



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مخبر اقتصاديات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة

أطروحة دكتوراه

مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في الطور الثالث (LMD)

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

أثر الاختلاف بين النظامين المحاسبي المالي والجباي على الوعاء الضريبي - دراسة حالة حضانة حليب-

إعداد الطالب: ذوادي إبراهيم

نوقشت بتاريخ [2025/05/15] أمام لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
يونس زين	أستاذ	الوادي	رئيساً
صالح حميداتو	أستاذ	الوادي	مشرفاً
محمد الدينوري سالمى	أستاذ	الوادي	مناقشاً
زكرياء دمدوم	أستاذ	الوادي	مناقشاً
علاء بوقفة	أستاذ	سوق أهراس	مناقشاً
بدر الزمان خمقاني	أستاذ	ورقلة	مناقشاً

السنة الجامعية: 2024-2025 م / 1446-1447 هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

١٤٣٨

إهداء

أتقدم بالإهداء أولاً إلى والديّ، قدوتي في الحياة أصحاب الفضل الأول
والأخير في تحقيق هذا الإنجاز من خلال دعمهم وتشجيعهم، من
انتظروا هذا العمل وساهما في إنجازه منذ البداية إلى آخر حرف.
أساتذتي الأكارم الذين درسوني منذ بداية المشوار إلى نهايته
إخوتي الأعزاء محمد، سلاف، سفيان

شكر وعرfan

قال الله تعالى " لئن شكرتم لأزيدنكم "

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: " لا يشكر الله من لا يشكر الناس "

الحمد والثناء والشكر لله العلي القدير على نعمه الظاهرة والباطنة
وتوفيقى لإنجاز هذه الأطروحة

واعترافا بالفضل وتقديرا للجميل لا يسعني إلا أن أتوجه بخالص
عبارات الشكر إلى أستاذي المشرف الذي كان حافزا ومنبعا لجهدي
الأستاذ الدكتور: "صالح حميداتو"

لقبوله الإشراف على الرسالة، وعلى توجيهاته السديدة، ونصائحه
الدقيقة، وملاحظاته القيمة، بطلاقة وجه ورحابة صدر، فجزاه الله
عني خير الجزاء، وبارك الله له في صحته ووقته وعمله.

والأستاذ "توفيق أبورجاح" الذي قدم لنا يد المساعدة ولم يبخل
علينا بوقته وجهده فبارك الله فيه

كما أتقدم بالشكر والعرfan إلى الأساتذة "لجنة المناقشة" الذين
تحملوا عناء قراءة وتفحص المذكرة

ومسك الختام شكر لأبي السيد "ذوادي جلول" المستشار جبائي الذي
صخر كل خبرته في المجال الجبائي وكان له فضل كبير على العمل

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	البيان
-	شكروعرفان
-	إهداء
VIII-I	الفهارس
أ-ز	مقدمة
78-2	<u>الفصل الأول: أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي</u>
2	تمهيد
3	<u>المبحث الأول: مرجعية النظام المحاسبي المالي</u>
3	المطلب الأول: التوحيد والتوافق المحاسبي
17	المطلب الثاني: الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية لتجسيد التوافق المحاسبي
26	المطلب الثالث: الإصلاح المحاسبي في الجزائر ودوافع تبني النظام المحاسبي المالي
31	<u>المبحث الثاني: مدخل للنظام المحاسبي المالي</u>
31	المطلب الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي
35	المطلب الثاني: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي.
42	المطلب الثالث: مخرجات النظام المحاسبي المالي.
49	<u>المبحث الثالث: مدخل للنظام الجبائي</u>
49	المطلب الأول: عموميات حول النظام الجبائي
52	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للنظام الجبائي الجزائري
60	المطلب الثالث: أنظمة الإخضاع الضريبي والالتزامات الجبائية للمكلفين بالضريبة حسب النظام الجبائي الجزائري
67	<u>المبحث الرابع: العلاقة بين نظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري</u>
67	المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجبائية
68	المطلب الثاني: أسباب الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري
70	المطلب الثالث: تحديد الوعاء الضريبي حسب النظام الجبائي الجزائري
78	خلاصة
141-79	<u>الفصل الثاني: الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي</u>
79	تمهيد
80	<u>المبحث الأول: الضرائب المؤجلة كآلية لمعالجة الفروقات الناتجة عن الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي</u>
81	المطلب الأول: الإطار التصوري للمعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل
86	المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

90	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة
93	<u>المبحث الثاني: الأثر الجبائي للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في قياس عناصر القوائم المالية</u>
93	المطلب الأول: الأثر الجبائي للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في تحديد قسط الإهلاك
104	المطلب الثاني: الأثر الجبائي للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في قياس باقي عناصر الأصول
110	المطلب الثالث: الأثر الجبائي للاختلاف في معالجة عناصر الخصوم
116	<u>المبحث الثالث: الأثر الجبائي للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في معالجة عناصر حسابات النتائج</u>
116	المطلب الأول: الأثر الجبائي للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في معالجة الإيرادات
121	المطلب الثاني: الأثر الجبائي للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في معالجة الأعباء
126	<u>المبحث الرابع: الأثر الجبائي للاختلاف بين النظام المحاسبي والجبائي في تكوين مجمعات الشركات</u>
126	المطلب الأول: محاسبة مجمع الشركات وفق النظام المحاسبي المالي:
132	المطلب الثاني: النظام الجبائي للمجمعات
136	المطلب الثالث: الأثر الجبائي للاختلاف بين قواعد النظامين المحاسبي والمالي والجبائي في تكوين مجمع الشركات على الوعاء الضريبي
141	خلاصة
239-143	<u>الفصل الثالث: دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج و حضانة حليب بالمسيلة</u>
143	تمهيد
144	<u>المبحث الأول: تقديم عام لمجمع كوندور</u>
144	المطلب الأول: تعريف بالمجمع
149	المطلب الثاني: التعريف بالشركة الأم
156	<u>المبحث الثاني: الإجراءات المحاسبية والجبائية لعملية توحيد الحسابات في مجمع كوندور</u>
157	المطلب الأول: العمليات التحضيرية لعملية التجميع
163	المطلب الثاني: إجراءات التسوية وجمع القوائم المالية
167	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لعملية التجميع بمجمع كوندور
180	المطلب الرابع: المعالجة الجبائية لعملية التجميع بمجمع كوندور

196	<u>المبحث الثالث: دراسة حالة حضنة حليب</u>
196	المطلب الأول: نشأة المؤسسة
201	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة.
206	<u>المبحث الرابع: دراسة حالة مؤسسة حضنة حليب</u>
206	المطلب الأول: قواعد التقييم والاعتراف المحاسبية المعمول بها لدى مؤسسة حضنة حليب
222	المطلب الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة حضنة حليب
230	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية لمؤسسة حضنة حليب وفق دراسة الطالب
235	المطلب الرابع: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية حسب دراسة الطالب
239	خلاصة
241	الخاتمة
245	قائمة المراجع
259	الملاحق
332	الملخص

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	المقارنة بين المنظومة الفرانكفونية والمنظومة الأنجلوسكسونية.	9
(2-1)	الفرق بين لجنة المعايير المحاسبية الدولية ومجلس معايير المحاسبة	26
(3-1)	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي	54
(4-1)	الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات لسنة 2024.	55
(5-1)	أجال وطريقة تسديد للضريبة الجزافية الوحيدة.	64
(6-1)	أنواع العلاقة بين المحاسبة والجباية	67
(7-1)	عناصر العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري	69
(1-2)	محتوى المعيار المحاسبي رقم 12	81
(2-2)	إثبات الضريبة المؤجلة حسب طريقة الميزانية	90
(3-2)	طبيعة الاختلافات في طريقة الإهلاك المعتمدة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي وأثرها على الوعاء الضريبي	97
(4-2)	أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في معالجة الإيجار التمويلي	103
(5-2)	معالجة النظام المحاسبي المالي لتغيرات التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء	112
(6-2)	القوانين المنظمة للتجميع المحاسبي في الجزائر	131
(7-2)	المقارنة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي للمجمعات	137
(1-3)	تشكيلة مجمع كوندور ونشاطها	144
(2-2)	البطاقة التقنية لشركة كوندور	150
(3-2)	المخطط الزمني لعملية التجميع في مجمع كوندور	158
(4-2)	توزيع رأس مال شركة كوندور إيمو	160
(5-2)	المساهمات في الشركات التابعة الداخلة في محيط التجميع	161
(6-2)	نسبة ونوع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات التابعة	163
(7-2)	الجدول الزمني لأعمال المقاربة وتسوية الأرصدة	164
(8-2)	حسابات الديون والذمم المدينة للعمليات داخل المجمع	168
(9-2)	كشف التقارب من إعداد الشركة الأم SPA Condor Electronics مع الشركة SPA Hôtel Beni Hamad	169
(10-3)	كشف التقارب من إعداد الشركة التابعة SPA Hôtel Beni Hamad مع الشركة SPA Condor Electronics	169

173	عملية إلغاء سندات المساهمة شركات التابعة SPA Khadamaty	(11-3)
174	أثر عمليات الإقصاء على الحسابات التسيير لمجمع كوندور	(12-3)
174	أثر عمليات الإقصاء على الحسابات النتائج لمجمع كوندور	(13-3)
175	تجميع حسابات الأصول غير الجارية لمجمع كوندور	(14-3)
176	تجميع حسابات الأصول الجارية لمجمع كوندور	(15-3)
176	حسابات الأصول المعدلة	(16-3)
177	حسابات الخصوم المعدلة	(17-3)
177	عناصر الأصول للميزانية المدمجة لمجمع كوندور في 2021/12/31	(18-3)
178	عناصر الخصوم للميزانية المدمجة لمجمع كوندور في 2021/12/31	(19-3)
179	جدول النتيجة المدمج لمجمع صيدال في 2016/12/31	(20-3)
180	مؤونات العطل السنوية لشركة كوندور	(21-3)
182	الإهتلاكات المرفوضة للشركة الأم	(22-3)
182	أسباب رفض الإهتلاكات للشركة الأم	(23-3)
183	تجميع نتائج المجمع وإثبات العبء الضريبي عليها	(24-3)
186	معدل الضريبة على الأرباح الشركات حسب حصة كل نشاط	(25-3)
188	الاختلافات الدائمة للشركة الأم	(26-3)
189	جدول تحديد النتيجة الجبائية للشركة الأم	(27-3)
190	تحديد العبء الضريبي حسب المعدل التابع لرقم الأعمال الغالب	(28-3)
191	جدول تحديد النتيجة الجبائية للشركة الأم حسب دراسة الباحث	(29-3)
192	تجميع مختلف عناصر جدول تحديد النتيجة الجبائية للشركة الأم والشركات التابعة	(30-3)
193	جدول تحديد النتيجة الجبائية للشركة الأم	(31-3)
194	أثر الاندماج الجبائي على الوعاء الضريبي لمجمع كوندور	(32-3)
195	الشركات التابعة للمجمع التي حققت نتائج إيجابية	(33-3)
197	عرض موجز حول مؤسسة حضنة حليب	(34-3)
198	مراحل تطور المؤسسة من سنة 1998 إلى غاية 2004.	(35-3)
199	مراحل تطور المؤسسة من سنة 2005 إلى غاية 2014	(36-3)
200	مراحل تطور المؤسسة من سنة 2014 إلى غاية 2022	(37-3)
206	معدلات وطرق الإهتلاك المطبقة في المؤسسة	(38-3)
207	جدول إهتلاك الأصول غير الجارية لشركة حضنة حليب	(39-3)
208	إهتلاك معدات التبريد لمؤسسة حضنة حليب	(40-3)
208	جدول الإهتلاك لمعدات النقل الخاصة بمؤسسة حضنة حليب	(41-3)

209	جدول الإهلاك السنوي لتثبيت مركب مؤسسة حضنة حليب	(42-3)
211	قواعد التقييم بين ما نص عليه النظام المحاسبي المالي وما هو معمول به في شركة حضنة	(43-3)
219	عرض ميزانية الأصول لمؤسسة حضنة حليب لسنة 2022	(44-3)
220	عرض ميزانية الخصوم لمؤسسة حضنة حليب لسنة 2022	(45-3)
221	عرض ميزانية الخصوم لمؤسسة حضنة حليب لسنة 2022	(46-3)
223	عرض أعباء وإيرادات مؤسسة حضنة حليب لسنة المالية 2202	(47-3)
225	الجدول رقم 09 المعد من قبل المؤسسة لتحديد النتيجة الجبائية	(48-3)
229	الضرائب المؤجلة الناتجة عن إهلاك للأصول المركبة بالأجزاء	(49-3)
231	تحديد الضرائب المؤجلة لفروقات أسعار الصرف	(50-3)
234	تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة حضنة حليب وفق دراسة الطالب	(51-3)
235	تحديد التخفيضات حسب دراسة الطالب	(52-3)
236	الجدول رقم 09 المعد من قبل المؤسسة لتحديد النتيجة الجبائية	(53-3)
237	الوعاء والعبء الضريبيين قبل وبعد دراسة الطالب	(54-3)

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
3	العلاقة بين التوافق والتوحيد	(1-1)
41	الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي	(2-1)
59	هيكل النظام الجبائي الجزائي	(3-1)
74	طرق تقدير الوعاء الضريبي	(4-1)
77	توضيح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	(5-1)
85	أنواع الفروقات وعلاقتها بالضريبة المؤجلة	(1-2)
87	مصدر الضريبة المؤجلة	(2-2)
133	مساهمات مباشرة للشركة الأم في رأسمال الشركة العضو بأكثر من 90%	(3-2)
133	مساهمات مباشرة للشركة الأم في رأسمال الشركات الأعضاء بأقل من 90%	(4-2)
134	مساهمات مباشرة وغير مباشرة للشركة الأم في رأسمال الشركات الأعضاء	(5-2)
134	مساهمات دائرية	(6-2)
148	هيكل الشركات التابعة لمجمع كوندور	(1-3)
166	الورشات الإنتاجية لمؤسسة كوندور وقدرتها الإنتاجية	(2-3)
166	إجراءات التوحيد لمجمع كوندور	(3-3)
203	الهيكل التنظيمي لمؤسسة حضنة حليب المنطقة الصناعية بالمسيلة	(4-3)

قائمة الاختصارات

المعنى باللغة الأجنبية	المعنى باللغة العربية	الاختصار
International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية	IAS
International Financial Reporting Standards	مجلس معايير المحاسبة الدولية	IFRS
International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC
Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني	PCN
Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي	SCF
L'impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات	IBS
L'impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الاجمالي	IRG
L'impôt forfaitaire unique	الضريبة الجزافية الوحيدة	IFU
Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة	CNC
Financial Accounting Standards Board	هيئة معايير المحاسبة المالية	FASB
Taxe sur la Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة	TVA
General Accepted Accounting Principals	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	GAAP
Société à Responsabilité Limitée	شركة ذات مسؤولية محدودة	SARL
Société par actions	شركة ذات أسهم	SPA
Securities and Exchange Commission	المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية	SEC
European Economic Community	المجموعة الاقتصادية الأوروبية	EEC

مقدمة

بعد الانفتاح الاقتصادي الذي شهده العالم بداية من القرن 19م من اتساع لدائرة المعاملات التجارية الدولية و الانتشار الكبير للشركات متعددة الجنسيات وتزايد حجم الأعمال بات من الضروري زيادة الاهتمام بالحاسبة و القوائم المالية والتي تعد وسيلة أساسية للاتصال بين المؤسسة ومعاملها من المحيط الخارجي خاصة بعد المشاكل التي واجهتها الشركات المتعددة الجنسيات بضرورة التقيد بمتطلبات النظم المحاسبية المطبقة في كل بلد بسبب اختلاف القواعد و المبادئ المحاسبية من دولة لأخرى وفي ذلك السياق شهدت نهاية القرن 20م تسارع الجهود لإيجاد لغة مشتركة للقوائم المالية وجعل المعلومة المالية مفهومة و قابلة للمقارنة لجميع المستخدمين باختلاف أهدافهم، و هنا ظهرت فكرة التوافق الدولي، حيث تم تعيين هيئة دولية مستقلة تحظى بالقبول العام تهتم بإصدار معايير محاسبية توحد طرق و أساليب القياس المحاسبية على المستوى الدولي و تفي بحاجيات المستثمرين ومستعملي القوائم المالية في اتخاذ القرارات

وفي سياق الاهتمام الدولي بموضوع التوافق حاولت الجزائر مواكبة الاقتصاد العالمي بالتوجه نحو اقتصاد السوق والقيام بعدة إصلاحات من بينها إصلاح النظام المحاسبي وإعطاءه صبغة دولية بتكليفه مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك من خلال تبني النظام المحاسبي المالي SCF من خلال القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والتخلي عند المخطط المحاسبي الوطني PCN الذي لا يتماشى والتطورات الاقتصادية العالمية بهدف إنتاج معلومات مالية ملائمة مع احتياجات مستخدميها داخل وخارج الوطن

ونظرا للارتباط القائم بين المشرعين المحاسبي والجبائي كان لابد من مواكبة الإصلاحات المحاسبية في الجزائر من قبل المشرع الجبائي باعتباره مستخدم أساسي و دائم للمخرجات النظام المحاسبي المالي، حيث تعتبر النتيجة المحاسبية المنطلق الأول لتحديد الوعاء الضريبي، مع الإجراء عليها لبعض تعديلات وتصحيحات لطرق القياس والتقييم والاعتراف المستعملة محاسبيا والمتعارضة مع النصوص و القواعد الجبائية نتيجة لتباين الأهداف بين النظامين المحاسبي والمالي والجبائي إذ يسعى الأول لإعطاء صورة صادقة و موثوقة لمخرجاته المالية بينما النظام الجبائي فلا يهتم إلا بتعظيم وحماية الإيرادات الجبائية للدولة

وانطلاقا مما سبق، يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو أثر الاختلاف في قواعد التقييم والاعتراف بين النظامين المحاسبي والجبائي على عملية تحديد

الوعاء الضريبي؟

- ما هي طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؟
- ما هي أوجه التشابه والاختلاف القائمة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي؟
- ما مدى التزام شركة حلبة بتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي؟ وكيف أثر ذلك على عملية تحديد الوعاء الضريبي؟

- ما هو واقع التطبيق العملي لإجراءات التجميع في مجمع كوندور إلكترونيك؟ وما هي آثار الامتيازات الجبائية التي يتحصل عليها على الوعاء الضريبي؟
- أولاً: فرضيات الدراسة

- الفرضية الأولى: يستند النظام الجبائي الجزائري على مخرجات النظام المحاسبي المالي بطريقة غير مباشرة كمنطلق لتحديد النتيجة الجبائية مع إجراء بعض التعديلات.
- الفرضية الثانية: تختلف قواعد الاعتراف والتقييم بين كل من النظامين المحاسبي المالي والنظام الجبائي لاختلاف الأهداف بينهما فالقواعد الجبائية تهدف لتعظيم إيرادات الدولة، في حين أن النظام المحاسبي المالي يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصدقية في عرض القوائم المالية.
- الفرضية الثالثة: تلتزم شركة حلبة بمتطلبات النظام المحاسبي المالي شكلاً و مضموناً عند إعداد قوائمها المالية ومع القواعد الجبائية عند إجراء تحديد الوعاء الضريبي.
- الفرضية الرابعة: تشكل قواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي الخاصة بعمليات التجميع المرجع الأساسي المستخدم في مجمع كوندور ويستفيد هذا الأخير من عدة امتيازات جبائية خاصة بالمجمعات التي تستوفي الشروط المنصوص عليها من قبل المشرع الجبائي والتي من شأنها تخفيض الوعاء والعبء الضريبي

ثانياً: أهمية الدراسة

- تتجلى أهمية الدراسة في كونها تتناول أحد المواضيع الهامة والمتجددة من خلال إبراز طبيعة العلاقة القائمة بين المحاسبة والجبائية في الجزائر والوقوف على نقاط الاختلاف والتشابه بين قواعد النظامين المحاسبي المالي والجبائي في تحديد قيم الأصول والالتزامات والاعتراف بمختلف الإيرادات والأعباء وأثر ذلك على قياس الدخل الخاضع للضريبة من خلال حصر لجملته الصعوبات التي تواجه المؤسسات عند تحديد وضبط الوعاء الضريبي والتي تسعى من خلاله الدولة إلى تمويل والرفع من إيرادات الخزينة العمومية

ثالثاً: أهداف الدراسة

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية إضافة إلى ما يلي:

- تحديد طبيعة العلاقة القائمة بين المحاسبة والجبائية في الجزائر

مقدمة

- حصر أهم الاختلافات القائمة بين قواعد التقييم والاعتراف بين النظامين المحاسبي المالي والجبايي وتبيان آثارها عند تحديد الوعاء الضريبي
- الوقوف على واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حول كيفية المعالجة المحاسبية للمجمع وعرض القوائم المالية المدمجة والوقوف على تحديد محيط الاندماج بمفهومه الجبايي وبيان أثره على الوعاء الضريبي
- الوقوف على مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بمتطلبات النظام المحاسبي المالي وتحديد الميول الجبائية لها

رابعاً: منهج الدراسة

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية، وما يتبعها من تساؤلات فرعية التي يطرحها موضوع البحث واختبار مدى صحة الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لاستعراض الإطار النظري بهدف الإلمام بالجانب الفكري للموضوع، نظراً لملائمة المنهج في ذلك؛

كما استعملنا منهج دراسة الحالة والذي يعد من الأساليب البحثية التي تهتم بالظواهر والأحداث بهدف التشخيص لدراسة حالتين الأولى في شركة حضنة حليب بالمسيلة والثانية في مجمع كوندور ببرج

بوعريج

خامساً: دوافع اختيار الموضوع

تتجلى مبررات اختيارنا لهذا البحث في:

- ارتباط موضوع الدراسة بالتخصص في الدراسات العليا
- الميل للبحوث ذات الصلة بالمحاسبة والجباية لإشباع رغبة ذاتية في التحكم في التخصص بجانبه المهني والأكاديمي
- حاجة المؤسسات الجزائرية إلى توضيح تكاملية العلاقة بين المحاسبة والجباية.

سادساً: حدود الدراسة

تم تحديد الحدود الموضوعية والمكانية والزمانية كما يلي:

- الحدود الموضوعية:

تهتم الدراسة بعرض وتحليل مختلف النصوص القانونية والمستجدات التي تضمنتها مختلف قوانين المالية التي تربط بين النظامين المحاسبي المالي والجبايي في محاولة منا لإظهار العلاقة بينهما وتحديد مختلف الاختلافات والفروقات التي خلقت فجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

- الحدود المكانية:

مقدمة

تم إجراء دراسة لحالتين كل من شركة حضنة حليب المتواجد بولاية المسيلة، إضافة لدراسة حالة مجمع كوندور بولاية برج بوعرييج.

- الحدود الزمنية:

تمثلت الحدود الزمنية في الاسترشاد بأحكام مختلف النصوص القانونية والمستجدات التي تضمنتها مختلف قوانين المالية بداية من 2010 إلى غاية آخر التعديلات لقانون المالية لسنة 2024. كما تم إجراء الجانب التطبيقي والمتمثل في دراسة الحالة حضنة حليب على السنة 2022م بالمسيلة، أما بالنسبة لمجمع كوندور فكانت الدراسة تخص سنة 2021.

سادسا: الدراسات السابقة

سنقوم بعرض أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة بمشكلة دراستنا فيما يلي:

أ. الدراسات باللغة العربية:

1. تسعديت بوسبعين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر 2010/2011.

حولت الباحثة إبراز الصعوبات التي تواجه تطبيق الجيد للمعايير المحاسبية الدولية، كما قامت بعرض لأهم نقاط التوافق والتباين بين كل من النظامين المحاسبي المالي والجبائي، مع التطرق الجهود المبذولة من قبل المشرع الجبائي لتعديل القوانين الجبائية التي ترتبط بالقياس و الاعتراف بمختلف الأعباء والمنتجات وتوصلت من خلال الدراسة إلى ضرورة وضع هيئات مختصة، تضم مهنيين ومتمرسين بالمهنة المحاسبية، تعمل على دراسة ومتابعة مختلف الآثار المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، مما يسمح من التقليل من آثاره السلبية غير المرغوب فيها، على مختلف المجالات التي تتعلق بالمحاسبة أو تفاديهما، وكذلك تكييف كيبف الإطار القانوني مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي،

2. يخلف إيمان، متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز

الإفصاح والشفافية وضبط الوعاء الضريبي أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسية بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2018/2019.

حاولت الباحثة إبراز قيمة محاولة التحكم في العلاقة القائمة بين المحاسبة والجبائية في الجزائر من خلال معرفة المشاكل التي تعيق طريقة الوصول لربح حقيقي يمثل الواقع الفعلي للنشاطات الأعمال التجارية المختلفة، وحصرها وإيجاد حلول وتدابير للسيطرة عليها والتحكم فيها وهدفت من خلال هذه الدراسة إلى حصر لأهم الاختلافات القائمة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي والتي تعكس الفجوة القائمة بين النظامين في تحديد الربح وبيان آثارها الجبائية و توصلت إلى أن نقطة الاختلاف في حساب الضرائب على الأرباح وحساب النتيجة المحاسبية، يبرر أن هناك ارتباط أساسي موجود بين

مقدمة

النتيجتين (الجبائية والمحاسبية)، ويكمن الاختلاف في أهداف كل من المحاسبة والجباية والذي يجعل إعادة معالجة النتيجة المحاسبية للوصول على الربح الجبائي أكثر أو أقل أهمية واتصال أكثر أو أقل أهمية أيضا بين المحاسبة والجباية

3. صديق حسوس، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2019/2018.

هدف الباحث من خلال الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على كل من الضرائب المؤجلة الواجب تحميلها ضمن المصاريف الإيرادات في قائمة حساب النتائج، وكذلك الأصول والالتزامات الناشئة من الضرائب المؤجلة التي تنتج عن الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي ومعرفة مدى امتثال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأحكام النظام المحاسبي المالي فيما يخص المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، وأثرها على تحديد الوعاء الضريبي وتوصل إلى أن الضريبة المؤجلة والمحاسبة عنها مشكلة محاسبية وليست مشكلة ضريبية ولا تؤثر على العبء الضريبي الواجب الدفع وإنما تؤثر على إثبات وتوزيع العبء الضريبي حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية

4. معمر الطيب ابتسام المعالجة المحاسبية والجبائية للمجمعات وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2021/2020.

حاولت الباحثة من خلال الدراسة معرفة مدى توافق إجراءات التجميع وفق النظام المحاسبي المالي مع ما جاءت به المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية خصوصا بعد الإصدارات والتعديلات الأخيرة التي طرأت على المعايير الخاصة بالتجميع والوقوف عند الصعوبات التي تواجه تجميع الحسابات من منظور النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية وتوصلت إلى أن النصوص المتعلقة بمعالجة موضوع التجميع حسب النظام المحاسبي المالي تبقى محدودة ومختصرة على نقاط رئيسية فقط ولم تتطرق إلى تفاصيل الخاصة بمراحل التجميع وأن هناك توافق فيما يخص تحديد محيط وطرق التجميع التي نصت عليها كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وهي طريقة التجميع الكلي للشركات التابعة وطريقة المعادلة للشركات الزميلة.

ب. الدراسات باللغة الأجنبية:

1. Simona Jiraskova, The Relationship between Tax and Book Income after Adoption IFRS in the Czech Republic in Comparison with Other European

Countries, Journal of Economics, Business and Management, Vol. 3, No. 12,
2015.

حاول الباحث من خلال ورقته البحثية معالجة أثر تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية على أهداف المحاسبة والجباية في جمهورية تشيكوسلوفاكيا ومجموعة من الدول الأوروبية، و متطلبات الوصول إلى العلاقة الأمثل بين المحاسبة والضريبة وتوضيح أثر معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على الربح الخاضع للضريبة، بإجرائه لدراسة المقارنة بين مجموعة من الدول الأوروبية ومن أهم نتائج المتوصل إليها أنه من اللازم إيجاد حل وصياغة الاختلاف بين المحاسبة والنظام الضريبي، لأن تبني جمهورية تشيكوسلوفاكيا للمعايير التقارير الدولية لم من أجل إعداد التقارير المالية الموحدة فقط ولكن أيضا لإعداد التقارير المالية الفردية (لغرض المحاسبة ولغرض الضريبة)، وللمنشآت إمكانية واحدة لكيفية حل المشكل القائم بين المحاسبة والضريبة، وهو السماح لها بالضريبة على الربح أو الخسارة وفقا لمعايير التقارير المالية دون أي تعديلات.

2. Nacer Eddine Sadi, Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché: L'expérience d'un pays à ex-orientation socialiste : l'Algérie Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France.

حاول الباحث من خلال الدراسة الإلمام بالإصلاحات المحاسبية في ظل التحولات الاقتصادية على مستوى الدول السائرة في طريق النمو ذات الخلفية الاشتراكية دراسة حالة الجزائر، وتقييم مدى ملاءمتها وجوده تعديلها، وتوصل إلى ضرورة الاهتمام بتأثيرات العوامل البيئية على سلامة الإصلاح المحاسبي.

سابعاً: الإضافات المقدمة من الدراسة

بعد عرض الدراسات السابقة، يتضح لنا أن أغلب الدراسات ركزت على جانب النظري للعلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية دون الاطلاع على الواقع العملي والصعوبات التي تجدها المؤسسات الاقتصادية في تحديد الوعاء الضريبي حيث تضمنت دراسات استطلاعية لعينة من المهنيين والأكاديميين والتي نعتقد أنها لا تخدم مثل هذه المواضيع التي تتطلب دراسة حالة تعرض واقع الممارسات المحاسبية والجباية كما هو واقع فعلا لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لذلك حاولنا سد النقائص الملاحظة من خلال الدراسات السابقة، والبحث عن ميدان ملائم لإجراء دراسة حالة تفي بمتطلبات الموضوع و الإجابة على الإشكالية للمعالجة المحاسبية والجباية لعناصر الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في مؤسسة فردية حضنة حليب و مجمع شركات كوندور وذلك لحصر أكبر عدد ممكن من الاختلافات

للإحاطة بكل جوانب الموضوع وتحقيق أهداف البحث وللإجابة عن الإشكالية المطروحة، قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول فصلين للجانب النظري وفصل للجانب التطبيقي، كما يلي:

- الفصل الأول: قمنا من خلاله بتطرق إلى مرجعية النظام المحاسبي المالي والحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية لتجسيد التوافق والإصلاحات المحاسبية في الجزائر كما تطرقنا من خلاله إلى الإطار التصوري والمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ودراسة النظام الجبائي وبيان العلاقة بينهما
- الفصل الثاني قمنا من خلاله بدراسة الضرائب المؤجلة كآلية لمعالجة الفروقات الناتجة عن الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي ودراسة الآثار الجبائي على الاختلافات بين قواعد القياس والتقييم المحاسبية والجبائي على الوعاء الضريبي لكل من عناصر الميزانية وجدول النتائج بينما خصص المبحث الأخير لدراسة الآثار الجبائية للاختلاف بين تكوين المجمعات بين النظامين على الوعاء الضريبي
- الفصل الثالث خصص لإجراء دراسة ميدانية على حالتين كل من شركة حضنة حليب ومجمع كوندور حيث قمنا من خلاله بإسقاط الدراسة النظرية والمكتسبات الشخصية على الواقع العملي للحالتين

الفصل الأول: أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

تمهيد:

يعتبر التوحيد المحاسبي شكل من أشكال العولمة الاقتصادية في جانبها المحاسبي، بما يمكن من توفير المعلومة التي يحتاجها النظام الاقتصادي استجابة للتغير والتطور الجديد في الميدان المالي والاقتصادي بشكل عام، لذلك فإن التوحيد المحاسبي يعتبر ضرورة لمسايرة ومواكبة الوظيفة المحاسبية للتغيرات الاقتصادية والمالية الحاصلة لضمان تمثيل أكثر واقعي للميدان الاقتصادي والمالي للمؤسسة.

وفي ذلك السياق عملت الجزائر على تطوير نظامها المحاسبي من أجل مواكبة التغيرات الاقتصادية التي تشهدها الساحة الدولية، بعد إظهار المخطط المحاسبي الوطني قصوره في الاستجابة لمتطلبات المرحلة السابقة بقيامها بمجموعة إصلاحات توجت بتبني النظام المحاسبي المالي المستوحى أساسا من المعايير المحاسبية الدولية بداية من جانفي لسنة 2010، الأمر الذي وسع فجوة الاختلافات مع القوانين الجبائية التي لم تواكب الإصلاحات المحاسبية.

وتعد الإدارة الجبائية من أهم مستخدمي المعلومة المالية، من أجل تحديد الدخل الضريبي، بفرضها إجراء تعديلات وتسويات على الدخل المحاسبي وفقا لما تنص عليه القواعد الجبائية لتحديد الأساس الضريبي، لذا يعتبر تحديد درجة الترابط بين المحاسبة والجبائية من المواضيع الأساسية، ومن المهم إدراك تأثير هذه العلاقة على القياس المحاسبي.

المبحث الأول: مرجعية النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: مدخل للنظام الجبائي.

المبحث الرابع: العلاقة بين نظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

الفصل الأول ————— أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

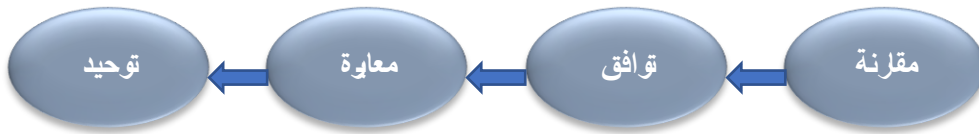
المبحث الأول: مرجعية النظام المحاسبي المالي

المحاسبة كغيرها من العلوم مرت بعدة مراحل عبر الزمن، حيث شهدت عدت تغييرات من حيث الأسس والمبادئ والسياسات، وبعد انفتاح السوق العالمي وارتفاع حجم المبادلات بين الدول بات من الضروري البحث عن توحيد اللغة المحاسبية لتسهيل الاتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في الدورة الاقتصادية

المطلب الأول: التوحيد والتوافق المحاسبي

قبل الشروع في التفصيل وأساسيات التوحيد والتوافق الدولي المحاسبي يجب أن نميز ونفصل بين الاثنين (La normalisation et la Harmonisation) فبصفة عامة يمكن القول أن التوافق يهدف إلى تقارب المفاهيم والمعايير أي يسعى إلى التقليل من الفروقات والتباين بين الأنظمة المحاسبية، أما التوحيد المحاسبي فيسعى إلى توحيد كلي للقواعد المحاسبية من مفاهيم، طرق القياس و كذا المبادئ والممارسات المحاسبية، كما يمكن اعتبار التوافق المحاسبي جزء من التوحيد أو نقطة الانطلاق لذلك فإن الاتجاه الحالي هو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي لأن التوحيد الكامل غير وارد في الوقت الحاضر في ظل اختلاف البيئات الاقتصادية و الفكر المحاسبي لكل منطقة.

الشكل رقم (1-1) العلاقة بين التوافق والتوحيد



أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسيات، الدارالجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص370.

1- التوحيد المحاسبي:

إن تغير النظم المحاسبية من دولة إلى أخرى وسماح النظام المحاسبي الواحد بتطبيق عدة قواعد محاسبية تسبب في وقوع اختلافات عدة في ممارسات المحاسبة، فمن بينها الاختلاف في تحقق الإيراد، الاختلاف في تحميل المصاريف، الاختلاف في طرق العرض والإفصاح والاختلاف في طرق القياس وغيرها مما أدى الى التفكير في التوحيد المحاسبي لمواجهة المحاسبية للتغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال.

1- تعريف التوحيد المحاسبي:

عرف التوحيد المحاسبي بعدة تعاريف نذكر منها:

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

التوحيد المحاسبي يعني توحيد اللغة المحاسبية من خلال توحيد المفاهيم والمصطلحات واستعمال تعاريف موحدة وتوحيد المبادئ وحتى طرق العمل وإعداد المعلومات والإفصاح عنها وصولاً إلى توحيد أشكال القوائم المالية وتصنيف وترتيب محتوياتها¹.

كما يعني التوحيد المحاسبي تطبيق لغة محاسبية موحدة (مصطلحات، قواعد) بهدف تسهيل الاتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في الدورة الاقتصادية والمهتمين بالمحاسبة².

ويشير مفهوم التوحيد أيضاً إلى فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة ما على دولة أخرى، ويمكن القول أن التوحيد المحاسبي تكمن مهامه الأساسية في إعداد المعايير المحاسبية وإزالة الاختلاف الموجود، وتوحيد الاختلافات الموجودة بين الأنظمة المحاسبية³.

من خلال ما سبق يتضح أن مفهوم التوحيد المحاسبي ينصب في إزالة الاختلافات القائمة بين الأنظمة المحاسبية الدولية وتمائلها من خلال توحيد المعايير ومضمون التقارير المالية وطرق التقييم المحاسبي، وينقسم التوحيد المحاسبي إلى ثلاثة مستويات كما يلي⁴:

1-1 على مستوى المبادئ: إذ يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يمكن الاهتداء بها عند تطبيق الأسس والمبادئ التي يتم توحيدها؛

2-1 على مستوى القواعد: ويشمل في هذا المستوى توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، وتتطلب هذه العملية ما يلي:

- حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية، التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبية؛
- الاختيار من بين هذه القواعد والإجراءات والأساليب الأفضل منها متماشياً مع مقتضيات المبادئ الموضوعية؛
- الحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة.

1 مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2004، ص 63.

2 بوزينة هجرية، الإصلاح المحاسبي بالجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية لاتخاذ القرار في ظل المعايير الدولية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبية و تدقيق، جامعة البليدة 2، 2017/2018، ص 20.

3 شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الأول، 2008، ص 112.

4 مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي-تجربة الجزائر-، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، العدد الأول، 2002، ص ص 53-54.

الفصل الأول ————— أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

1-3 على مستوى توحيد النظم: ويشتمل التوحيد في هذا المستوى، توحيد النظام المحاسبي ككل بما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد ووسائل وإجراءات، ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية، بالإضافة إلى نظم التكاليف والأسس والمبادئ التي تقوم عليها.

2- أسباب ودواعي التوجه نحو التوحيد المحاسبي:

لقد بدأت جهود التوحيد المحاسبي في العالم قبل إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية في 1973، فالشركات التي تبحث عن التمويل خارج حدود تواجدها من الأسواق المالية الأجنبية والمستثمرون الراغبون في تنوع استثماراتهم على النطاق الدولي لزيادة الأرباح وتقليل المخاطر كانوا ملزمين بالتعامل مع المشاكل المحاسبية المتزايدة الناجمة عن اختلاف النظم المحاسبية لدول العالم في مجال القياس والإفصاح والتدقيق وتماشيا مع تفاقم عولمة الاقتصاديات الدولية والأسواق المالية وتزايد عمليات الإدراج في الأسواق الأجنبية تزايدت جهود التوحيد المحاسبي أثناء التسعينات لأن مهنة المحاسبة وهيئات إعداد المعايير المحاسبية والتدقيق أصبحت تحت ضغط كبير من طرف الشركات المتعددة الجنسيات والأسواق المالية الدولية وهيئات التنظيمية للأسواق المالية ومؤسسات الإقراض الدولية كالبنك الدولي وهيئات الدولية الأخرى مثل مجموعة العشرين من أجل تقليل الاختلافات و توحيد المعايير والممارسة المحاسبية على النطاق الدولي¹ لذلك تسعى العديد من المنظمات الدولية المحاسبية إلى محاولة تحقيق التوحيد المحاسبي من خلال سن معايير محاسبية ذات قبول عام و ذلك بعدما أصبح تحقيقه ضرورة حتمية لمجابهة التغيرات الاقتصادية العالمية من ظهور للأسواق المالية ورغبة المستثمرين في توسيع استثماراتهم على المستوى العالمي من خلال الشركات المتعددة الجنسيات؛

من خلال ما سبق يمكن القول أن مسببات التوحيد المحاسبي تكمن فيما يلي²:

- الاهتمام المتزايد من قبل العديد من الهيئات والمنظمات المحاسبية المهنية بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التطابق في الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول في محاولة منها للوصول إلى لغة محاسبية مشتركة تعمل على تسهيل حكمة انتقال رؤوس الأموال والبضائع والخدمات عبر الحدود الإقليمية؛
- تضخم حجم التجارة الدولية وزيادة حجم الاستثمارات الدولية أدى إلى ظهور المنشآت الدولية والشركات متعددة الجنسيات وما صاحبها من مشاكل محاسبية؛
- إن المحاسبة على النطاق الدولي تعكس أحدث مراحل تطور الفكر المحاسبي للخروج به من نطاق الممارسات المحاسبية الإقليمية إلى مواجهة المشاكل المحاسبية ذات البعد الدولي؛

1 Frederick D.S. Choi, Gary K. Meek, **International accounting**, Pearson Education, New Jersey, 2011

2 عبد محمود حميدة، المحاسبة الدولية، كلية التجارة جامعة بنها، مصر، 2011/2010، ص ص 5-6.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

- عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر وما انجر عليه من تضاعف للمعاملات التجارية الدولية سواء بين الحكومات أو الشركات والمؤسسات¹؛
- تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية الدولية والحاجة للمقارنة بين المعلومات المالية للشركات المتماثلة العاملة في دول مختلفة وهذا يقتضي بالضرورة أن تكون هذه المعلومات قد أعدت وفقا لأسس قياس واحدة حتى تكون قابلة للمقارنة².

3- أهداف التوحيد المحاسبي³:

- زيادة دلالة البيانات المحاسبية، وذلك لقيامها على أسس موحدة ومفاهيم مشتركة بما يزيد من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
- زيادة إمكانية وسهولة المقارنة بين المؤسسات الاقتصادية المختلفة بهدف قياس كفايتها النسبية أو لغرض اتخاذ القرار؛
- زيادة قابلية البيانات المحاسبية المستخرجة على أساس موحد للتعديل بما يتفق والاحتياجات والمفاهيم الاقتصادية؛
- إمكانية وسهولة تعديل البيانات المحاسبية القائمة على أسس موحدة ومفاهيم محددة لما قد يطرأ من تقلبات في المستوى العام للأسعار؛
- تبسيط قراءة وفهم القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛
- توفير إمكانية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصادية إلى بيانات؛
- توحيد تنسيق المبادئ المحاسبية، وتوحيد المعايير المحاسبية التي يتم اعتمادها والعمل بها.

4- معوقات التوحيد المحاسبي:

من العوائق المهمة التي تقف إزاء التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي نذكر⁴:

4-1 العوائق الاقتصادية والتشريعية: يحتاج أفراد المجتمع وعلى وجه الخصوص أفراد المجتمع المالي إلى المعلومات من المحاسبة التي وظيفتها تزويد المعلومات للأطراف المختلفة، وهي تعمل ضمن نمط اقتصادي

1 صديقي مسعود، مرزوقي مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، أيام 16/17 جانفي 2010، ص 9

2 محسن بايقي عبد القادر، المحاسبة الدولية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2013، ص 43.

3 تيجاني بالرقى، التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية، مداخلة في ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2007، ص 5-6.

4 آيت محمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع: النقود و المالية، جامعة الجزائر 03، 2013/2014، ص 112.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

معين يفرض عليها اختيار طرق وإجراءات محاسبية، ومن ناحية أخرى تباين الدول في تطبيقها للقوانين، إذ أن معظم التأثيرات في تطور وتوسع المحاسبة هو الهيكل التشريعي وهو يمثل انعكاس للتقاليد الثقافية الوطنية؛

4-2 الحالة السيادية والتقاليد المحاسبية: تعتمد عملية التطور المحاسبي على مجموعة عوامل تاريخية، اقتصادية، سياسية، تنظيمية واجتماعية، والتطور المحاسبي على المستوى الوطني هو جزء من التطور المحاسبي الدولي لذا فإن هذا الأخير يعتمد على تلك العوامل أيضا وفي نفس الوقت تقف عائقا أمامه، وأن أي شعب بالعالم يريد تطبيق نظام عالمي جديد بعد نظامه الوطني.

4-3 ضعف الهيئات المحاسبية: ليس هناك فائدة من تطوير ممارسات محاسبية متوافقة دوليا، إذا كان لا يوجد هيئات محاسبية فعالة ومؤثرة سواء من القطاع الخاص أو مرتبطة بالحكومة لتصنع البرامج موضوع التنفيذ وتلزم بالأخذ بالتعليمات

4-4 فجوة المهارات: إن الوصول إلى جودة عالية للخدمات المحاسبية في إطار التوحيد الدولي يعرقله التفاوت في المستويات التعليمية واختلافها بين الدول¹.

4-5 اختلاف نماذج التوحيد: من أهم معيقات التوحيد المحاسبي كذلك وجود عدة نماذج دولية تسعى لتحقيق التوحيد المحاسبي والتي يمكن حصرها في النموذجين الفرانكفوني والأنجلوسكسوني نظرا للاختلاف الكبير الذي بينهما في طبيعة التوجهات والأهداف الموكلة لكل منهما واختلاف الفكر وطبيعة المستخدمين الأساسيين لكل منهما؛ وفيما يلي سنقدم لمحة عن منظومتين ونبرز أهم الاختلافات بينهما:

4-5-1 المنظومة الفرانكفونية: يتصف النموذج الفرنسي بأنه ذو صبغة قانونية يسعى لتحقيق الضبط والإتقان عبر توجيه المعلومات لخدمة الدائنين والدولة كمستخدمين أساسيين لهذه المعلومات² ففي ظل هيمنة الدولة في هذا التيار على التشريع القانوني في كل المجالات فهي أيضا المشرفة على تقنين عملية التوحيد المحاسبي و إصدار المعايير المحاسبية، فالهدف الأساسي بالنسبة لها هو الوصول إلى إنتاج حسابات ختامية شرعية أي أنها تتطابق مع القوانين المعمول بها، فالسلطات العمومية تعتبر التوحيد المحاسبي كمجال يسمح لها بمراقبة و توجيه الاقتصاد الوطني في الإطار و الطريق الذي تريده باعتبارها المسؤول على السياسة الاقتصادية للبلد، و من أجل توفير معلومة محاسبية تستجيب لهذه الأغراض فالدولة تتولى تحديد القواعد المحاسبية الواجبة الإتباع من طرف الجميع عن طريق فرض مجموعة مصطلحات و قواعد تقييم و طريقة عرض للقوائم الختامية موحدة يلتزم بها الجميع و التي تظهر عملية

1 عبد الناصر نور، طلال الحجوي، المعايير المحاسبية الدولية والبنية الأردنية -متطلبات التوافق والتطبيق-، مجلة دليل للمحاسبين، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسرائ، الأردن، 2009، ص 07.

2 عاصم محمد البحصي، قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، 1 ع، 2006، ص 194.

الفصل الأول ————— أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

تغليب الواقع القانوني على الواقع الاقتصادي و المالي، كما أنه يحتم استعمال قائمة حسابات موحدة، فالتجربة الفرنسية في هذا المجال تعتبر مرجعا بحيث تستند عملية التوحيد المحاسبي على المخطط المحاسبي العام الفرنسي و يتم إعداد معايير المحاسبة من قبل هيئات حكومية رسمية تجمع ممثلين عن هيئات الدولة بالإضافة إلى مجموعة من أصحاب المهنة الخواص و الباحثين و ممثلين عن بعض المؤسسات الاقتصادية، بحيث تخضع عملية القياس و الإفصاح المحاسبي إلى التشريع القانوني بحيث لقي هذا النموذج انتشار واسع خاصة في الدول التي كانت تستعمرها فرنسا¹

4-5-2 المنظومة الأنجلوسكسونية: المحاسبة الأنجلو سكسونية ظهرت في بداية القرن التاسع عشر مع تطور الثورة الصناعية، وإن أهم ما يميز هذا التيار هو إسناد مهمة إصدار المعايير إلى القطاع الخاص عن طريق الشركات الكبرى و المجمعات و المنظمات المهنية العالمية، و من بين الدول التي تصنف ضمن هذا التيار هي الولايات المتحدة الأمريكية في المرتبة الأولى و بريطانيا و كندا و أستراليا بالإضافة إلى الدول التي تخضع للتأثير الأمريكي² و لم يكن هذا متاحا لولا الجهود الكبيرة الذي بذلها أصحاب المهنة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية في أعقاب الأزمة الاقتصادية العالمية سنة 1929 و التي توجت بقبول هيئة مراقبة الأسواق المالية الأمريكية (SEC) بتوكيل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) لإصدار المعايير المحاسبية، و الذي نجح من خلال لجان متعددة في إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية و التي اصطلح عليها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما³، فبدأت هذه الهيئة بنشر مجموعة من القوانين التي تلزم المؤسسات التي ترغب الدخول إلى البورصة على إصدار قوائمها المالية وفقا لتلك القوانين، بحيث حددت مجموعة المبادئ المقبولة و مضمون الإفصاح المحاسبي للشركات التي لها تعاملات في سوق الأوراق المالية، لكن كانت مهمتها مقتصرة على الإشراف و الرقابة لتضيق الاختلاف حول محتوى القوائم المالية بين المؤسسات و سمحت للقطاع الخاص تولي عملية تطوير المبادئ المحاسبية⁴.

ومنه نستنتج أن المجموعة الأولى تتميز باعتمادها التشريع فيها على إصدار مبادئ عامة، بينما يترك مجال التقدير واسعا للقضاة في حالة النزاع (الدول الأنجلو سكسونية). أما المجموعة الثانية وعلى العكس من الأولى، فإنها تتميز بتشريع مفصل لا يترك فيه مكانا واسعا لتقدير القضاة (الدول الفرانكفونية) وهذا ما فيسر ربما توكيل عمليات التوحيد المحاسبي في دول الفئة الأولى لهيئات مهنية مستقلة غير حكومية، عكس

1 محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، القاهرة، ايتراك للنشر و التوزيع، 2005، ص 89.

2 نبيه الجبر، محمد عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري و الواقع العلمي، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، 1998، ص 79.

3 صالح بوعلام، أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر و أعمال أفاق تبني و تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات

نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010/2009، ص 5.

4 إسماعيل رزقي، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية،

تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010/2009، ص 40.

الفصل الأول ————— أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

دول الفئة الثانية أين تضطلع بعملية التوحيد هيئات حكومية عامة، يحكمها القانون المحاسبي وفيما يلي يلخص الجدول التالي أهم الاختلافات القائمة بين المنظومتين:

الجدول رقم (1-1): المقارنة بين المنظومة الفرانكفونية والمنظومة الأنجلوسكسونية.

البيان	النظام المحاسبي الفرانكفوني	النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني
بعض الدول المنتمية	ألمانيا، فرنسا، اليونان، بلجيكا، اليابان، البرتغال، سويسرا، الجزائر، إيطاليا.	أستراليا، بريطانيا، و.م.أ، كندا، أيرلندا، هولندا، سنغافورة.
مصادر التمويل	قطاع البنوك	السوق المالي
الثقافة	توجه عمومي	ثقافة خاصة فردية
النظام القانوني	النصوص القانونية تقدم كل قواعد المحاسبة بالتفصيل	يسيطر عليه الاجتهاد، فالمنظمات هي من يعد القواعد
المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية	الدائنون، السلطة الجبائية، المستثمرون	في الغالب المستثمرون
المبادئ المحاسبية	سيطرة مبدأ الحيطة والحذر، تأثير سلبي لملائمة المعلومة المحاسبية لاتخاذ القرار	التعبير والتمثيل الدقيق، الصورة الصادقة
مجال النشر	توجه لنشر محدود	توجه لنشر واسع
حرية التصرف بالمحاسبة	عدد كبير من خيارات التسجيل والتقييم	خيارات قليلة في التسجيل والتقييم
حساب الأرباح	تحسب الأرباح بطريقة حذرة يمكن أن توزع على أساس الحيطة والحذر بشكل محدود، حيث هناك توجه لوضع احتياطات خفية	حساب أرباح نافعة في اتخاذ القرارات. لا يوجد حد لتوزيع الأرباح لا توجد احتياطات خفية تمثيل صحيح وصورة صادقة سيطرة مبدأ استقلالية الدورات
علاقة المحاسبة بالجبائية	تأثير متبادل بين المحاسبة والجبائية	استقلالية المحاسبة عن الجبائية

المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، منشورات كليك،

الجزائر، 2015، ص 23.

1. التوافق المحاسبي:

أثر التباين الكبير بين الأنظمة المحاسبية للدول على المستثمرين الدوليين وأصبح يشكل عائق كبيرا يحد من قابلية توسعة استثماراتهم وأعمالهم الدولية مما دعا إلى ضرورة التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي لما لها من ميزات قد تحل مشاكلهم.

1- تعريف التوافق المحاسبي

التوافق هو عملية تقليل الفروقات في تطبيقات القوائم المالية فيما بين الدول، مما يؤدي إلى زياد إمكانية مقارنة القوائم المالية، وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وهذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال¹؛

كما يمكن القول أن التوافق المحاسبي هو محاولة لجمع أنظمة المحاسبة المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة الناتجة عن بيئات مختلفة في شكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة²؛

ويعتبر التوافق مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية، يفيد الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية ويتميز عن التوحيد الذي فيترض أساسا توحيد كلي للقواعد المحاسبية، بمعنى توحيدها بشكل شامل على المستوى الدولي، وهو وما يعتبر أمرا مستحيلا وحتى غير نافع، مادامت المحاسبة جزء مكمل للمحيط الثقافي الذي تتميز بها كل دولة³

يمكن القول بناء على سبق أن التوافق أكثر موضوعية وواقعية من التوحيد، وهذا راجع لأن كل دولة لها قوانينها، ظروفها الاقتصادية وثقافتها وفلسفتها، فالعالم حاليا يسعى نحو تحقيق التوافق لاستحالة تحقيق التوحيد التام فالتوافق يعني تقليص من الفروق والتباين بين الممارسات المحاسبية بما يسمح بقابلية المقارنة بشكل عام بين القوائم المالية مع الاعتراف بالاختلافات النظرية بين الدول ومحاولة تسويتها لتحقيق درجة مقبولة من التوافق.

2- أهداف التوافق المحاسبي:

- من الأهداف الأساسية لعملية التوافق المحاسبي على المستوى الدولي نذكر ما يلي⁴
- يجاد لغة مالية عالمية موحدة قابلة للتطبيق على القوائم المالية لكل المؤسسات عبر العالم، من شأنها أن تزيد من شفافية ومصداقية المعلومة المالية، وتزيد من إمكانية الاعتماد عليها والوثوق بها على الصعيد الدولي؛
 - مقارنة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات المسعرة في البورصة في مختلف دول العالم؛

1ثناء عمي القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003/2002، ص 170.

2 Obert robert, *pratique des normes IAS/IFRS*, paris, danord, 2003, p 91.

3مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي المفهوم المبررات والأهداف، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد الرابع، 2006، ص 117-118

4عمراني أمين، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر3، 2013/2014، ص38.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

- تسهيل عمليات التسعير في البورصات للمؤسسات، وجلب ثقة المستثمرين والمحافظة عليها.

3- مزايا التوافق المحاسبي: من أهم مزايا التوافق نذكر ما يلي¹:

- تحقيق قابلية التقارير المالية للمقارنة على النطاق الدولي وتسهيل تقييم الاستثمارات المحتملة في الأوراق المالية الأجنبية على المستثمرين وبالتالي تقليل المخاطر من خلال تنوع الاستثمارات وزيادة الشفافية في الإفصاح؛
- تقليل تكاليف إعداد التقارير المالية للشركات التي تسعى إلى إدراج أسهمها في أسواق المال الأجنبية، ومن شأن الإدراج في أسواق المال الأجنبية أن يتيح للشركات الحصول على رؤوس الأموال بأقل تكلفة في بلدان أخرى وأن يسهل على المستثمرين الأجانب الحصول على أسهم الشركات العالمية؛
- على عكس الاختلافات المحاسبية التي تؤدي إلى فقدان ثقة المستثمرين مما يؤثر على توافر وتكلفة رأس المال، يعزز التقارب المحاسبي الدولي ثقة المستثمرين والكفاءة في تخصيص رأس المال ويقلل من تكلفة الحصول عليه ويسهل حركة رؤوس الأموال عبر الأسواق الدولية؛
- تقليل تكاليف وجهود إعداد ومراقبة المعايير المحاسبية الوطنية من قبل الدول وتمكين البلدان النامية من اعتماد مجموعة جاهزة من المعايير المحاسبية عالية الجودة بأقل تكلفة وجهد، وتخفيف الضغوط التي تمارسها الشركات المتعددة الجنسيات على الحكومات في هذا الشأن؛
- إن التوافق المحاسبي الدولي يمكن أن يسهل على المؤسسات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، وذلك من خلال إعطاء المؤسسة فرصة أخرى للحصول على الأموال من خارج حدود الدولة الموجودة فيها، سواء كان في صورة رأس مال أو قروض، حيث إن أصحاب رؤوس الأموال في الداخل والخارج يعتمدون على التقارير المالية لتحقيق أفضل فرص الاستثمار والإقراض، وسوف يفضلون المعايير الدولية، لأن المعلومات المنشورة بالتقارير المالية تكون أكثر ملائمة وقابلة للمقارنة بالنسبة لهم، مما يشجع المستثمرين والمقرضين على الاعتماد على هذه المعلومات في تقييم فرص الاستثمار والاقتراض، ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة²؛
- إن المؤسسات التي تعمل في مجال المحاسبة الدولية تنتشر في العديد من الدول لتقوم بمراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسيات وأحيانا الشركات المحلية في الدول التي توجد فيها، فهي كثيرا ما تواجه مشكلة اختلاف المعايير والممارسات المحاسبية بين دول العالم وهو ما يلزمها بعمل برامج خاصة لكل دولة على حدة وكذلك تأهيل المحاسبين وتدريبهم على الأنظمة المحاسبية بالعالم وهو

1 بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات ماليو ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس سطيف، 2017/2018، ص25.

2محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011، ص231.

الفصل الأول ————— أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

ما يكبدهم جهدا وأموالا مضاعفة لطبيعة وخصوصية كل نظام محاسبي، ومن ثم فإن التوافق الدولي للمحاسبة سيسهل لشركات المحاسبة الدولية القيام بأعمالها وبأقل تكلفة وهو ما ينعكس كذلك على الشركات محل المراجعة حيث يتوقع أن تكاليف مراجعتها ستخفض أيضا¹.

- يقلص التوافق المحاسبي من العمل الملقى على عاتق مصلحة الضرائب، لأنه يوفر عنصر الاتساق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، وبالتالي تقليص الفروقات في أساليب قياس أرباح فروع الشركات المنتشرة في عدة دول إلى حدها الأدنى، مما يسهل من عملية احتساب الربح الضريبي².

4- عيوب ومعوقات التوافق المحاسبي: تهدف العديد من المنظمات الدولية ذات البعد المحاسبي والمهنيين العاملين في مجال المحاسبة الدولية إلى تحقيق التوافق المحاسبي لما له من مزايا وفوائد تعود على المستثمرين والاقتصاد العالمي بصفة عامة إلا أن الطريق نحو التوافق المحاسبي تحده بعض العواقب التي يجب أخذها بعين الاعتبار نذكر ما يلي³:

4-1 القومية: قد توجد رغبة عامة ضمن ثقافات الكثيرين المتبنين لمبادئ والممارسات المحاسبية الخاصة ببلد آخر، فهذه قد تكون ميزة ثقافية هامة لأنها تمثل خط دفاع ضد الأخذ بالطرق المحاسبية والتقارير المالية غير الملائمة للبيئة المحلية ومن صور القومية الرفض القاطع للممارسات المختلفة السائدة في بلد آخر بدون الأخذ في الاعتبار المزايا النظرية والتطبيقية التي يمكن أن تقدمها تلك الممارسات، وتظهر تلك الحالة عادة في بعض الدول النامية عندما يتم النظر إلى المعايير المحاسبية الدولية المصدرة من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية على أنها متحيزة للممارسات المطبقة في أمريكا وبريطانيا، وفي نفس الوقت فإن تلك المعايير المحاسبية الدولية ينظر إليها أنها لا تعطي الاهتمام الكافي للاحتياجات البيئية المحلية للدول النامية وبالتالي فإنها تعتبر غير ملائمة وغير كافية لتلبية تلك الاحتياجات، كما أن تحقيق التوافق الدولي للمعايير المحاسبية سوف ينتج عنه تكاليف مختلفة للمهنيين وتكاليف سيادية كان يفقد الدول بعض سيادتها الوطنية عندما يعتمد في حساب الضرائب النوعية على أرقام محاسبية مفروضة من الخارج، وكذلك الأمر ذاته ينطبق على المهنيين والذين يكون لديهم طرقهم التي تعارفوا عليها ولا يريدون تغيير ممارساتهم.

1 جرد نور الدين، نحو إطار موحد للتطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر، 2009/2008، ص 97.

2 محمد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية كشرط لانضمام الدول إلى المنظمة العالمية للتجارة، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، أبو ظبي، الإمارات العربية المتحدة، 1998، ص 19.

3 امين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية؛ مصر، 2004، ص 380-381.

الفصل الأول ————— أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

4-2 النظم القانونية: في الحالات التي يتم فيها اعتماد معايير المحاسبة على نظم قانونية رسمية، يستلزم تحقيق التوافق الدولي في التقارير المالية المبنية عليها، تغييرات في التشريعات، وهذا ما لا تريد فعله أغلب الحكومات، أو أن تقوم الوحدات الاقتصادية بإصدار مجموعتين منفصلتين من التقارير المالية تكون واحدة منها لتلبية الاحتياجات والمتطلبات القانونية المحلية والأخرى معدة على أساس المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها، ولذلك قد تصدر الشركات في بعض الدول تقارير ثنائية إلا أنه من المستبعد أن تقوم الشركات في أغلب الدول المتقدمة بمثل ذلك العمل المزدوج.

4-3 الخلاف بين التنظيمات: توجد العديد من الاختلافات في أهداف وطموحات التنظيمات العامة والخاصة التي لها علاقة بعملية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، فمن الضروري معرفة أنه ليس لتلك التنظيمات نفس الاتجاه أو القوة نحو تحقيق التوافق الدولي، فكل منها لها فكرتها الخاصة بها وبناء عليها يتم التركيز على تحقيق التوافق الدولي وهذا يعني أن لديهم توقعات مختلفة للممارسات المحاسبية والمناسبة وكذلك بالنسبة للإفصاح المالي، ومثل تلك الخلافات ليس من الضروري أن تمنع تحقيق التوافق الدولي أو أن تعوق محاولاتهم لكنها مجرد عوائق لا بد من التغلب عليها، ولهذا هناك جهود واضحة لتقليص مثل تلك الاختلافات من خلال الاستشارات.

4-4 اختلاف نقاط البدء: من بين المشاكل التي تعترض عملية التوافق الدولي في المجال المحاسبي هو التطور التاريخي للمحاسبة في كل بلد بحيث أن الدول التي لها تاريخ طويل في استخدام المعايير المحاسبية قد نجد استخدامها لتلك المعايير المحاسبية الدولية ملائم بينما هناك بعض الدول التي تستخدم القوانين الصادرة من الحكومة تجد صعوبة في تطبيق هذه المعايير بحيث يتطلب هذا إعداد خطط لتحضير التقارير المالية والتطبيقات المحاسبية التي تتوافق مع تلك البلدان التي تأخذ بمسار المعايير المحاسبية الدولية

4-5 الاختلافات البيئية والتفاوت الاقتصادي: المحاسبة كأى نظام اجتماعي تعكس إلى حد كبير حاجات البيئة التي تعمل فيها، وإن أهداف أي نظام محاسبي مرتبط بتلبية احتياجات تلك البيئة، طالما أن الأهداف المرجوة من المحاسبة مختلفة، فالاختلافات في الأنظمة المحاسبية أمر متوقع حيث إنه من المعروف أن السياسات المحاسبية تصاغ في بعض الأحيان للحصول إما على أهداف اقتصادية أو سياسية متوافقة مع النظم الاقتصادية أو السياسية المطبقة بالدولة، وطالما أن هناك آمال ضعيفا في الحصول على نظام اقتصادي وسياسي دولي واحد، فإنه من الممكن التوقع أن الاختلافات في الأنظمة السياسية والاقتصادية ستستمر كعائق أمام التوافق الدولي للمحاسبة¹؛

1 محمد مبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 233.

الفصل الأول ————— أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

كما أن مشكلة الاختلافات البيئية تؤدي إلى اختلافات في المواقف والأهداف، فمثال رجال الأعمال الأوروبيون يعتقدون بشكل كبير أن النشاط الجيد يجب أن يحجز جزءاً من الأرباح في السنوات الجيدة حتى يستفيد منها في السنوات التي تكون الأرباح فيها منخفضة، هذه الحقيقة دعتم إلى تكوين احتياطات سرية في العديد من الدول الصناعية ينظر إلى هذه الممارسة بنظرة عادية، ولن يكون من السهل تغيير مثل هذه المفاهيم.

5- المنظمات الداعمة للتوافق الدولي:

هناك العديد من الهيئات المهتمة بالتوافق والتناسق المحاسبي عبر العالم ومنها:

1-5 الأمم المتحدة (UN): United Nations

إن اهتمام الأمم المتحدة بالمحاسبة والتقارير المالية يعكس اهتمامها الواسع بأثر الشركات متعددة الجنسيات على الاقتصاد العالمي، وقد جاء هذا الاهتمام من قبل الأمم المتحدة بالمحاسبة والحاجة إلى تحسين التقارير المالية نتيجة للتقارير التي أعدتها الهيئة التابعة لها وهي مجموعة الأشخاص البارزين عندما قامت بدراسة أثر الشركات متعددة الجنسيات على الاقتصاد العالمي ودفعت باتجاه وضع نظام دولي قابل لمقارنة المعايير والتقارير المحاسبية المالية وكذلك أوصت هذه المجموعة على ضرورة تشكيل مجموعة من الخبراء في المعايير والتقارير الدولية للمحاسبة للنظر في وضع نظام دولي للتقارير المحاسبية الموحدة¹.

2-5 منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE):

هي منظمة شبه حكومية تكونت من 24 دولة في عام 1960 حيث تشمل معظم دول أوروبا الغربية و دول الكومنولث، اليابان و الولايات المتحدة، قامت هذه المنظمة سنة 1975 بتأسيس لجنة خاصة بالاستثمار الدولي و الشركات المتعددة الجنسيات، حيث قامت هذه اللجنة باقتراح خطوط عمل رئيسية لتأسيس معايير تحكم أنشطة المؤسسات المتعددة الجنسيات تضمنت هذه الخطوط خطة عمل للإفصاح عن المعلومات المالية، المنافسة و التمويل و الضرائب و العمالة و العلاقات الصناعية، و هذه الخطوط ليست قانونية التطبيق إلا أن حكومات الدول الأعضاء اتفقت على ضرورة أخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار². وقد أنشأت سنة 1981 لجنة الاستثمار الدولي والشركات متعددة الجنسيات التابعة للمنظمة فريق عمل للمعايير المحاسبية، لدراسة محاولات قامت بها هيئات خاصة ومؤسسات دولية من أجل تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية، وفي سنة 1985 عقدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ندوة، ناقش

1أبو زيد محمد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، ط1، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2005، ص278.

2ثناء القباني، مرجع سبق ذكره، ص71.

خلالها الحضور فكرة التوافق المحاسبي، كما تم التأكيد على دور لجنة معايير المحاسبة الدولية كمحفز للتوافق¹

3-5 الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) : International Federation of Accountants

هي منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسست في أكتوبر عام 1977 من أجل تطوير وتعزيز المهنة وجعلها قادرة على تقديم الخدمات ذات الجودة العالية من أجل المصلحة العامة وهي منظمة عالمية غير حكومية، وغير سياسية ولا تهدف إلى الربح ويقوم الاتحاد بالتعاون مع المنظمات الإقليمية والعالمية بعمل المبادرات والتنسيق، وقيادة الجهود لتحقيق إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية لمهنة المحاسبة، وتبلغ عضويتها 157 عضوا ومنظمة في 122 دولة يمثلون أكثر من 2.3 مليون محاسب يعملون في القطاع العام والخاص، وفي نفس العام أبرمت اتفاق مع لجنة المعايير المحاسبية الدولية على اختصاص اللجنة بالغرض الذي أنشئت من أجله وهو إصدار المعايير المحاسبية الدولية على أن يشرف الاتحاد (IFAC) على اللجنة² واختص الاتحاد بالمهام التالية:

- إصدار معايير المراجعة الدولية؛
- إصدار معايير رقابة الجودة؛
- إصدار قواعد وضوابط التعليم المستمر؛
- إصدار المعايير المحاسبية للقطاع العام.

4-5 المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية (SEC): Securities and Exchange Commission

في سنة 1995 م تم الاتفاق بين لجنة المعايير الدولية للمحاسبة مع المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية لتطوير مجموعة "جوهر صلب المعايير"، وهذا كما تم تعريفها، وتأخذ في الاعتبار المصادقة على معايير المحاسبية الدولية، بهدف الحصول على أموال عبر الحدود، وفي سنة 1999 م تم إتمام العمل المشترك بين المنظمتين، وذلك في إطار خطة العمالة المتفق عليها، حيث يتم العمل على توفير معايير محاسبية شاملة تؤدي إلى الشفافية والقابلية للمقارنة والإفصاح التام للمعلومات المالية، وهذا بغرض تحقيق أكبر قدر ممكن من التوافق المحاسبي الدولي، وفي هذا الإطار قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتعديل البعض من معاييرها المحاسبية من أجل إرضاء المنظمة العالمية لبورصات الأوراق المالية، بما أنه يمكن للشركات التي

1 حسين مصطفى هلاي، المعايير المحاسبية الدولية "الجدور-الحصاد-المستقبل، مؤتمر حول دور المحاسبين و مراقبي الحسابات في قرارات الإدارة و تنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، 2006، ص17.

2 بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011، ص ص83-84.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

تعمل في البلدان الأعضاء بتلك المنظمة أن يكونوا قادرين على عرض أوراقهم المالية في أسواق رأس المال العالمية¹.

6-5 المجموعة الاقتصادية الأوروبية (EEC): European Economic Community

تأسست المجموعة الأوروبية المشتركة في عام 1957، وتضم عضويتها 12 دولة طبقا لمعاهدة روما، وتعرف هذه المجموعة بالسوق الأوروبية المشتركة ومن أهدافها المعلنة خلق بيئة تجارية موحدة في الدول الأعضاء بهدف التدفق الحر للبضائع والأفراد ورأس المال، وتوحيد الجمارك والتنسيق بين القوانين المحلية للأعضاء، ويعتبر التوافق والممارسات المحاسبية بني دول الأعضاء أحد أهم الجملالات التي اهتمت بها المجموعة الأوروبية حيث أن المجموعة في الواقع هي أول هيئة عالمية يكون لها سلطة مؤثرة في جمال التقارير المالية والإفصاح، وقد قامت المجموعة بإصدار سلسلة من التوجيهات التي لها علاقة مباشرة بالتوافق المحاسبي بني الدول الأعضاء²؛

وفي جوان 2001 قام الاتحاد بتشكيل المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية (EFRAG) من أجل تحقيق الأهداف التالي³:

- توفير الخبرات التقنية للمفوضية الأوروبية بشأن استخدام المعايير الدولية للمحاسبة في أوروبا؛
- للمشاركة في عملية وضع المعايير لمجلس المعايير المحاسبية الدولية؛
- لتنسيق وجهات النظر داخل الاتحاد الأوروبي بشأن تطوير المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الثاني: الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية لتجسيد التوافق المحاسبي

1. مفهوم معايير المحاسبة الدولية

1. تعريف المعايير المحاسبية:

إن كلمة المعيار (Norme) يعود أصلها إلى الكلمة اللاتينية (Norma) والتي تعني بمفهومها الأصلي: "أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة، وتسمح بالقياس الهندسي الكوس (Equerre)"⁴.

1 شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2006، ص106.

2 محمد مبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص241.

3 رزيقات بوبكر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة التقارير المالية، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015/2014، ص9.

4 مداني بن بلغيث: أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية "حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص62.

الفصل الأول ————— أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

اصطلاحاً: يمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العلمية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات. وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه، بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة¹.

تميل أدبيات المحاسبة إلى استخدام مفهوم المعايير المحاسبية (Accounting Standardization) باعتباره نموذج يوضع ليقاس على ضوئه وزن شيء أو طول أو درجة جودة، ويشير المعيار في المحاسبة إلى أنه يعد بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستخدمين منها. وقد يقصد بالمعيار المقياس والقاعدة أو القانون العام الذي يسترشد به المحاسب عند أداء عمله².

يعتبر المعيار هو ترجمة لكلمة (Standard) بالإنجليزية وتعني القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبين إلى استخدام المعيار المحاسبي، أما في المحاسبة فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستخدمين، والمعيار بهذا المعنى يعد عنصراً من عناصر القوائم المالية³.

فالمعايير تمثل نماذج أو أنماط أو مستويات للأداء المحاسبي والمالي، فهي أحكام خاصة بعنصر من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الوحدة المحاسبية بهدف ضمان توافق أدوات القياس المحاسبية والمعلومات المالية والمحاسبية من أجل تسهيل عملية القراءة وإجراء المقارنة بين مختلف الوحدات على البعد الدولي أو الإقليمي.

2. أهمية المعايير المحاسبية:

تكمن أهمية المعايير المحاسبية في الدور الذي تؤديه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على قوائم مالية تتضمن معلومات محاسبية تتصف بالثبات والموثوقية وتساعد في اتخاذ قرارات رشيدة من قبل المستخدمين. فهي ضرورية للأسباب التالية⁴:

1-2- المقارنة: تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة من البدائل، هذه العملية تتطلب قوائم معدة وفق أسس موحدة، وبما أن هدف المحاسبة هو توفير معلومات مفيدة لصنع القرارات، لذلك فإن المعايير المحاسبية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي تعد بموجبها تلك القوائم؛

1 حسين القاضي، مأمون حمدان: المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008، ص 103

2 أمين السيد أحمد لطفي: نظرية المحاسبة "منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 366.

3 أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، جسر للنشر و التوزيع، الجزائر، 2015، ص 21.

4 حسين عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري: دور المعايير المحاسبية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء الخاصة، الزرقاء، الأردن، 2011، ص 13.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

2-2- كلفة معالجة المعلومات المحاسبية: إن توحيد الأسس لإعداد القوائم هو ضروري لمتخذي القرارات، فإذا كانت القوائم المحاسبية معدة وفق أسس مختلفة ومتعددة، عندئذ يحتاج متخذ القرار لطريقة معينة لتوحيد أسس إعدادها، وهذا من شأنه أن يكلف متخذ القرار كلفة إضافية لمعالجة هذه القوائم التي من الممكن الاستغناء عنها إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبية؛

3-2- القدرة على فهم المعلومات: معظم مستخدمي القوائم المالية لديهم قدرة محددة في فهم المعلومات المحاسبية، فإذا تم إعداد هذه القوائم وفق أسس غير موحدة، يكون من الصعب على مستخدميها الاستفادة منها بشكل فعال في إجراء المقارنات بين المؤسسات أو بين الفترات المالية للمؤسسة نفسها؛

4-2- الدعم المنطقي: إن المعايير المحاسبية مدعومة منطقية وتشير إلى نقاط التقاء المحاسبين، لأنه لا بد من وجود نوع من الالتقاء بينهم في العمل، فالمعايير المحاسبية هي بمثابة نقطة الالتقاء حتى وإن كانوا يعملون في مؤسسات اقتصادية مختلفة وبلدان مختلفة؛

5-2- انسيابية الاستثمار بين البلدان: للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في جذب الاستثمارات، فالمستثمر حتى يستثمر أمواله في مشروع معين لا بد أن يقوم بإجراء المقارنات بين التي من الممكن الاستثمار فيها في مختلف البلدان، وإن ما يسهل عمل المقارنة هو إتباع طرائق محاسبية موحدة عند إعداد القوائم المالية، وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة.

عموما فإن أهمية المعايير المحاسبية تأتي من خلال¹:

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة؛
 - إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛
 - تحديد الطرق الملائمة للقياس؛
 - تمكين المستخدمين من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم.
- لا شك أن غياب المعايير المحاسبية قد يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة، أو قد تؤدي إلى استخدام المؤسسة طرق متباينة وغير موحدة مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية كيفية ونوعية مما قد يصعب من فهمها والاستفادة منها من قبل المستخدمين الداخليين أو الخارجييين، كما يؤدي غياب المعيار إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة الواحدة أو المؤسسات المختلفة ومن ثم يصعب تحقيق قابلية المقارنة².

1 أمين السيد أحمد لطفي: نظرية المحاسبة "منظور التوافق الدولي"، مرجع سابق، ص 366.

2 نفس المرجع السابق، ص 367.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

3. خصائص المعايير المحاسبية: تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص لعل أهمها ما يلي¹:

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة وإعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية المؤهلة؛
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسات المحاسبية الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير، وهو ما أكسبها نوعية عالية من الجودة؛
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول مرضية مختلف مستخدميها إذ أن أهم ما يميز معايير (IASB)، ليس ما تسمح به، لكن ما تمنعه؛
- غير إجبارية لأنها لا تملك صفة القانون أو التنظيم.

4. الهيئات المحاسبية الدولية:

سعيًا نحو تجسيد التوافق المحاسبي الدولي كان لابد من إنشاء هيئة مستقلة تحظى بالقبول تتحمل على عاتقها عملية إعداد وإصدار معايير محاسبية مقبولة عموماً وذلك نظراً لصعوبة إعداد معايير محاسبية دون هيئة تتمتع بالكفاءة والمهنية اللازمتين تجعل من عملية إصدار المعايير تتميز بطابع علمي بحث دون الانحياز لأي طرف.

1-4- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB:

أنشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1973، نتيجة لاتفاق تم بين الهيئات المهنية القائمة في عشر دول وهي: استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، حيث اتخذت من بريطانيا مقراً لها وحتى عام 2000 وصل عدد الهيئات المهنية التي تمثل لجنة معايير المحاسبة الدولية 150 هيئة تنتمي إلى 104 دولة، وتعتمد لجنة معايير المحاسبة الدولية على سياسة تقضي أن يكون التعيين لعضوية الهيئة شاملاً لممثلين عن ثلاثة بلدان نامية على الأقل² تولت وضع معايير المحاسبة الدولية (IAS) حيث أصدرت 41 معياراً إلى غاية 2000، أين تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء بعضها فانخفض عددها إلى 30 معياراً، وفي عام 1977 شكلت هذه الهيئة لجنة دائمة للتفسيرات (SIC) لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي تم إصدارها فوصلت التفسيرات التي نشرها حتى سنة 2000 إلى أربعة وثلاثين تفسيراً، تم فيما بعد دمج الكثير منها ضمن المعايير

1مداني بن بلغيث: أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية "حالة الجزائر"، مرجع سابق، ص 134-

135.

2 أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي لنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2010، ص 09.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

المحاسبية ذات العلاقة، وفي عام 1998 أصبح عدد أعضاء اللجنة 143 عضوا يمثلون تنظيمات محاسبية من 101 دولة، مع تعديل اسمها لتصبح معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) حيث وضعت 17 معيارا للإبلاغ المالي، وأعيد مراجعة 17 معيارا من معايير المحاسبة الدولية¹.

لا تملك لجنة معايير المحاسبة الدولية أي سلطات تلزم الآخرين باستخدامها، إلا أنها تعتمد على أعضائها (مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، ومعهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز ICAEW، وكذلك غالبية الدول العربية وجمعيات المحاسبين القانونيين فيها، والإتحاد العام للمحاسبة والمراجعين العرب ...) كما تعتمد على تعاون الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC سعيا إلى الحصول على قبول وتطبيق عالمي لمعايير المحاسبة الدولية، ولا شك أن اللجنة قد حققت بعض التقارب والتنسيق في الممارسات المحاسبية المطبقة في الدول الأعضاء وغير الأعضاء لا سيما البلدان العربية وبلدان العالم الثالث².

1-1-4- أسباب ودواعي إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

بعد الصعوبات والإشكاليات التي واجهتها المعايير المحاسبية الدولية المعدة أساسا من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال تذبذب مستوى قبولها العام والتشكيك في جودتها ومصداقيتها الأمر الذي تطلب إعادة بنائها وفق هيكلية سليمة لاستعدادات ما تم فقدها وفيما يلي سنبين أهم الأسباب التي أدت إلى ضرورة إعادة هيكلة وتنظيم لجنة معايير المحاسبة الدولية³:

- سرعة نمو الأسواق الرأسمالية العالمية.
- المجهودات التي تبذلها المنظمات العالمية (البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة) والإقليمية (الإتحاد الأوروبي..) في القضاء على العوائق التي تواجهها التجارة العالمية.
- التوجه نحو تدويل تنظيم الأعمال.
- زيادة تأثير معايير المحاسبة الدولية بالمعايير الأمريكية.
- تسارع ظهور العمليات الاقتصادية الجديدة.. زيادة الحاجة إلى معلومات ملائمة وموثوق منها.
- زيادة الحاجة إلى معلومات ملائمة وموثوق منها.

1 خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2008، ص 31.

رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص 2.69

3 حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية

التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013/2012، ص 41

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

وقد كان لهذا التغيير عدة أهداف أهمها¹:

- إبعاد عملية صناعة المعايير المحاسبية الدولية عن كل الضغوطات خاصة من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين وبعض الهيئات المالية العالمية، وبالتالي تحقيق استقلالية أكبر للجنة؛
- تشجيع التطبيق والاستخدام الصارم لمعايير المحاسبة الدولية؛
- توفر المعايير المحاسبية الجديدة على مجموعة من الخصائص (المقارنة، المساعدة في اتخاذ القرارات... إلخ
- الشفافية، المصداقية، الجودة، قابلية)؛
- تحقيق هيكل جغرافي عال بحضور مختلف القارات الخمس.

4-1-2- أهم التغييرات المقترحة لإعادة هيكلة اللجنة:

تم اقتراح التغييرات التالية لإعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية²:

- ضرورة استبدال لجنة التوجيه إلى لجنة لتطوير المعايير، التي يلعب واضعو المعايير المحلية بها دورا أساسيا في تطوير معايير المحاسبة الدولية ليوافق عليها مجلس اللجنة، على أن تكون لجنة تطوير المعايير مسؤولة كذلك عن الموافقة على نشر التفسيرات التي تعدها لجنة التفسيرات القائمة؛
- يجب مساندة لجنة تطوير المعايير بلجنة استشارية لتطوير المعايير، تعمل كقناة اتصال مع واضعي المعايير المحلية غير القادرين على المشاركة مباشرة في لجنة تطوير المعايير بسبب محدودية حجمها؛
- يجب توسيع مجلس اللجنة من 16 إلى 25 دولة ومنظمة دون التقليل من جودة عمله؛
- يجب استبدال المجلس الاستشاري الحالي باثني عشر أمينا، لتمثيل العالم بالكامل، ويقوم الأمناء بتعيين أعضاء لجنة التطوير والمجلس ولجنة التفسيرات القائمة.

5- التنظيم الجديد للجنة معايير المحاسبة الدولية

كما سبق وذكرنا تولى مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB مهمة وصلاحيات إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الدولية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية بداية من أبريل 2001 بعدما كانت من صلاحية اللجنة في الفترة الممتدة 1973-2000 وذلك لسبب إعادة هيكلة المجلس وفيما يلي سيتم تقديم الهيكل الجديد:

1 ايت أحمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال فترة 2010-2013، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013-2014، ص 141

2 دشير مليكة، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في معالجة التثبيات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015-2016، ص 59-60.

1-5 مجلس المراقبة: Monitoring Board

تم إنشاء مجلس الرقابة في 2009 ويتمثل الدور الأساسي لمجلس المراقبة (Monitoring Board) في تعزيز التبادل بين هيئات الأسواق المالية المسؤولة عن تحديد شكل ومحتوى المعلومة المالية ومؤسسة معايير التقارير المالية الدولية (IFRSF)¹. يتطلب نظام مؤسسة لجنة معايير التقارير المالية الدولية من الأمانة مراجعة الترتيبات التنظيمية كل خمس سنوات، وقد أنهى الأمانة الجزء الأول من المراجعة في جانفي 2009 وقاموا بإصدار نظام منقح لبدء العمل به في الفاتح فيفري من نفس السنة، وتضمنت التغييرات زيادة عدد أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية من 14 إلى 16 عضو يتم اختيارهم حسب المنشأ الجغرافي، كما يحدد الدستور المنقح الرابط إلى مجلس المراقبة الجديد لضمان المساءلة العامة، تم استكمال الجزء المتبقي من المراجعة في جانفي 2010 لبدأ العمل به في 1/3/2010 ومن بين التغييرات التي تمت كان إعادة تسمية مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF) لتصبح مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Foundation)، وإعادة تسمية لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية (SIC) لتصبح لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRSIC)، وإعادة تسمية المجلس الاستشاري للمعايير (SAC) ليصبح المجلس الاستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRSAC)، وقد شملت التغييرات الأخرى أهدافا معدلة للمنظمة ونص محدد يشترط تعيين أمانة من إفريقيا وأمريكا الجنوبية².

ويمكن تلخيص مسؤوليات هذا المجلس فيما يلي³:

- المشاركة في تعيين أعضاء مجلس الأمانة، والموافقة على تعيينهم استنادا إلى نظام IFRSF والإشراف عليهم؛
- تقديم الاستشارات إلى مجلس الأمانة، واستلام التقرير السنوي؛
- إحالة المواضيع المقترحة عن الإبلاغ المالي إلى مجلس IASB من خلال IFRSF؛
- فحص الإجراءات المتعلقة بتمويل مجلس معايير المحاسبة الدولية⁴؛
- فحص عمل المديرين في مجال مراقبة مسار إعداد معايير المحاسبة الدولية في المجلس؛

1 شعيب حمزة، محاسبة المجمعات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2018، ص 53.

2 أحمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية معايير المحاسبة الدولية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 40.

3 خالد جمال الجعرات، مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014، ص 11.

4 DELOITTE, Guide de référence sur les IFRS, Édition 2014, disponible sur le site web: <http://www.iasplus.com>, (Consulté le 15 JUIN 2020 à 22h : 00mn), P09.

ويتكون مجلس الرقابة من 06 أعضاء هم كالتالي:

- عضو عن اللجنة الأوروبية؛
- رئيس لجنة الخدمات المالية (اليابان)؛
- لجنة الأوراق المالية الأمريكية SEC؛
- لجنة الأسواق الطارئة للمنظمة الدولية لمفوضية الأوراق المالية IOSCO؛
- لجنة بازل لمراقبة البنوك (عضو مراقب بدون حق التصويت)؛

2-5 مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية (IFRS Foundation) (IFRSF)

وهو المجلس الذي يضع ويحسن معايير المحاسبة المالية والتقارير للمنشآت، وتشمل مسؤولياته اعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير، وتعيين لجان التوجيه (Steering Committee)، وإقرار مسودة الإعلان (Exposer Draft)، ومعايير المحاسبة الدولية النهائية، ويتكون المجلس من سبع عشرة منظمة (وليس أفراد) منها ثلاثة عشر هيئة محاسبية وأربعة منظمات أخرى كلجنة بازل، وبتاريخ 01 جويلية 2010، أصبح يطلق عليها (IFRS Foundation)¹، يتكون من 22 عضواً، يعين أحدهم رئيساً واثنين نواباً له ويتوزع الأعضاء جغرافياً كالتالي:

- 06 أعضاء من آسيا
- 06 أعضاء من أوروبا
- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية
- عضو من إفريقيا
- عضو من أمريكا الجنوبية
- وعضوين من أي منطقة فاعالم دون التعيين وذلك لغرض تحقيق توازن جغرافي عالمي ومن أهدافه ومسؤولياته ما يلي²:
- رفع تقرير سنوي إلى مجلس المراقبة؛
- استلام المواضيع المقترحة من مجلس المراقبة وإحالتها إلى مجلس IASB؛
- تعيين أعضاء لجنة التفسيرات وفريق تطبيق SMEs ومجلس IFRS الاستشاري ومجلس IASB والإشراف عليهم؛

1 بونعجة سحنون، دور الإصلاح المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة بالجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2018، ص 110.

خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 2.11.

- مراجعة الفعالية لأداء المجالس واللجان المسؤولة عن القضايا التمويلية.

3-5 مجلس معايير المحاسبة الدولية:

هو مجلس أنشئ في 06 فيفري 2001، بعد إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية، أي بعد قرابة 27 سنة من بداية وضع وإصدار معايير المحاسبة الدولية وهو المسؤول الأول عن وضع وتطوير معايير التقارير المالية الدولية كما له السلطة في تعديل وتطوير المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن اللجنة السابقة وهو هيئة حرة مستقلة لا تهدف إلى الربح وغير تابعة لأي حكومة.

ملاحظة: لقد قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية في أول اجتماع له بعد إنشائه سنة 2001 بتبني كل المعايير "IAS" الصادرة عن اللجنة السابقة له (IASB)، وكأنها صادرة عنه، وقد أصدر المجلس معايير جديدة تسمى بمعايير التقارير المالية الدولية "IFRS"، حيث في الوقت الحالي وعند استعمال مصطلح "IFRS" نعني به كل المعايير أي IAS - IFRS¹

يتكون المجلس من 16 عضواً، من بينهم رئيس يعين ونائبين اثنين، ولتحقيق تنوع دولي على مستوى المجلس يتوزع الأعضاء دولياً بأربعة أعضاء لكل من آسيا وأوروبا وأمريكا الشمالية، عضو واحد من إفريقيا وعضو من أمريكا الجنوبية واثنان من الأعضاء يعينون من أي منطقة فاعالم دون التعيين شريطة الحفاظ على التوازن الجغرافي المطلوب.

يعين أعضاء المجلس بحقبة عمرها 5 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ويتلقون أجوراً نظير الأعمال التي يقومون بها ويشترط أن تكون لهم خبرة وكفاءة مهنية وعلمية عالية كما يلي²:

- 05 أعضاء على الأقل مراجعين؛

- 03 أعضاء على الأقل من معدي القوائم المالية؛

- 03 أعضاء على الأقل من مستعملي القوائم المالية؛

- عضو على الأقل باحث جامعي.

ويقوم مجلس معايير المحاسبة بالمهام التالية³:

- إعداد، نشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية؛

- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية؛

1 Stéphane Brun, *Guide d'Application des Normes IAS/IFRS*, Berti édition, Algérie, 2011, p31

2 Eric Daucasse, *Normes comptables internationales IAS/IFR*, de Boeck, Paris, juin 2005, p10.

3 قطاف نبيل، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2010-2017، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2021، ص71.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

- إعداد إجراءات معالجة التدخلات؛
 - تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة، لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة؛
 - القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق، وصلاحياتها في محيط متنوع ومتباين.
- 1-3-5 أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية:**

يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى مجموعة من الأهداف وهي كالتالي¹:

- تطوير المعايير للصالح العام، وضع مجموعة واحدة من معايير إعداد التقارير المالية عالية الجودة والمفهومة والقابلة للتطبيق والمقبولة عالمياً، بناءً على مبادئ محددة بوضوح، هذه المعايير يجب أن تتطلب معلومات عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المستثمرين، المشاركون الآخرون في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمون الآخرون للمعلومات المالية، في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛
 - تعزيز استخدام هذه المعايير وتطبيقها بدقة؛
 - أخذ في الاعتبار، حسب الاقتضاء اختلاف لاحتياجات مجموعة الأحجام وأنواع الكيانات في مختلف الدوائر الاقتصادية؛
 - تعزيز وتسهيل اعتماد التقارير المالية الدولية، المعايير (IFRS) والمعايير والتفسيرات التي نشرها مجلس معايير المحاسبة الدولية، من خلال التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
- وبناء على ما سبق واستناداً عليه يظهر لنا الفرق بين لجنة المعايير المحاسبية الدولية ومجلس معايير المحاسبة ويمكن تلخيص أهم الفروقات في الجدول التالي:

¹ Robert obert, *Pratique des Normes IFRS*, 5^e Edition. Dunod,, paris,2013, p9.

الفصل الأول ————— أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

الجدول رقم (1-2): الفرق بين لجنة المعايير المحاسبية الدولية ومجلس معايير المحاسبة

الفروقات الشكلية	الفروقات العملية
<p>- تغير تسمية لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، لكون أن هدف لجنة المعايير المحاسبية الدولية مستمر ومتطور وغير مرتبط بزمان محدد، في حين أن مصطلح "الجنة" يعني هيئة مؤقتة ينتهي وجودها ودورها بتحقيق أهدافها وأسباب تكوينها، ولتجنب هذا التناقض تمت إعادة تسميتها من لجنة مؤقتة محددة بفترة زمنية إلى مجلس قائم بذاته؛</p> <p>- تغير تسمية المعايير من المعايير المحاسبية الدولية إلى معايير إعداد التقارير المالية الدولية، وذلك بغية تضمين هذه الأخيرة معلومات مالية أكثر تفصيلاً وشمولاً ومصداقية تلي حاجات مستخدميها؛</p> <p>- في مارس 2002 تم تعويض بلجنة تفسيرات معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRIC) بالجنة تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية (SIC).</p>	<p>- تهدف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى العمل على تطوير المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية، أي إعداد معايير ذات قبول عالمي بينما هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى إعداد معايير تمتاز بالجودة والشفافية وتشجيع التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية (IAS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)؛</p> <p>- يجتمع المجلس (IASB) مرة كل شهر بينما تجتمع اللجنة (IASB) أربع مرات في السنة؛</p> <p>- اختيار أعضاء مجلس الإدارة للجنة (IASB) على أساس الانتماء الجغرافي، على عكس اختيار أعضاء مجلس الإدارة ل (IASB) الذي يختار على أساس المهارة التقنية والخبرات المكتسبة؛</p> <p>- عمل أعضاء اللجنة بشكل جزئي بينما عمل أعضاء المجلس بشكل دائم.</p>

المصدر: دحمون فاطمة، واقع وتحديات الإصلاحات المحاسبية في دول المغرب العربي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية

التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2020، ص 40.

المطلب الثالث: الإصلاح المحاسبي في الجزائر ودوافع تبني النظام المحاسبي المالي

توجت عملية الإصلاح المحاسبي التي قامت الجزائر بإصدار القانون رقم 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007، الذي تضمن نظاما محاسبيا جديدا حل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 حيث حمل المرجعية المحاسبية الجديدة المنسجمة مع معايير المحاسبة الدولية والتي جاءت بالعديد من التغييرات، سواء على مستوى التعاريف والمفاهيم، وكذلك على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، فضلا عن طبيعة ومحتوى البيانات المالية.

1- أسباب التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني¹:

- الحدث الأول: تمثل في دخول المؤسسات الأجنبية للاستثمار في الجزائر ابتداء من سنة 1990 والصعوبات التي وجدتها في استعمال المخطط المحاسبي الوطني واشتراطها العمل وفق نظامها المعلوماتي ووسائلها،
- الحدث الثاني: تمثل في الأزمة المالية لسنة 1990 والتي جعلت الجزائر تستدين من الهيئات المالية الدولية هذه الأخيرة غالبا ما كانت تفرض ضغوط وتشتراط للقيام بالمرافقة في عملية التصحيح عدم استعمال المخطط المحاسبي الوطني الذي كانت تعتبره غير كفؤ للقيام بالتحليل والمتابعة.

نستنتج مما سبق أن العامل الخارجي كان له أثر كبير وهو الذي كان وراء قرار الإصلاح تحت وطأة الأزمة المالية، وضغوط المؤسسات الخارجية بعد أن أضحت طرفا في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

2- مساعي المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة للإصلاح المحاسبي في الجزائر:

- وكلت مهمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر إلى المجلس الوطني الفرنسي بتمويل من البنك الدولي نظرا التقارب في الأطر المؤسسية والقانونية بين الجزائر وفرنسا، حيث قدمت مجموعة العمل التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بعد دراسة المخطط المحاسبي الوطني ثلاث سيناريوهات لإصلاح المخطط المحاسبي الوطني، وعرضتها على الهيئات الجزائرية المختصة لاختيار أحدها كي تكون محل دراسة معمقة وهي كالتالي²:
- السيناريو الأول: تهيئة بسيطة للمخطط المحاسبي الوطني: حيث يتم الإبقاء على هيكلية المخطط المحاسبي الوطني، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغييرات التي يعرفها

1 طااط إيمان، أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2017، ص 61.

MEROUANI Samir, le projet du nouveau système comptable financier algérien, Thèse de Magistère, école supérieure 2 de commerce, Alger, 2006, p88/89.

الفصل الأول ————— أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

المحيط الاقتصادي والقانوني الجزائري، هذا الأخير يتضمن نقاط ايجابية تتمثل في عدم إعادة النظر فيما يخص الممارسات المحاسبية للممارسين والأساتذة وكذا الأدوات البيداغوجية للتعليم، لكن بساطته تعترضها معوقات تكمن في كون أن النظام المحاسبي الجزائري لن تتم عصرنته وسيبقى على البعض من نقائصه الحالية، وأن المشاكل التقنية والمشاكل المتعلقة بالمعلومات التي تمس المؤسسات أو التي ستمسها لن تكون لها حلول.

- السيناريو الثاني: تكييف المخطط المحاسبي الوطني نحو الحلول الدولية: حيث يتم الإبقاء على هيكله المخطط المحاسبي الوطني، مع تقديم بعض الحلول التقنية المطورة تبعا للمعايير المحاسبية الدولية، وسيسمح هذا السيناريو للمؤسسات بتقديم حسابات مفهومة من قبل المستثمرين الأجانب كما سيحسن المعلومات التي توفرها المؤسسة، ولكن تشوبه المعوقات المتمثلة في إمكانية عدم التوافق ما بين المعالجات الوطنية وبعض التدابير الجديدة، وكذا ضرورة تغيير الوسائل البيداغوجية للتكوين.

- السيناريو الثالث: إعداد نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية: حيث يتم إنشاء مرجع عصري للمخطط المحاسبي الوطني تبعا للمفاهيم والمبادئ والقواعد المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية مع احترام الخصائص الوطنية، لكن اعتماده يستوجب إعادة النظر في مضمون التعليم والتكوين، ويبقى الاختيار بين السيناريوهات الثلاث من صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري.

3- اختيار الجزائر بشأن الإصلاح:

أثر الانفتاح الاقتصادي في الجزائر ودخول المؤسسات الأجنبية للاستثمار والأزمات المالية التي جعلت الجزائر تستدين من الهيئات المالية الدولية التي كانت تفضل تطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف البلدان التي تستفيد من إعاناتها، باختيار السيناريو الثالث والذي يشكل تحولا كاملا بتغيير جذري للنظام المحاسبي.

4- دوافع اعتماد النظام المحاسبي المالي: والتي تتمثل فيما يلي:

1-4 من أجل إطار محاسبي يستجيب لمتطلبات السوق:¹

إن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص، بحيث يهتم المستثمرون بشراء الأسهم والمقرضون بإقراض الأموال، وبالتالي وجود إمكانية لدخولهم في شراكة مع المؤسسة، لذلك ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية

1شوف الشعبي، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، المكتبة الجزائرية، بوداود، الجزائر، ص 18-19.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

ومالية دقيقة وصورة واضحة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبية الدولية.

لذلك ينبغي للإطار التصوري أن يأخذ بعين الاعتبار جملة من العناصر عند إعداده أو تحديثه، كما هو الشأن بالنسبة للمخطط المحاسبي الجزائري، وأن يتماشى مع متطلبات السوق، وذلك أن تكون التقارير المالية المعدة تتميز بجملة من الخصائص وأن يسمح النظام المحاسبي بعقلانية المعلومات المحاسبية وتوحيد القوائم المالية بشكل يعطي ثقة للمتعاملين مع المؤسسة ويرفع مستوى القابلية للمقارنة بين هذه القوائم ويسمح باتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت الملائم.

2-4 من أجل إطار محاسبي يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية:

إن المخطط المحاسبي الوطني وضع على حسب معايير الاقتصاد المخطط ولتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل والإنتاج وبالتالي وضع لتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية، أما بعد التحولات العميقة التي عرفتها الجزائر وذلك بتحولها إلى اقتصاد السوق وتحرير التجارة الخارجية وفتح رأس مال المؤسسات العمومية أمام الخواص وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر. فأمام كل هذه التحولات تحتم على الجزائر إصلاح منظومتها التجارية وتكييفها مع البيئة المحاسبية الدولية، سيسمح للمحاسبة في بلادنا بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات .

فالتفتح الاقتصادي يستلزم استعمال معلومات صادقة وموثوقة وموحدة ومعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للشركات المتعددة الحسابات. كما يأتي تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي كاستجابة لمتطلبات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

مما سبق يمكن القول أن القانون رقم 25-75 الصادر في 1975 الذي يحمل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني PCN غير مواكب للتطورات الاقتصادية التي تطمح إليها الجزائر حاليا، خاصة فيما يتعلق بالاندماج الاقتصادي مع العالم الخارجي ويمكن إرجاع لعدة أسباب نذكر منها:¹

- المساهمة في تقارب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية، وذلك عن طريق ركيزة ومرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.

1 كنوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (ias/ifrs) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2009.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

- العمل على إعداد معلومات دقيقة تعكس الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
 - التقليل من الأخطار المتعلقة بالتلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد والمبادئ المحاسبية، وتسهيل مراجعة الحسابات من خلال تبني قواعد أكثر وضوحا.
 - حصول النظام المحاسبي الجديد على الإجابات الملائمة لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية
 - محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقيته من المشاكل في اختلاف الأنظمة المحاسبية.
- يتضح لنا من خلال الأسباب التي دفعت بالجزائر إلى تبني خيار الإصلاح المحاسبي، من وراء ذلك¹:
- تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق ومتطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحو الاقتصاد المعاصر.
 - الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي لطبيعة الاحتكاك الاقتصادي المتواصل معها.
 - العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية مما يمكن المؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام.

أ.د براق محمد، أ. قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص 04.

المبحث الثاني: مدخل للنظام المحاسبي المالي

مع توجه الجزائر إلى اقتصاديات السوق المفتوح بفعل تداعيات العولمة، تجسدت عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية والذي يتوافق ويتمشى مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك بموجب القانون 11-07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، ليطوي صفحة المخطط المحاسبي الوطني والذي طبق منذ سنة 1975، والذي وضع أساسا لتلبية احتياجات الاقتصاد الاشتراكي وخصائصه آنذاك.

المطلب الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

1- تعريف النظام المحاسبي المالي

عرفت الجريدة الرسمية من خلال القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 في المادة 3 منه بأن نظام المحاسبة المالية هو: "نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، يتم تصنيفها، تقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"¹.

وعليه من خلال التعريف السابق يمكن القول بأن المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي هي "طريقة لجمع، تفسير ومعالجة معلومات متعلقة بتدفقات حقيقية ومالية، تخضع للقياس النقدي، والتي تدخل، وتخرج وتبقى في الوحدة الاقتصادية، هذه التدفقات الناشئة أساسا عن أحداث اقتصادية، تشريعية أو مادية سيكون لها أثر على الأموال داخل هذه الوحدة الاقتصادية".

إن الأهمية التي يكتسبها الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية جعلت من المهم جدا تبنيه في النظام المحاسبي المالي، وفي هذا المجال جاء القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مرسخا الضرورة وجود الإطار المفاهيمي في النظام المحاسبي المالي، ويوضح هذا القانون ذلك حيث يشير إلى اعتماد الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة.

ويشير المرسوم التنفيذي 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 إلى مميزات الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، والتي تتمثل فيما يلي:

- تسهيل فهم العمليات والأحداث غير المنصوص عليها في التنظيم المحاسبي.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

- تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتوجب التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المحاسبية؛
 - يسهل عملية تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو العمليات غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي إضافة لذلك فحسب المادة 03 من القانون 11/07 فإن الإطار التصوري يهدف للمساعدة على¹:
 - تطوير المعايير.
 - تحضير القوائم المالية.
 - تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية؛
 - إبداء الرأي حول مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير.
- ويتكون الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي من²:
- مجال التطبيق.
 - المبادئ والاتفاقيات المحاسبية.
 - الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.

2- مجال التطبيق:

- لقد حدد النظام المحاسبي المالي مجالات تطبيقه تبعا للمواد 02، 04، 05، من القانون رقم 11-07 يلزم كل شخص طبيعي أو معنوي بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي، وفيما يلي أهم المؤسسات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي.³
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
 - التعاونيات.
 - الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
 - كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

1 الجريدة الرسمية، العدد 27، المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03.

2 الجريدة الرسمية، العدد 74، القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 07.

3 الجريدة الرسمية، العدد 74، القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 04.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

كما يمكن للكيانات الصغيرة جدا التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد القانوني أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، ويستثنى من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية¹.

3- أهمية النظام المحاسبي المالي:

يتميز النظام المحاسبي المالي بأهمية بالغة كونه يتوافق ويواكب مختلف احتياجات المستثمرين والمهنيين،

كما أنه يشكل خطوة كبيرة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إطار التوحيد العالمي، وتكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- يسمح بتوفير معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالي للمؤسسة
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم، وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعب.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما انه يسمح بإجراء المقارنة.
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومة التي تشكل أسلوب اتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح.
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب.
- انسجام النظام المحاسبي المالي مع الأنظمة المحاسبية العالمية.
- يعمل النظام المحاسبي المالي على تلبية حاجيات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر شفافية، وكذا استقلالية القانون الجبائي، بخلاف المخطط المحاسبي الوطني الذي يعمل على خدمة الإدارة الجبائية².

ويعمل النظام المحاسبي المالي على تحقيق مستوى الرضا من خلال الوصول إلى الشفافية في معالجة ومسك والرقابة وعرض المعلومات، وهذا ما تنص عليه المادة 10 من القانون 07-11 المؤرخ في 2007 والتي تنص على أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.

1 الجريدة الرسمية، العدد 74، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 5.

2 أحسين عثمان، سعاد شعابنية، النظام المحاسبي المالي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، مداخلة في المنتدى الوطني الأول حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06 و07 ماي 2012، ص 08-09.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

ويتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح تخفيف تكاليف تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط¹.

4- المبادئ المحاسبية الأساسية للنظام المحاسبي المالي:

هي عبارة عن مجموعة من القواعد المتفق عليها. تم تبنيها نتيجة للتطبيق المهني للفكر المحاسبي، وذلك للقيام بعملية القياس المحاسبي وعملية تسجيل العمليات المالية وإعداد القوائم المالية، وعليه حدد النظام المحاسبي المالي عدة مبادئ محاسبية يجب على المؤسسة أن تتبناها في إعداد قوائمها المالية وتمثل فيما يلي:

1-4 مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بالقيمة العادلة.

2-4 مبدأ استقلالية الدورات: حسب هذا المبدأ فإنه يتم اعتبار نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورات السابقة واللاحقة لها، فكل دورة تحمل بمصاريف وإيرادات الأحداث الخاصة فقط.²

3-4 مبدأ الأهمية النسبية: يقصد بهذا المبدأ أن يعطي المحاسب تركيز أكبر للعناصر الهامة الواردة بالقوائم المالية، مما يؤثر ذلك على طريقة معالجتها.

4-4 مبدأ الحيطة والحذر: هذا المبدأ يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك لتفادي أن تنقل ممتلكات المؤسسة أو نتائجها مع شرط ألا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

5-4 أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقاً لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.³

1قورين حاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد ودورها في النهوض بالسوق المالي، مداخلة، المنتدى الدولي حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات و آفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، يومي 07 و 08 ديسمبر 2010، ص 05.

2 شوقي طارق سعيد، محاسبة الشركات، دار غيداء للنشر، عمان، 2018، ص335.

3 المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 .

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

6-4 مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة لها وهذا يتوافق مع فرضية الاستمرارية¹

7-4 مبدأ الدورة المحاسبية: ينطلق هذا المبدأ من الحاجة إلى تقييم نشاط المؤسسة لفترة ما، وعليه لا بد من عرض القوائم المالية على الأقل مرة في السنة، كما يمكن أن تمتد فترة النشاط لأكثر من سنة أو تقل عن ذلك، وفي هذه الحالة الاستثنائية يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها، وهو ما نصت عليه المادة 30 من القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

8-4 مبدأ عدم المقاصة: كل من عناصر القوائم المالية، يجب أن تسجل بصفة منفصلة، أي كل عنصر على حدا وبدون أي مقاصة أو تعويض بين هذه العناصر مع بعضها البعض، أي بين الأصول والخصوم من جهة والأعباء والنواتج من جهة أخرى.

9-4 مبدأ الوحدة النقدية: يقوم هذا المبدأ على أساس أن النقود هي أساس المعاملات الاقتصادية، وعلى ذلك يتم استخدامها للقياس والتحليل المحاسبي، وبناء على هذا الأساس يتم ترجمة جميع العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة على أساس النقد.²

المطلب الثاني: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي.

لضمان التطبيق الناجح للنظام المحاسبي المالي أصدرت الجهات الوصية عدد من القوانين والمراسيم والقرارات المحددة لكل الجوانب المختلفة من النظام وتحديد آليات التحول نحوه، وينحصر الإطار القانوني لهذا النظام في الآتي:

1- القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي

تضمن هذا القانون الكثير من التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي كالمحاسبة المالية، وكذا شروط وكيفيات تطبيقه ضمن سبعة فصول تحوي المواد من (2 إلى 43)، وسنوضح فيما يلي أهم النقاط المطروحة فيها:³

- حسب المادة 2 يطبق هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك محاسبة مالية، ويستثنى من مجال التطبيق المؤسسات الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية؛

1 بحار حسنة، معايير المحاسبة الدولية، IAS/IFRS الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 63.

2 سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015.

3 الجريدة الرسمية، العدد 74، القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المواد (2-43).

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

- حدد حسب المادة 4 المؤسسات الملزمة بمسك محاسبة مالية، كما وضح المؤسسات الملزمة بمسك محاسبة مبسطة حسب المادة 45؛
- تعرض لتوضيح مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة المالية وما يحتويه، وكذا ضرورة تسجيل العمليات في حسابات تحدد مدونها ومضمونها وقواعد سيرها؛
- تم تحديد أساسيات تنظيم المحاسبة وضرورة اتصافها بالشفافية والمصادقية، بشرط أن تمسك بالعملة الوطنية وأن يتم الجرد مرة كل سنة على الأقل، إضافة إلى توضيح شروط مسك المحاسبة؛
- إعداد الكشوف المالية في أجل أقصاه 4 أشهر بعد إقفال السنة المالية المحاسبية حيث تتضمن: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج؛
- تم تحديد تنظيم الكيانات المدمجة والمجمعة، مع ضرورة إعداد كشوف مالية للمجموع مكون وكأنها كيان واحد؛
- تعطى الحرية بتغيير الطرق المحاسبية لكن إذا كان ذلك يحسن من الكشوف المالية وتم فرضه في إطار تنظيم جديد؛
- يدخل النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق بداية من 2009، وهذا كذلك ورد في قانون المالية التكميلي لسنة 2008 في مادته 62، لكن هذا تأجل بعد ذلك وتم تطبيقه من 2010/01/01 مع عدم تبرير أسباب هذا التأجيل؛

2- المرسوم التنفيذي 156-08 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07

المتعلق بالنظام المحاسبي المالي

- يحتوي هذا المرسوم على 44 مادة تهدف إلى تحديد كفاءات تطبيق المواد (5، 7، 8، 9، 22، 24، 25، 30، 36 و 40) من القانون رقم 11-07 المذكور سابقاً¹، وفيما يلي أهم النقاط الموضحة:
- يتعين على كل محاسبة مراعاة المصطلحات والمبادئ، وإجراء مقارنات دورية وتقييم تطور الكيان بهدف استمرارية النشاط في المستقبل؛
 - يجب توفر المعلومة الواردة من الكشوف المالية على الخصائص النوعية الملائمة والدقة والموضوعية وقابلية المقارنة والوضوح؛
 - تم التفصيل في محتويات الكشوف المالية؛

1 الجريدة الرسمية، العدد 27، المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المواد (2-44).

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

- تضمن العديد من المواضيع المتعلقة بمحاسبة الكيانات؛
- تناول بعض المبادئ الأساسية المتبناة كمبدأ الأهمية النسبية، ومبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني وغيرها... الخ؛
- وضع المعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول وكذا الخصوم مع تحديد النتيجة والأعباء والمنتجات وقواعد التقييم والمحاسبة؛
- إضافة لما سبق فقد تضمن هذا المرسوم 16 إحالة تعلقت بالمواد رقم (4، 16، 18، 25، 26، 31، 33، 34، 35، 36، 37، 38، 41، 42 و43).

3- القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها، وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها

يهدف هذا القرار إلى تحديد كفاءات تطبيق أحكام المواد (4، 16، 18، 25، 26، 30، 31، 33، 34، 35، 36، 37، 38، 41، 42 و43) من المرسوم التنفيذي 156-08 السابق الذكر، حيث تضمن هذا القرار على ثلاثة ملاحق هي:¹

- الملحق الأول: يحدد قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات، وكذا عرض الكشوف المالية ومحتواها، إضافة إلى مدونة الحسابات وسيرها؛
 - الملحق الثاني: يحدد نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة؛
 - الملحق الثالث: عبارة عن معجم يتضمن تسعة وتسعون 99 مصطلحا محاسبيا مع الشرح.
- 4- المرسوم التنفيذي 110-09 المؤرخ في 07/04/2009** المحدد لشروط وكفاءات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي:

احتوى هذا المرسوم على 26 مادة، توضح في مجملها شروط مسك المحاسبة بالإعلام الآلي وفيما يلي أهم هذه الشروط:²

- استجابة تسجيل العمليات المحاسبية لمحمل الالتزامات والمبادئ المعمول بها، مع توضيح وإثبات كل عملية بالوثائق الثبوتية المستند عليها؛

1 الجريدة الرسمية العدد 19، القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها، وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المواد (1 - 5).

2 الجريدة الرسمية العدد 21، المرسوم التنفيذي 110-09 المؤرخ في 07 أفريل 2009 المحدد لشروط وكفاءات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، المواد (1-26).

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

- يجب أن يسمح البرنامج المعد بإعداد كشوف مالية بالمواصفات القانونية المنصوص عليها؛
- ألا يسمح البرنامج بالتعديل أو الإضافة أو الحذف بعد إقفال السنة المالية؛
- أن يكون نظام يقوم بالحفظ الآلي اليومي.

5- القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاطات المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة

احتوى هذا القرار على ثلاث مواد، مضمونه أنه يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها خلال سنتين ماليتين متتاليتين أحد الأسقف الآتية:¹

- ألا يتعدى رقم أعمالها 10 ملايين دينار وعدد المستخدمين 9 أجراء، وهذا في حالة النشاط التجاري؛
- ألا يتعدى رقم أعمالها 6 ملايين دينار وعدد المستخدمين 9 أجراء، وهذا في حالة النشاط الانتاجي والمصرفي؛
- ألا يتعدى رقم أعمالها 3 ملايين دينار وعدد المستخدمين 9 أجراء، وهذا في حالة نشاط الخدمات ونشاطات أخرى.

6- التعليمات الوزارية رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

تهدف هذه التعليمات إلى تحديد كفاءات وإجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) المقرر بمقتضى الأمر الصادر سنة 1975 إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) المقرر بمقتضى القانون رقم 11-07 لسنة 2007، وفيما يلي أهم العناصر المتطرق لها بالتعليمات:²

- أحكام عامة توضح ضرورة مسك المحاسبة وتقديم كشوف مالية وفق النظام المحاسبي المالي؛
- الإجراءات الموضوعية للتنفيذ من مبادئ عامة والأخذ بعين الاعتبار الأصول والخصوم غير مقيدة مسبقا وإلغاء أخرى مع إعادة ترتيبها ومعالجة معطيات المقارنة للسنة المالية 2009، وتوضيح الاستثناءات على التطبيق الرجعي للتنظيم الجديد، وكذا محاسبة تصحيحات الميزانية الافتتاحية؛

1 الجريدة الرسمية العدد 19، القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاطات المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، المواد (2 - 5).

2 وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، التعليمات الوزارية رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، ص: 2-7

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

- الأحكام المحاسبية المتعلقة بإجراء الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وكذا جدول إرسال المخطط المحاسبي الوطني ونظام المحاسبي المالي.

وعلى العموم يمكن القول أن هذه التعليمات أتت لتؤكد أن بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون مع بداية 2010، وتتضمن مبادئ عامة حول الانتقال، بحيث يجب أن يتم اعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حسابها استنادا للنظام المحاسبي المالي، وبالنتيجة فإن هذا النظام يطبق بأثر رجعي كما أرفقت بملحق يتضمن الحسابات حسب المخطط المحاسبي الوطني وما يقابلها في النظام الجديد وأكدت في المقابل على ضرورة إبلاغ المجلس الوطني بأية صعوبات تتعلق بالانتقال من أجل معالجتها.¹

أرفقت هذه التعليمات بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي الجديد وهذا بهدف تسهيل عملية تحويل الأرصدة من حساب إلى الحساب الذي يقابله، وانتهت التعليمات بالإشارة والتأكيد على أن الاحترام الصارم للإجراءات التي تضمنتها هذه التعليمات كفيل بضمان الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، وتمت الإشارة إلى ضرورة إعلام المجلس الوطني للمحاسبة بكل الصعوبات والمشاكل المرتبطة بالانتقال نحو النظام الجديد لتكون موضوع معالجة وإصدار آراء(Examen et avis) من قبل CNC.²

7- المذكرة المنهجية رقم 01 الصادرة بتاريخ 19/10/2010 المتعلقة بطرق تطبيق التعليمات رقم

02

جاءت هذه الملاحظة عقب التعليمات الوزارية السابقة الذكر، وما هي إلا توضيحية لطرق تطبيقها، وفيما يلي أهم النقاط المتناولة فيها:³

- توضيح بعض مسائل المبدئية في المقدمة كآلية التخطيط من أجل تطبيق SCF ، وتسيير مختلف التغيرات الناجمة عن تطبيقه، وكذا مسألة المساس بالميزانية الافتتاحية؛
- وضع مخطط محاسبي مالي يحمل الحسابات بعد تغييرها، وكذا جدول مقارنة بين الحسابات في SCF و PCN.
- شرح مدونة الحسابات، كتصنيف الحسابات وتعميم أو تخصيص بعضها.

1بوسبعين تسعديت، أرتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010، ص 80.

2بودرة فاطمة، تطبيق النظام المحاسبي المالي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية الفترة 2012/2016، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه LMD، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2018، ص 27.

3 Ministère Des Finances, Conseil National De La Comptabilité, Note Méthodologique de Première Application du Système Comptable Financier, PP (3-8), http://www.cnc.dz/fichier_regle/48.pdf, disponible aux site.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

ومن أجل تفصيل أكثر لنصوص للنصوص القانونية ومن أجل السهر على التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي أصدر المجلس الوطني للمحاسبة عدة مذكرات منهجية، تمثلت على النحو التالي:¹

- المذكرة المنهجية رقم **02** الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2010 تخص التثبيات المعنوية؛
- المذكرة المنهجية رقم **03** الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2010 تخص المخزونات؛
- المذكرة المنهجية رقم **04** الصادرة بتاريخ 20 مارس 2011 تخص التثبيات العينية؛
- المذكرة المنهجية رقم **05** الصادرة بتاريخ 26 مارس 2011 تخص منافع الموظفين؛
- المذكرة المنهجية رقم **06** الصادرة بتاريخ 05 ماي 2011 تخص الأعباء والنواتج خارج الاستغلال؛
- المذكرة المنهجية رقم **07** الصادرة بتاريخ 24 ماي 2011 تخص العقود طويلة الأجل؛
- المذكرة المنهجية رقم **08** الصادرة بتاريخ 07 جوان 2011 تخص الأصول والخصوم المالية.

1 الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة، المذكرات المنهجية متوفرة على الرابط: <http://www.cnc.dz/documents.asp>

الفصل الأول ————— أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

والشكل التالي يلخص الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي كما يلي:

الشكل رقم (1-2): الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي



المطلب الثالث: مخرجات النظام المحاسبي المالي.

استجابة لطلبات المستخدمين الذين يتطلعون لمعلومات ذات قيمة وجودة، يقوم النظام المحاسبي المالي على تسجيل ومعالجة ونشر البيانات المالية على نحو يعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة، هذا ويشير النظام المحاسبي المالي إلى إلزامية إعداد البيانات المالية على النحو المحدد في قواعد وممارسات المحاسبة الدولية، كما يضمن تقديمها مرة واحدة على الأقل في السنة لجميع الكيانات التي تقع ضمن نطاق نظام المحاسبة المالية¹.

1- فرضيات إعداد القوائم المالية وخصائصها النوعية.

تميز القوائم المالية بمجموعة من الفرضيات والخصائص النوعية نوجزها كما يلي:

- محاسبة التعهد: تشترط القوائم المالية المعدة وفق هذا الفرض أن تسجل العمليات والأحداث دون انتظار وقت التسديد أو القبض النقدي.
- استمرارية الاستغلال: يتم إعداد القوائم المالية انطلاقاً من فرضيتين الأولى أن النشاط يعتبر مستمراً والثانية المؤسسة لا تنوي إيقاف النشاط أو تخفيضه بصفة معتبرة خلال المستقبل المنظور².

2- الخصائص النوعية للقوائم المالية:

تعتبر المواصفات النوعية للمعلومة المالية إحدى الإضافات المهمة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وحسب هذا الأخير فإن المعلومات المالية يجب أن تتوفر فيها أربع مواصفات هي:

- القابلية للفهم: تعني هذه الخاصية أنه يجب على المعلومات الواردة في القوائم المالية أن تكون مفهومة من طرف مستخدمين تتوفر لديهم الكفاءة اللازمة في الميدان الاقتصادي والمحاسبي وتكون لديهم الرغبة في دراسة القوائم المالية في ظرف زمني سريع نسبياً.
- الملائمة: ويقصد بها أن المعلومات المحاسبية والمالية يجب أن تكون ملائمة باحتياجات مستعملها عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تعزيز أو تعديل ما سبق التوصل إليه من³.

1 Kebieche Mohamed, Bouakrif Nabil, L'impact de l'application de système comptable financier SCF sur la présentation de information financière. Revue Namaa pour l'économie et le commerce , 2017, Vol 1, pp. 5-6

2 جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجبائية، الأوراق الزرقاء، البويرة، الجزائر، 2010، ص 13-14.

3 كحلوش أمينة، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى (ENGTP)، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، شعبة علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد- بوقرة بومرداس، 2015، ص 43.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

➤ **الموثوقية:** ويقصد بذلك أن يكون لمستخدمي القوائم المالية إمكانية المقارنة بينها عبر الزمن أي من فترة لأخرى وذلك لتحديد اتجاه التغير في المركز المالي للمؤسسة وأدائها، كذلك يجب أن يكون بإمكان مستخدمي القوائم المالية المقارنة بين القوائم المالية لمختلف المؤسسات من أجل تقييم المركز المالي والتغيرات فيه وكذلك الأداء النسبي لتلك المؤسسات.

➤ **القابلية للمقارنة:** بمعنى جعل قراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية، وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وفي إعداد القوائم المالية والإفصاح عن أثر التغير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة.¹

3- عناصر القوائم المالية والمحتوى المعلوماتي لها.

كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية، والكشوف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشتمل على:

1-3 الميزانية (قائمة المركز المالي):

تعتبر أهم وثيقة مالية، وقد عرفها النظام المحاسبي المالي الميزانية بأنها "تحدد بصفة منفصلة عناصر لأصول وعناصر الخصوم، كما يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية"² وتتميز بوجود عمودين أساسيين، الأول للسنة الجارية والثاني مخصص للسنة الماضية يحتوي على الأرصدة فقط، وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، فهي تصنف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم.

1-1-3 في الأصول:

- التثبيبات المادية
- التثبيبات العينة.
- الإهلاكات.
- المساهمات.
- الأصول المالية.
- المخزونات

1 حسين القاضي، مأمون حمادان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 274.
2 المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، مرجع سبق ذكره، المادة 33.

- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)
- الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة.
- خزينة الأموال الايجابية والمعادلات الخزينة الايجابية.

2-1-3 في الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر في حالة شركات والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى.

- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
- الموردون والدائنون الآخرون.
- خصوم الضريبة مع تمييز الضرائب المؤجلة.
- الأعباء والخصوم المماثلة (منتجات معاينة مسبقا)
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية

2-3 جدول حساب النتائج:

على عكس ما كان يتم سابقا بالتمييز بين العناصر الجارية والعناصر الاستثنائية مع النظام الجديد لا تظهر المعطيات الاستثنائية بجدول حسابات النتائج، وحسب النظام المحاسبي المالي عرفه على أنه "بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية"، حيث ترتب فيه الأعباء إما حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، ويحتوي كذلك على بيان ملخص للأعباء والمنتجات للسنة الماضية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)¹، ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية من ربح أو خسارة ويلخص أعباء ومنتجات المؤسسة خلال نفس الفترة على أن يضم كحد أدنى المعلومات التالية²:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛

1القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.230.

2المرجع نفسه، الفقرة 2.230.

- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
 - المخصصات الإهلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية والتثبيتات المعنوية؛
 - نتيجة الأنشطة العادية؛
 - العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
 - النتيجة الصافية للفترات قبل التوزيع؛
 - النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.
- وفي حال حسابات النتائج المدمجة:
- حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية؛
 - حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.
- ومن خلال ما سبق فالنظام المحاسبي المالي (SCF) كان له أثر على جدول حساب النتائج، وذلك من خلال حساب النتيجة حيث تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها وتصنف حسب وظيفتها، والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص بها كما في المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة¹، وهذا المنظور المزدوج يمنح المؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية.

3-3 جدول تدفقات الخزينة:

يعرف جدول تدفقات الخزينة على أنه ملخص للتدفقات النقدية الداخلة إلى المؤسسة والخارجة منها خلال فترة مالية معينة تمارس فيها المؤسسة أنشطتها العادية من أنشطة تشغيلية وتمويلية واستثمارية، وبالتالي فهو يوفر معلومات مفيدة عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة²، ويعرف أيضا بأنه تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير موارد المؤسسة³، أما المادة 35 من المرسوم التنفيذي 156-08 فقد عرفته بأنه "جدول يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة"⁴.

1 بودرة فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص 52.

2 سليمان عبد الحكيم، يحيوي مفيد، ترشيد القرارات الاستثمارية باستخدام جدول سيولة الخزينة دراسة حالة: شركة الإسمنت عين التوتة- باتنة-، مجلة أفاق علمية، المجلد 12، العدد 03، جامعة تماراست، 2020، ص 539.

3 مليكاوي مولود، الإستراتيجية والتسيير المالي، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2018، ص 83.

4 المرسوم التنفيذي 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07، مرجع سبق ذكره، المادة 35.

الفصل الأول ————— أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

ويقدم جدول التدفقات النقدية مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها) والتي تنقسم إلى:¹

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية الأنشطة التي تتولد عنها منتجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل؛
- التدفقات المالية التي تولدها الأنشطة الاستثمارية عمليات سحب الأموال عن اقتناء وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل؛
- التدفقات المالية التي تولدها الأنشطة التمويلية أنشطة تكون نتيجتها تغير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض.

وبالتالي فإن هذه القائمة غطت فجوة كانت تعاني منها قائمتي الميزانية وحساب النتيجة اللتان تظهران نتائج نشاط المؤسسة ومركزها المالي استنادا على فرضية الاستحقاق، بينما تظهر التدفقات النقدية هذه النتائج وفقا للأساس النقدي، وحدد النظام المحاسبي المالي طريقتان في عرض جدول التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة)، إلا أنه يفضل الطريقة المباشرة في إعداد قائمة تدفقات الخزينة. ويعتبر جدول تدفقات الخزينة بمثابة لوحة القيادة "**Tableau de bord**" في ظل الإدارة المالية الحديثة، حيث تتخذ على ضوءه أهم القرارات الإستراتيجية المتعلقة بنشاط المؤسسة، وتوسعه والانسحاب منه والنمو وغيرها.²

4-3 جدول تغيرات حقوق الملكية:

يشكل جدول تغيرات حقوق الملكية تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة (زيادة، انخفاض، سداد...) للمؤسسة خلال السنة المالية الحالية والتي تسبقها، والتغيرات في التصحيحات المحاسبية والأخطاء³، ويتضمن المعلومات التالية:⁴

- الحركات المتعلقة بالنتيجة الصافية للسنة المالية؛
- الحركات المتعلقة بتغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛

1 القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.240.

2 إلباس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي: دروس وتطبيقات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006، ص 204.

3 Boulahdour Mohammed Nidal, Ouguenoune Hind, **Les états financiers certifiés vus à travers leurs terminologies**,

Revue EL- Maqrizi pour les études économiques et financières, Volume : 05 /N° 01, Centre universitaire Aflou, 2021, P 354.

4 بوقرومي فاطمة الزهراء، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الاستراتيجية المالية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم

التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012/2013، ص 103.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

- المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...)
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

5-3 ملحق القوائم المالية:

يضم ملحق الكشوف المالية معلومات كانت تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية،¹ وتتمثل هذه المعلومات في:²

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة؛
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيول الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرها: طبيعة العلاقات نمط المعاملة حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيه، وهناك قائمة بالمعلومات التي يجب ذكرها في الملحق مقترحة في الملحق 2 نماذج القوائم المالية؛
- تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم، وكل فصل أو باب من أسلوب الميزانية، الحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة يحيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة.

4- المشاكل العامة لتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

تعاني معظم الشركات الجزائرية العديد من المشاكل وتتمثل فيما يلي:³

- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحياسة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول

1 كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 58.

2 الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد، 19 بتاريخ 25 مارس، 2009، ص 27.

3 بن السراج إيمان، عفيصة عبد الرحمان، سبتي إسماعيل، إعداد القوائم المالية الموحدة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية -دراسة حالة مجمع الرياض سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد: 14 العدد 01 الرقم 27، الجزائر، 2021، ص 317-331.

الفصل الأول ————— أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

الثابتة المادية في الجزائر، مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.

- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها.
 - التوجه الضريبي والحكومي: بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية.
 - أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة.
 - ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية
 - غير مهياة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية.
 - غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة التطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة وهذا ما لا يوجد في الجزائر الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي الجزائري، ضعف تكنولوجيا المعلومات والاتصال المستعملة في المؤسسات الاقتصادية.
 - غياب الرابط بين المحاسبة والجباية في أنظمتها المالية.
- المبحث الثالث: مدخل للنظام الجبائي

يكتسي النظام الجبائي في الجزائر أهمية كبيرة، لذلك سنحاول إعطاء صورة شاملة عنه من خلال التركيز على أهم جوانبه، حيث سنستعرض المفهوم العام للنظام الجبائي وأهدافه وأهم المحطات التاريخية التي أدت إلى إصلاحه، كما سنتعرف على الضريبة على الدخل التي ترتبط مباشرة بموضوع هذه الدراسة وهي مصدر الرئيسي لإيرادات الخزينة العمومية، وأنظمة الإخضاع والالتزامات الضريبية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين.

المطلب الأول: عموميات حول النظام الجبائي

سنعرض في هذا المطلب بالترتيب كل من مفهوم النظام الجبائي ودوافع إصلاحه، والأهداف التي يسعى لتحقيقها.

1- تعريف النظام الجبائي:

يرى البعض أن مفهوم النظام الجبائي يتراوح بين مفهوم واسع وآخر ضيق، فوفقا للمفهوم الواسع فإن النظام الجبائي هو "كافة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تتفاعل مع بعضها البعض فتفضي إلى هيكل ضريبي معين، هذا الهيكل تختلف صورته من بلد إلى بلد آخر حسب درجة التقدم و/أو التخلف الاقتصادي فيه أو حسب نظامه الاقتصادي رأسمالي أو اشتراكي، وفي هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية، أما المفهوم الضيق فهو يعني "مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل مختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة"¹ ومن خلال هذا التعريف يمكن إضافة بعض التعاريف التالية:

هو عبارة عن كل العناصر الموجودة في البيئة سواء كانت إيديولوجية أو اقتصادية أو فنية، والتي يؤدي تراكمها وتفاعلها مع بعضها البعض إلى تكوين كيان ضريبي معين، الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام بمفهومه الواسع، والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف².

ويعرف النظام الضريبي بأنه مجموعة من الضرائب التي يتم اختيارها في مجتمع معين خلال فترة محددة لتحقيق السياسة الضريبية اللازمة قبل ذلك المجتمع.

من خلال التعاريف السابقة تستنتج أن النظام الجبائي هو عبارة عن إطار عام يضم مجموعة من القوانين والتنظيمات والإجراءات بغية تحقيق أهداف السياسة الضريبية للدولة.

2- مكونات النظام الضريبي³:

استنادا إلى التعاريف السابقة يتضح لنا أن النظام الضريبي يتكون من:

1-2 التشريعات واللوائح:

1 رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 311.

2 صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2019، ص 19.

3 صالح حميداتو، سارة ميسي، التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، النشر الجامعي الجديد، تلمسان-الجزائر، 2022، ص 36.

الفصل الأول ————— أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

وهي التي تنظم مجموع الضرائب، فالضريبة تأسس بهذه القوانين، ففرض الضريبة يجب أن يكون بقانون حتى لا يشوبها أي التباس أو غموض حيث يعمل التشريع على توضيح الأحكام وتقريبها لذهن المواطن ما يسهل على الإدارة الأخذ بعين الاعتبار كل الاختلافات والقواعد والأسس من بلد إلى آخر.

2-2 الإدارة الضريبية

هي تلك الهيئة المكلفة بالتحصيل الجبائي، وهذا بالاستناد إلى التشريع الجبائي، فالإدارة الضريبية يهيكلها التنظيمي تقوم بمجموعة من المهام المتناسقة والمكملة لبعضها البعض، وهي مسخرة لتطبيق النظام الضريبي.

3- دو افع إصلاح النظام الجبائي الجزائري:

نظرا للتحويلات الاقتصادية العالمية وتحول الاقتصاد الوطني من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق من أجل مواكبة التطورات العالمية وخاصة بعد انتشار وزيادة الاستثمارات الأجنبية والشركات متعددة الخدمات، كان لابد من إجراء تعديلات وتغييرات في النظام الجبائي من أجل مواكبة هاته التطورات، ومن بين الأسباب التي أدت إلى إصلاح هذا النظام:¹

3-1 تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي: يمتاز النظام الجبائي بكثرة الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسات؛ إذ أصبحت تشكل مشكل كبير سواء للموظفين المكلفين في المؤسسة وحتى أعوان الإدارة الجبائية.

3-2 نقل العبء الضريبي: إن تعدد الضرائب المفروضة وكذا ارتفاع معدلاتها وتشابكها أدى إلى تحمل المؤسسة أعباء كبيرة وهذا ما يؤدي في بعض الأحيان إلى إفلاس المؤسسات وخاصة في الشركات بأنواعها؛

3-3 نظام جبائي غير ملائم المتطلبات المرحلة الحالية: بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر والانتقال من اقتصاد ريعي إلى اقتصاد متعدد، إضافة إلى ذلك سياسة التقشف الذي انتهجتها الدولة، جعلت من النظام الجبائي القديم لا يتوافق مع التطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي.

3-4 ضعف العدالة الجبائية: يفتقر النظام الجبائي الجزائري إلى العدالة الجبائية، إذ هناك إجحاف بالنسب لأصحاب الدخل الضعيفة خاصة فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3-5 ضعف الإدارة الجبائية: إن نقص التقنيات المتطورة في الإدارة الجبائية وانتشار البيروقراطية أدى إلى صعوبة تطبيق النظام الجبائي، لذا وجب التحول من الإدارة العادية إلى الإدارة الإلكترونية.

1 بن الدين أمحمد، عوماري عائشة، دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مجلة التكامل الإقتصادي، المجلد: 07-العدد:1، جامعة أدرار، الجزائر، 2019، ص 62.

4- أهداف الإصلاح الجبائي:

سعت الجزائر إلى القيام بإصلاحات وتغييرات جذرية تتواءم مع الظروف الحالية من أجل إنعاش الاقتصاد، وتحقيق الأهداف التالية:

4-1 الأهداف التقنية: وتمثل أهم مرتكزاتها فيما يلي¹:

- تبسيط النظام الجبائي.
- عصنة الإدارة الجبائية.
- الموازنة بين الضرائب والشكل القانوني لمؤسسة.
- مكافحة الاحتيال والتهرب الضريبي.
- تحقيق النمو الاقتصادي من خلال تعزيز الادخار والتوجه الاستثماري.
- إعادة هيكلة المصالح الجبائية

4-2 الأهداف الاجتماعية: وتهدف أساسا إلى تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة من خلال:

- تقليل حدة التفاوت بين الدخل والثروات عن طريق فرض ضرائب مناسبة للدخل المحقق، فكلما يزداد الدخل تزداد معه نسبة الضريبة المفروضة؛
- توجيه الاتجاهات الاجتماعية لدى مواطني الدولة بما يخدم أهدافها مثل إعطاء إعفاءات ضريبية لإعالة الأولاد مما يعني تشجيع زيادة النسل أو إعطاء التبرعات للجمعيات الخيرية أو الدينية أو الثقافية مما يشجع التكافل؛
- حماية البيئة من الصناعات المضرّة بها وذلك بإخضاعها لضرائب عالية ومتعددة.

4-3 الأهداف الاقتصادية: ومن أهمها:

- تشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي.
- زيادة الدخل القومي من خلال تشجيع الإنتاج.
- تشجيع الصادرات من خلال تحفيز القطاع الخاص لخلق منافسة بين المؤسسات الإنتاجية.

4-4 الأهداف المالية:

- توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة.
- تحصيل الضريبة بأقل تكلفة ممكنة.

1 بن الدين أمحمد، عوماري عائشة، مرجع سبق ذكره، ص 61-62.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للنظام الجبائي الجزائري

بعد الإصلاحات التي مست النظام الجبائي الجزائري، سنقوم من خلال هذا المطلب بالتطرق إلى أهم عناصر الهيكل التنظيمي للنظام الجبائي الجزائري.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي

1-1 مفهوم وخصائص الضريبة على الدخل الإجمالي:

تم تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي، من خلال قانون المالية لسنة 1991، حيث جاء تعريفها كما يلي: "تؤسس ضريبة -سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل -الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة¹،

2-1 مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر؛
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ويتحصلون على عائدات من مصدر جزائري؛
- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية سواء كان موطن تكليفهم بالجزائر أو لا، ويتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل، حيث يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية ثم عقدها مع بلدان أخرى؛
- المساهمين في شركة الأشخاص؛
- شركاء الشركات المدنية والمهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهن أعضائها؛
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي، شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية؛
- أعضاء جمعيات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغي محددة فيها.

3-1 الأساس الخاضع للضريبة: تستحق الضريبة في كل سنة على الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة خلال السنة نفسها، حيث يتكون الربح أو الدخل الخاضع للضريبة من فائض الناتج الإجمالي

1 المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2024.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

المحقق فعلا، بما في ذلك قيمة الأرباح والامتيازات العينية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة، على النفقات المخصصة لكسب الدخل والحفاظ عليه.¹

1-3-1 المداخل المعفاة:

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه، في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.²
- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

1-4-1 أصناف على الدخل الإجمالي.³

- الأرباح الصناعية والتجارية.
- المهن غير التجارية.
- العائدات العقارية عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية.
- الإيرادات الفلاحية.
- ريع رؤوس الأموال المنقولة
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.
- المرتبات والأجور والعلاوات والمعاشات والريوع العمرية.

1-4-1 تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي:

إن الربح الخاضع للضريبة هو الفرق بين المداخل المقبوضة من طرف المكلف بالضريبة والأعباء التي يتحملها، كما يخضع الدخل الصافي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي، على مستوى الموطن الجبائي للمكلف، تبعا للجدول التصاعدي أدناه:

1 عادل جعنيط، واقع إلزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل 12 IAS - دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة، 2021/2022، ص 74.

2 المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2024.

3 المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2024.

الجدول رقم (1-3): الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي

معدل الضريبة	الدخل الخاضع للضريبة
0 %	لا يتجاوز 240.000 دج
23 %	من 240.001 دج إلى 480.000 دج
27 %	من 480.001 دج إلى 960.000 دج
30 %	من 960.001 دج إلى 1.920.000 دج
33 %	من 1.920.001 دج إلى 3.840.000 دج
35 %	أكثر من 3.480.000 دج

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل بموجب المادة 31 من قانون المالية 2024.

2- الضريبة على أرباح الشركات¹.

2-1- مفهوم الضريبة على أرباح الشركات:

هي ضريبة سنوية تفرض على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة، وتتميز بالخصائص التالية:

- ضريبة وحيدة: لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة عامة: لأنها تفرض على مجمل الأرباح المحققة من طرف المؤسسة دون تمييز لطبيعتها .
- ضريبة سنوية: لأنه حسب مبدأ استقلالية الدورات، وعاؤها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة .
- ضريبة نسبية: بحيث يخضع الربح الضريبي المعدل ثابت وليس لجدول ضريبي.
- ضريبة تصريحية: يتعين على المكلف بالضريبة تقديم تصريح سنوي لجميع الأرباح.
- ضريبة حقيقية: لأنه لا تأخذ في عين الاعتبار الحالة المادية والحالة الشخصية للمكلف بالضريبة وهي تهتم بالمادة الخاضعة للضريبة والمتمثلة في الربح.
- ضريبة تفرض تبعا لمبدأ التبعية الاقتصادية: حيث تفرض على الأرباح المحققة في الإقليم بغض النظر عن جنسية ملاكها أو محل إقامتهم².

1 المواد 1-150، 2-150، 3-150، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024
2 شعباني لطفي، جباية المؤسسة دروس مع أسئلة محلولة، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2017، ص 144.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

2-2- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات: أشارت المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات كما يلي:¹

الجدول رقم (4-1): الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات لسنة 2024.

الشركات الخاضعة إجباريا	الشركات الخاضعة اختياريا
- الشركات ذات الأسهم.	- شركات الأشخاص.
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة.	- شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري.
- شركات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة.	- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة
- المؤسسات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة	والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها
في المادة 12 من ق.ض.م.ر.م.	في التشريع والتنظيم الجاري العمل بهما.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.	
- المؤسسات التعاونية والاتحادات التابعة لها	
باستثناء الشركات المشار لها في المادة 138 من	
ق.ض.م.ر.م.	
- الشركات الأجنبية التي لا تملك إقامة دائمة في الجزائر.	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

ملاحظة: بالنسبة للشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من ق.ض.م.ر.م. ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

3-2 الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات:

تعفى من الضريبة على أرباح الشركات:

1-3-2 بصفة دائمة:

- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية؛
- المؤسسات التابعة لجمعية الأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة المعتمدة؛
- صناديق التعاون الفلاحية بعنوان العمليات البنكية والتأمين والمحقة من شركائها فقط.

1 مشقق الحسين، تحليل أثر النظام الجبائي الجزائري على عملية القياس المحاسبي في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRAS)، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، الجزائر، 2023. ص 85.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

- الشركات التعاونية لإنتاج وتحويل وحفظ وبيع المنتوجات الفلاحية؛
- العمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب، المتعلقة بشراء وبيع أو تحويل ونقل الحبوب؛
- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطازج الموجه للاستهلاك على حالته؛
- عمليات تصدير السلع والخدمات، باستثناء العمليات المنجزة من طرف مؤسسات النقل البري والبحري والجوي، وعملية إعادة التأمين؛
- رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة.

2-3-2 بصفة مؤقتة:

- الأنشطة التي يمارسها الشباب المستفيد من صناديق الدعم، لمدة ثلاث 03 سنوات ابتداء من تاريخ بداية النشاط، وتمدد هذه الفترة الى ستة 06 سنوات إذا كان النشاط الممارس في منطقة يجب ترقيتها، وتمدد فترة الإعفاء بسنتين 02 إذا تعهد المستثمر بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة.
- المؤسسات السياحية المنشأة من قبل مستثمرين وطنيين وأجانب باستثناء وكالات السياحة والأسفار لمدة 10 عشرة سنوات.
- وكالات السياحة والأسفار، وكذا المؤسسات الفندقية، لمدة ثلاث 03 سنوات ابتداء من تاريخ بداية النشاط.

4-2 معدلات الضريبة على أرباح الشركات: تحدد معدلات الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

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

3 الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)

1-3 المفهوم الضريبة الجزافية الوحيدة:

أنشأت بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007، حيث أصبحت تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل لتعدد الملاحظات عليه، وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والرسم على القيمة المضافة TVA.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

2-3 مجال التطبيق: يخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 8.000.000 دج، ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.¹

3-3 تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة: يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، الذين اكتتبوا التصريح المنصوص عليها في المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، أن يشرعوا في حساب الضريبة المستحقة وإعادة تسديدها للإدارة الجبائية حسب الدورية المنصوص عليها في المادة 365 من هذا القانون يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين أن يكتتبوا بحلول 20 جانفي، على الأكثر، من السنة ن+1 تصريحا نهائيا يتضمن رقم الأعمال المحقق فعليا في حالة ما إذا تجاوز رقم الأعمال المحقق رقم الأعمال المصرح به بعنوان التصريح المؤقت، فإن المكلف بالضريبة عليه أن يسدد الضريبة التكميلية الموافقة عندما يقوم باكتتاب التصريح النهائي.²

4-3 معدلات الضريبة:

- 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع

- 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

4 الرسم على القيمة المضافة:

تم إنشاء ضريبة القيمة المضافة بموجب قانون المالية لعام 1991 الذي وحد أنواع الضرائب ضريبة واحدة على الإنتاج الإجمالي (TUGP) وضريبة واحدة على تقديم الخدمات العامة (TUGPS) ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة يتم فرضها على الاستهلاك ويتم حسابها على أساس رقم الأعمال الذي تفرضه المنشأة. ويتحمل هذه الضريبة المستهلك النهائي نيابة عن الدولة.

إن أساس ضريبة القيمة المضافة هو رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وهو ثمن السلع أو الأعمال أو الخدمات بما في ذلك جميع الرسوم والحقوق والمصاريف، باستثناء ضريبة القيمة المضافة نفسها، وكما هو الحال مع الغرامات، يمكن تلخيص القواعد العامة لإنشاء ضريبة القيمة المضافة على النحو التالي³:

1-4 الحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة:

- عمليات البيع التسليم القانوني أو المادي للبضاعة

1 المادة 282 مكرر 1 معدلة بموجب المادة 73 من قانون المالية لسنة 2024.

2 المادة 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

3 Rodolphe Vandermf: Pratique de la Comptabilité, Finance, Gestion, 2 Edition, GERESO Edition, France, 2014, P85.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

- في إطار الصفقات العمومية: التحصيل الجزئي أو الكلي للمبيعات وفي غياب التحصيل يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد سنة من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- الأشغال العقارية قبض الثمن كليا أو جزئيا.
- التسليمات للذات من المنقولات المصنوعة والأشغال العقارية: التسليم.
- الواردات إدخال البضاعة للجمارك والمدين بالرسم هو المصريح الجمركي.
- الصادرات الخاضعة للضريبة تقديمها للجمارك، والمدين بالرسم هو المصريح الجمركي.
- الخدمات القبض الكلي أو الجزئي للثمن.¹

2-4 المعدلات الرسم على القيمة المضافة:

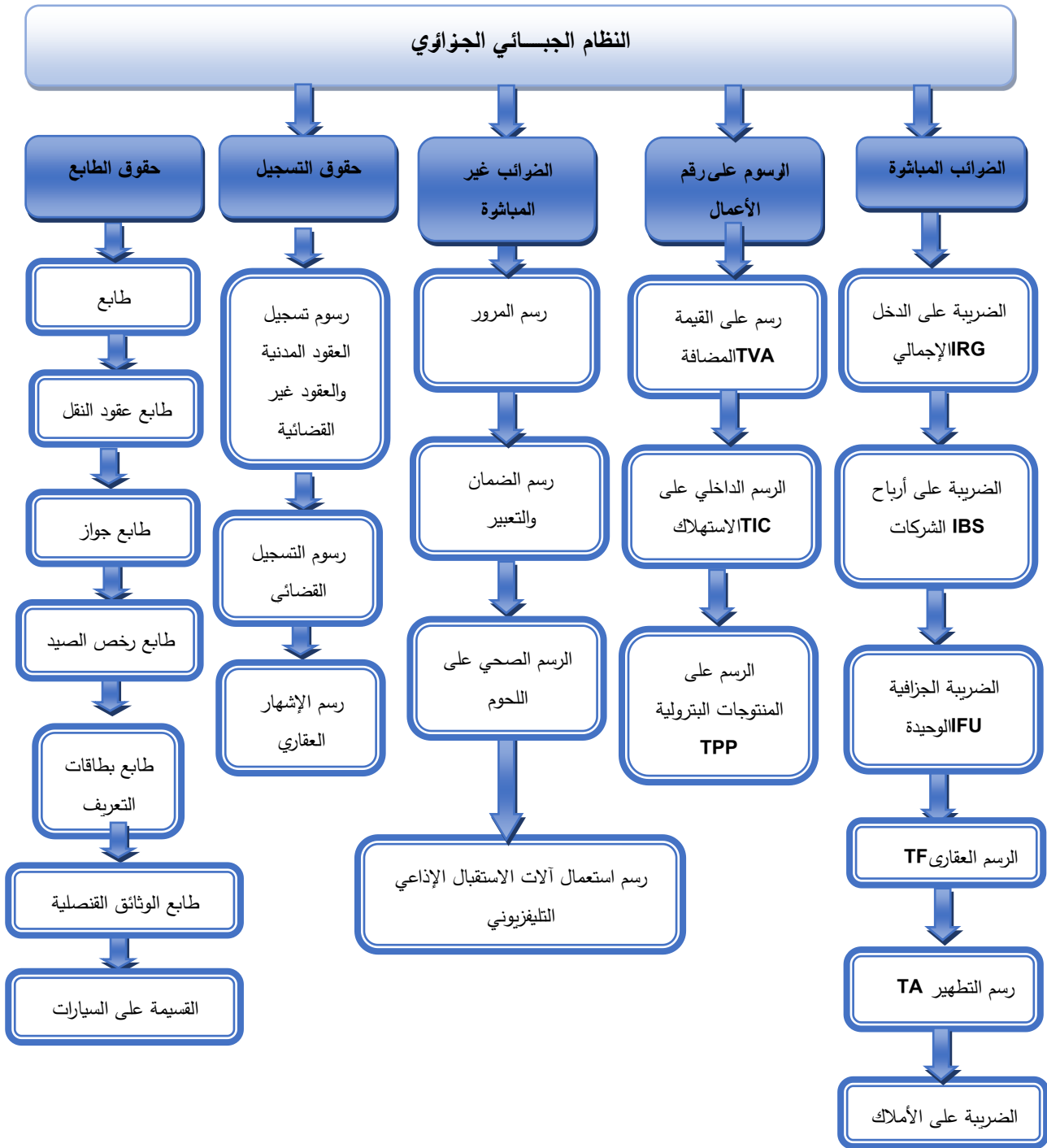
- معدل مخفض 9% يطبق هذا المعدل على المنتجات والمواد والعمليات والأشغال والخدمات المحددة والمذكورة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- معدل عادي 19% يطبق على باقي المنتجات والمواد والعمليات والأشغال والخدمات غير المحددة وغير المذكورة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

3-4 قاعدة الخصم في التسديد: يتم حساب الرسم على القيمة المضافة باتباع الخطوات التالية:

- حساب الرسم المستحق على المبيعات، وهو حاصل ضرب رقم الأعمال في المعدل المناسب.
 - يستخرج الرسم القابل للخصم على المشتريات والخدمات والاستثمارات في الفترة المعنية.
 - يحسب الرسم الواجب تسديده بحساب الفرق بين الرسم المستحق على المبيعات والرسم القابل للخصم على المشتريات.
- وفي الأخير يمكن القول أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي وتحفيزي حيث طبقت السياسة التحفيزية في الجزائر عن طريق منح إعفاءات كلية وأخرى جزئية لبعض أنواع الضرائب، والشكل التالي يوضح هيكل النظام الجبائي الجزائري:

1 المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2024.

الشكل رقم (1-3): هيكل النظام الجبائي الجزائري



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على:

--موقع المديرية العامة للضرائب، على الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz/com-smartslider3/codes-fiscaux>

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

المطلب الثالث: أنظمة الإخضاع الضريبي والالتزامات الجبائية للمكلفين بالضريبة حسب النظام الجبائي الجزائري

يعتمد في الجزائر عند تقدير الوعاء الضريبي على ثلاثة أنظمة: نظام الريح الحقيقي، ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة والنظام الحقيقي المبسط، حيث يتحدد مجال تطبيق كل نظام وفقا للقانون ويتحدد الشخص التابع لكل نظام حسب معيار شكله القانوني ثم حسب معيار مبلغ رقم الأعمال المحقق.

1- نظام الريح الحقيقي

إن نظام الريح الحقيقي يعد من أهم أنظمة فرض الضرائب والرسوم انطلاقا من المبادئ المحاسبية، ومنه تبرز أهمية المحاسبة الضريبة باعتبارها إحدى فروع علم المحاسبة والتي تعني عرض البيانات المحاسبية اللازمة لغرض تحديد الريح الجبائي وفق أحكام القانون الجبائي، كما وتبحث في عرض وتحليل نواحي الاختلاف بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأحكام القوانين الضريبية من أجل تقريب وجهات النظر المختلف عليها لذلك نجد ان المحاسبة الضريبية ترتبط بالقانون ارتباطا شديدا وهذا بعكس المحاسبة المالية.¹

1-1 مجال التطبيق نظام الريح الحقيقي:

يخضع لنظام الريح الحقيقي بصفة إجبارية الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا، تجاريا أو حرفيا، وكذا التعاونيات الفنية والتقليدية التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين دينار جزائري 8.000.000 دج، والأشخاص المعنويين مهما كان رقم الأعمال المحقق.²

2-1 النشاطات المعنية بالنظام الحقيقي:

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي.
- أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها.
- أنشطة شراء إعادة البيع على حالها الممارسة حسب شروط البيع بالجملة طبقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة.³
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء.

1 بوعلام ولهي، محاضرات في الجبائية المعقدة، ب ط، دار المتنبى للنشر والتوزيع، جامعة المسيلة، الجزائر، 2022، ص 183.

2 المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

3 المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحاليل الطبية؛
- أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة؛
- القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة صانعي وتجار المصنوعات من الذهب والبلاتين؛
- الأشغال العمومية والري والبناء.

استنادا إلى ما سبق، إن نظام الربح الحقيقي وباعتباره من أهم أنظمة فرض الضرائب، وأن الذين يخضعون له هم من كبار المكلفين بالضريبة وهم الأشخاص الطبيعية" النشاط الإنتاجي، البيع بالجملة، نشاط التصدير والاستيراد، والأشغال العمومية وكذا الأشخاص المعنوية "الشركات بمختلف أنواعها.

1-2-1 اختيار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي:

يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، ويبلغ الاختيار للإدارة الجبائية قبل أول فبراير من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف بالضريبة تطبيق نظام الربح الحقيقي. إن اختيار نظام الربح الحقيقي لا رجعة فيه،¹ ويبقى الاختيار ساريا للسنة المذكورة والسنتين الموالتين حيث يكون فيها الاختيار لا رجعة فيه، يمدد الاختيار ضمنا على فترة 03 سنوات، ويكون لا رجعة فيه طوال هذه الفترة، على المكلفين بالضريبة الراغبين في التخلي عن هذا الاختيار تبليغ الإدارة الجبائية بذلك قبل أول فبراير من السنة الموالية للفترة التي تمت فيها ممارسة هذا الاختيار أو تم فيها التمديد ضمنا².

1-3-1 الالتزامات الجبائية في نظام الربح الحقيقي:

يتعين على المكلفين مسك محاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها ولاسيما للنظام المحاسبي المالي طبقا للمادة 6 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 الذي نص على إلزام المؤسسات باحترام التعريفات الواردة في نظام المحاسبة المالي، مع تحفظ أن تكون هذه التعريفات غير متناقضة مع الأنظمة الجبائية المطبقة فيما يخص وعاء الضريبة.

1-3-1 التصريحات الجبائية: كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاب تصريح بمداخيله قبل 30 أفريل من كل سنة مالية فيما يخص التصريحات السنوية، أما التصريحات

1 المادة 03 من قانون الإجراءات الجبائية 2023.

2 نور الدين يوسف، انعكاسات تغيير أنظمة الإخضاع الضريبي على المكلفين بالضريبة - دراسة استثنائية لعينة من المكلفين، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2021، ص 378.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

الشهرية فتقدم للإدارة الجبائية قبل 20 يوم الأولى الموالية للشهر المعني، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من طرف المصالح الضريبية،¹

1-3-2 القوائم والملاحق الجبائية:

مع تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي في أرض الواقع كانت الإدارة الجبائية ملزمة بمتابعة هذه التغيرات من خلال إعداد مشروع القوائم الجبائية المستحدثة، وفي هذا الصدد قامت الإدارة الجبائية بتعيين فريق عمل يتكون من إدارات في المديرية العامة للضرائب من أجل العمل على هذا المشروع مع بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي، وتحقق هذا الهدف بإصدار القوائم الجبائية الجديدة في بداية سنة 2011 وأرفعت هذه الطبعة الجديدة للقوائم الجبائية بملخص تفسيري باللغتين العربية والفرنسية لتسهيل وتوضيح التعامل مع هذه الطبعة الجديدة، حيث تم إعداد أربعة عشر جدولاً ملحقة بما يخدم مراقبة جميع الأعباء والمنتوجات بصفة تفصيلية، وتمثل فيما يلي:²

- الميزانية.
- حساب النتائج.
- جدول حركة المخزونات.
- جدول تغيرات الإنتاج المخزن.
- جدول أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم.
- جدول الأعباء والمنتوجات العملية.
- جدول الإهلاكات وخسائر القيمة.
- جدول تثبيبات المؤسسة المكتسبة خلال السنة.
- جدول التثبيبات المتنازل عنها خلال السنة.
- جدول المؤونات وخسائر القيمة.
- جدول تحديد النتيجة الجبائية.
- جدول تخصيص النتيجة والاحتياطات.
- جدول المساهمات والفروع والكيانات المشاركة.
- جدول متعلق بالعمولات والسمسرة والأتاوى والأتعاب ومصاريف المقر.

1 المواد 99، 151، 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

2 M.F/D.G. I/D.R. V, Notice Pour renseigner la liasse fiscale à annexer aux déclarations fiscales séries G n°4 et G n°11, 2012.

- الكشف التلخيصي السنوي¹.

2- النظام الجزائي:

تم استحداث الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب أحكام المادة الثانية من قانون المالية لسنة 2007 الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 2006 تحت رقم 06/24، وقد نصت على استحداث باب ثان ضمن الجزء الثاني من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عنوانه الضريبة الجزافية الوحيدة " يتضمن المواد من 282 مكرر 2 إلى 282 مكرر 26، والذي جمع كل من الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المني، والتي كانت تفرض على المكلفين التابعين للنظام الجزائي وعرف نظام الضريبة الجزافية الوحيدة منذ استحداثه سنة 2007 عدة مراجعات لسقف رقم الأعمال، حيث كان يخضع له آنذاك صغار المكلفين بالضريبة من تجار التجزئة والحرفيين ومقدمي الخدمات وكذا أولئك الذين يمارسون نشاطا حرفيا أو إنتاجيا الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 3.000.000 دج، ليتم رفع سقف رقم الأعمال إلى 5.000.000 دج بموجب قانون المالية لسنة 2010، ثم إلى سقف 10.000.000 دج بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2011، بعدها تم توسيع مجال الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب قانون المالية السنوي 2015 ليشمل كل المكلفين بالضريبة سواء أشخاص معنويين أو طبيعيين بمن فيهم أصحاب المهن الحرة وحدد سقف رقم الأعمال السنوي بمبلغ 30.000.000 دج، ليتم تخفيض هذا السقف بعدها بموجب قانون المالية السنوي والتكميلي لسنة 2020 إلى حد 15.000.000 دج مع إدخال عدة تعديلات منها استبعاد الأشخاص المعنويين من هذا النظام، ومع آخر تحديث لقانون المالية لسنة 2022 تم خفضه مجددا عند سقف 8.000.000 دج مع استبعاد أصحاب المهن الحرة من الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة².

ويستثنى من الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة النشاطات التالية:

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي؛
- أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها.
- أنشطة الشراء - البيع على حالها، الممارسة حسب شروط البيع بالجملة.
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء؛
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحاليل الطبية؛

¹Direction Générale des Impôts, Guide de déclaration en ligne Etat Récapitulatif Annuel-ERA, juin 2022, P 06.

² عيسى سماعيل، جباية ومحاسبة المؤسسة، تقنيات جبائية ومحاسبية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2022، ص 44.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

- أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة؛
- القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، وصانعي وتجار المصوغات من الذهب والبلاتين؛
- الأشغال العمومية والري والبناء.

ويهدف تكييف النظام الضريبي مع القانون 22-23 المتضمن النظام القانوني للمقاول الذاتي، تخضع الأنشطة الممارسة ضمن نظام قانون المقاول الذاتي إلى الضريبة الجزافية الوحيدة بمعدل 05% على ألا يتعدى رقم الأعمال السنوي للمكلفين بالضريبة وفقا لنظام المقاول الذاتي مبلغ 5.000.000 دج¹.

1-2- مجال تطبيق نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا، تجاريا أو غير تجاريا أو حرفيا وكذا التعاونيات الفنية والتقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين دينار (8.000.000) ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي أو النظام المبسط للمهن الغير تجارية².

1 المديرية العامة للضرائب، بلاغ حول أهم التدابير الجبائية لقانون المالية لسنة 2023، 16 مارس 2023، ص 06. متوفر على الرابط:

https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/communiqués_arabe/Com_LF2023_AR.pdf

2 المادة 282 مكرر 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

الجدول رقم (5-1): آجال وطريقة تسديد للضريبة الجزافية الوحيدة.

نوع التصريح	اسم التصريح		آجال التصريح	طريقة التسديد/النسب		التصريح المعتمد للتسديد
				التسديد	النسبة	
التصريح برقم الأعمال التقديري	المكلفون القدامى	السلسلة (G12)	من 01 جوان إلى 30 جوان من السنة (ن)	الكامل	100 %	برقم الأعمال التقديري
					50 %	تاريخ إيداع التصريح
	المكلفون الجدد	السلسلة (G12ter)		المجزأ	25 %	من 01 إلى 15 سبتمبر
					25 %	من 01 إلى 15 ديسمبر
التصريح برقم الأعمال التكميلي	السلسلة (G12bis)	الكامل	قبل 31 ديسمبر من سنة بداية النشاط	100 %	برقم الأعمال التكميلي	تاريخ إيداع التصريح
			من 1 إلى 20 جانفي من السنة (ن+1)			برقم الأعمال التكميلي

المصدر: شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 59.

3- النظام الحقيقي المبسط:

أصبح أصحاب المهن غير التجارية وأصحاب المهن الحرة خاضعين للنظام المبسط بموجب قانون المالية لسنة 2022، والذي هو عبارة عن نظام شبه حقيقي أين يخضع فيه المكلفون بالضريبة إلى التزامات محاسبية وجبائية مخففة مقارنة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي، يتم حساب الضريبة وفقا لهذا النظام انطلاقا من الربح الخاضع للضريبة الذي يتحدد بإجراء الفرق بين الإيرادات المقبوضة والأعباء المدفوعة،¹

1-3 مجال تطبيق النظام المبسط:

المادة 1-23، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

يخضع للنظام المبسط كل الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا غير تجاريا ومهنا حرة، التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين دينار جزائري 8.000.000 دج، باستثناء الأشخاص المعنويين الذين يخضعون وجوبا للنظام لنظام الريح الحقيقي¹.

تماشيا مع ما تم ذكره فإن النظام المبسط هو نظام ضريبي للمهنة الغير تجارية مما يعني أنه خاص بالمهنة الحرة، وقد حددها المشرع الجبائي وصنفها إلى أصناف رئيسية، حيث يتميز أصحابها بالتمتع بالاستقلالية في العمل الذي يقوم به، فهو يعمل لحسابه الخاص تحت مسؤوليته ويكون الهدف من ذلك هو تحقيق الدخل لذاته.

2-3 الالتزامات الضريبية للنظام المبسط

- تخضع المداخيل الناتجة عن أرباح المهنة غير التجارية للضريبة وفقا لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي، في مكان ممارسة النشاط ويستفيد أصحاب المهنة الحرة من خصم جزائي يقدر ب 10% من إجمالي الإيرادات المصرح بها في حالة عدم وجود الوثائق الثبوتية لجميع النفقات الضرورية لممارسة النشاط؛
- مسك دفتر يومي ومؤشر وممضي من طرف مصلحة المسيرة، متابع يوما بيوم دون ترك بياض أو شطب يسجل فيه الإيرادات والنفقات المهنية المحققة؛
- مسك سجل مؤشر عليه من طرف مصلحة الضرائب المختصة، مدعم بسندات الإثبات المناسبة، يتضمن تاريخ الاقتناء وسعر تكلفة المعدات المخصصة لممارسة المهنة وكذا مبلغ الإهلاكات المطبقة على هذه المعدات، وعند الاقتضاء تاريخ وثمان التنازل عن هذه المعدات.
- اكتتاب تصريح بالأرباح غير التجارية (نموذج G13) وإرساله إلى مصالح الضرائب في مكان النشاط في موعد لا يتجاوز 30 أفريل من كل سنة،

1 عبد اللطيف حابي، محاضرات في القانون الجبائي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2023.

المبحث الرابع: العلاقة بين نظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

إن المحاسبة والجبائية نظامان مستقلان ينطلقان من نفس المفاهيم إلا أنهما يستجيبان إلى أهداف مختلفة، المحاسبة تعتمد في قياس النتائج على الأحداث والتدفقات الاقتصادية لوصف وتوضيح الوضعية المالية للمؤسسة بشكل صادق وموضوعي، بينما تهدف الجبائية لتحصيل الموارد الضريبية بأقل تكلفة ممكنة، ويعود تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين في أي بلد إلى صناعات القرار والسياسات المتبعة من الدولة نفسها.

المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجبائية

إن المحاسبة مستقلة عن الجبائية في مبادئها وقواعدها وإجراءاتها المختلفة، مما يعطيها وجوداً حراً ويزيد من قيمتها كنظام معلوماتي يهدف إلى دعم اتخاذ القرار، وعلاوة على ذلك فإن المحاسبة هي نقطة الانطلاق لتحديد وحصر الوعاء الضريبي وبالتالي تساهم في تحديد الأسس الضريبية المختلفة وحساب وتحصيل الضرائب.¹

لقد جعل الواقع الاجتماعي والتاريخي لتطور العديد من الأنظمة المحاسبية في العديد من البلدان في ارتباط وثيق ومباشر مع الجبائية، حيث قد يكون الارتباط في بعض الأحيان تاماً وكاملاً، وتصبح المحاسبة جبائية بما تحمله الكلمة من معنى، كما قد يكون هناك ارتباط جزئي في أحيان أخرى بحيث يزيد أو ينقص في درجته حسب السياسات الاقتصادية والاجتماعية للدولة، فمثلاً لو قمنا باستجواب محاسب فرنسي خلال سنوات الثمانينات حول الدور الرئيسي للمحاسبة والمحاسبين لكان جوابه أن هذه التقنية تستخدم أساساً لتحديد ربح المؤسسة الخاضع للضريبة وأن على المحاسب أن يكون اختصاصياً جيداً في القانون الجبائي، ومع ذلك، إذا طُرح السؤال نفسه على محاسب إنجليزي أو أمريكي، فستكون إجابته مختلفة تماماً، لأنه سيعتبر أن المحاسبة لا تستخدم لتحديد الضرائب وقد لا يتخصص المحاسبون في القوانين الجبائية. استناداً إلى ما سبق، يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الأنظمة المحاسبية استناداً إلى طبيعة علاقتها مع الجبائية:²

1 مخلوفي عزوز، أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية على تحديد الوعاء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، جامعة بشار، 2019، ص 562.

2 بن بلقاسم سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 124-126

الجدول رقم (1-6): أنواع العلاقة بين المحاسبة والجباية-

العلاقة	مضمون العلاقة
العلاقة قوية ومباشرة	وهي تلك المحاسبة التي ترتبط ارتباطا تاما بالتشريع الجبائي بحيث يحدد الربح الضريبي مباشرة من الربح المحاسبي دون إجراء عليه أي تعديلات بحكم أن قواعد التسجيل والتقييم والعرض وفقا لما نص عليه التشريع الجبائي، وبالتالي تعتبر أساسا لإعداد مختلف التصريحات الجبائية لتحديد أوعية الضرائب والرسوم، فالمحاسبة الجبائية لا تدرج ضمن إيراداتها إلا تلك الإيرادات التي يكمن دمجها بمقتضى النظام الجبائي ولا تطرح من النفقات إلا تلك القابلة للخصم جبائيا.
العلاقة قوية وغير مباشرة	وهي المحاسبة التي تتميز بشدة ارتباطها بالاعتبارات الجبائية، بحيث تعبر في كثير من مبادئها وقواعدها وطرق معالجها عن أهداف ضريبية، وعدم التطابق مباشرة مع القواعد الجبائية لوجود أهداف أخرى غير الضريبية مثل توفير المعلومات لمختلف الأطراف الأخرى المستخدمة للبيانات المالية التي تحتاج لمعرفة العائد على الاستثمار وقياس الأداء والوضعية المالية للمؤسسة لاتخاذ مختلف القرارات.
لا علاقة بين النظامين	يستقل النظام المحاسبي بمبادئه وقواعده وطرق معالجته وإفصاحه، استقلالية تامة عن النظام الجبائي الذي له قواعده وطرقه الخاصة، بحيث كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا، وعلى المؤسسات نظريا تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بن بلقاسم سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 124-126.

المطلب الثاني: أسباب الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

يمكن تلخيص أسباب الاختلاف بين مفاهيم النظام المحاسبي والنظام الجبائي الجزائري في مجالين رئيسيين هما:

1- اختلاف الأهداف: لكل نظام أهدافه الخاصة التي يسعى إلى تحقيقها، ومن أهم الأهداف التي تميز

النظامين المحاسبي والجبائي في الجزائر ما يلي:

1-1- تعظيم الإيرادات: يوجد بعض القواعد الجبائية تسعى لتعظيم الإيرادات الجبائية حتى ولو كان

هذا ليس في صالح المؤسسة، كما أن الدولة تتدخل في الحياة الاجتماعية كتحفيز الاستثمار

وتحسين الشروط الاجتماعية للعمال..... الخ، وهو ما يجعل القواعد الجبائية تسعى لتحقيق

أهداف اجتماعية واقتصادية للدولة، أما المفاهيم المحاسبية المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

فتسعى إلى تعزيز الشفافية والمصدقية في معلومات قوائمها المالية مع ضرورة التحلي بالحيادية التامة مع مختلف الأطراف المستعملة لها، وكذا العمل على منح العمال قدر إنتاجهم دون السعي لتحسين ظروفهم الاجتماعية، وعلى هذا الأساس تختلف أهداف كل منها.¹

2-1- فرضية الاستمرارية: القواعد المحاسبية مبنية على استمرارية نشاطها وعلى هذا الأساس يتم تأجيل بعض مبالغ حساباتها من سنة لأخرى كالضرائب المؤجلة وعدم توزيع الربح والمؤونات وغيرها، إلا أن القواعد الجبائية تتحاسب مع المؤسسات بمنجزاتها السنوية ويتم من خلالها تحديد المبالغ المستحقة منها.

3-1- عدم موضوعية القواعد الجبائية والمحاسبية: تكون القاعدة سواء كانت جبائية أو محاسبية غير موضوعية إذا كانت تعطي الأولوية لخدمة مصالح طرف معين أو هي متأثرة بهذه المصالح، وما يلاحظ أن سواء ما تعلق بالجانب الجبائي أو المحاسبي فإن كلاهما لا يتبعان طرق علمية دقيقة في تحديد آلية سير القواعد الصادرة عنهما، وهو ما يجعلهما بعيدين عن إعطاء صورة تعبر عن الحقيقة بكل موضوعية، حيث:

✓ من الجانب الجبائي: هناك بعض القواعد والقوانين الجبائية المتضمنة في قانون الضرائب والرسوم المماثلة مثل: تلك المتعلقة بالمؤونات تعمل على الرفع من إيرادات الدولة بطريقة يمكن القول عنها أنها غير عادلة، لأنها غالبا ما تخدم أهداف الخزينة العامة أو أهداف وطنية باعتبارها وسيلة للاقتصاد السياسي.

✓ أما من الناحية المحاسبية: فالقواعد والمفاهيم المحاسبية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي تطرح مجموعة من الخيارات تجعلها تبتعد نوعا ما عن الموضوعية العلمية التي تطرح حلا وحيدا أو طرقا تؤدي إلى نفس الحل، كما أن هذه المعايير تنبع عن هيئة دولية تتميز بتبعيةها لهيئة أمريكية والتي تخدم في حقيقتها مصالح المؤسسات العالمية الكبرى.

وفي الأخير يمكن توضيح أهم عناصر العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري فيما يلي:

1-بوسبعين تسعديت "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائري، 2010. ص 103.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

الجدول رقم (7-1): عناصر العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

عناصر العلاقة	النظام المحاسبي	النظام الجبائي
المفهوم	نظام معلومات يصف وضعية المؤسسة و يقيمها من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.	وسيلة مشروعة للاقتطاع من ذمة المكلفين.
القانون المطبق لتحديد الربح المحاسبي أو الجبائي	النصوص التنظيمية، لاسيما القانون 07/11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية.	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وأحكام قوانين المالية ونصوصها التطبيقية.
علاقة المحاسبة بالضرائب	تؤثر المحاسبة في الضرائب من خلال تحديد مقدار الضرائب ونوعها حيث أن النتيجة الجبائية تحدد أساس النتيجة المحاسبية.	تؤثر الضرائب في المحاسبة حيث أن فرض الضرائب على الدخل من الأسباب التي ساهمت في تطور علم المحاسبة. في غالب الأحيان مسك الدفاتر المحاسبية يخضع للإلزام القانوني المفروض من قبل السلطات الضريبية.
الأهداف	تعزيز شفافية ومصداقية القوائم المالية وتقديم معلومات للسلطات الضريبية من أجل الإيفاء بمقتضيات التحاسب الضريبي.	تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة تعظيم الإيرادات الجبائية).
مبادئ القياس	<ul style="list-style-type: none"> - مقابلة الإيرادات بالمصروفات - القيمة العادلة - أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني - الحيطة والحذر 	<ul style="list-style-type: none"> - قاعدة العدالة - الاقتصاد في النفقة - التكلفة التاريخية - يرتكز النظام الجبائي على الشكل القانوني - اليقين
فروض القياس	<ul style="list-style-type: none"> - الدورية تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات متساوية - وحدة القياس (النقود) 	<ul style="list-style-type: none"> - الملاءمة الضريبية تحقق الأرباح لا يتعدى سنة تحقيق الربح - وحدة القياس (النقود)

المصدر: بنكوس مختار، أثر الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على الوعاء الضريبي، أطروحة دكتوراه، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة البليدة، 2023، ص 72.

المطلب الثالث: تحديد الوعاء الضريبي حسب النظام الجبائي الجزائي

يقصد بالوعاء الضريبي المادة أو العنصر الخاضع للضريبة، والذي يمكن أن يكون شخصاً أو مالاً، مثل شخص المكلف، أو رأس المال، أو الدخل، أو السلع. وضريبة الدخل هي الوعاء الضريبي للدخل الخاضع للضريبة، وضريبة الأملاك هي الوعاء الضريبي للعقارات، وضريبة الميراث وضريبة الاستهلاك هي الوعاء الضريبي لضريبة الميراث وضريبة الاستهلاك.¹

1- تعريف الوعاء الضريبي:

يعرف الوعاء الضريبي بأنه: "المادة الخاضعة للضريبة؛ أي المال الذي تقتطع منه سواء كان شخصاً أو مالا مع ضرورة توافر عنصر الزمن لهذا الوعاء فقد تفرض الضريبة السنوية أو الموسمية عند جني المحصول".

كما يعرف أيضاً بأنه: "المبلغ الذي تقوم الإدارة الجبائية بتحديد بناء على مجموعة من الإجراءات تقوم بتنفيذها وفق للأوضاع التي يحددها المشرع الضريبي، ويشتمل ذلك الوعاء على جملة الإيرادات التي حصل عليها المكلف الخاضعة للضريبة مخصومة منها كافة التكاليف واجبة الخصم والتي حددها القانون ولها تأثير على تلك الإيرادات اللازمة للحصول عليها".²

2- طرق تحديد الوعاء الضريبي:

تشير طريقة تحديد الوعاء الضريبي إلى مجموعة الأساليب والعمليات التي تهدف إلى تحديد مقدار صافي الربح لغرض حساب مبلغ الضريبة بالمعدل الضريبي الذي يحدده القانون، فهناك عديد من الطرق التي يمكن أن تستخدمها الإدارة الجبائية للوصول إلى وعاء الضريبة ويعتمد تصنيف هذه الطرائق على الجهة التي تضطلع بهذه المهمة فقد تكون الإدارة الجبائية هي التي تتفرد لوحدها في مباشرة إجراء التقدير أو يتم التقدير من خلال ما يقدمه المكلفين قوائم تعتمد من حيث المبدأ في عملية التقدير، أو يتم من خلال التعاون بين المكلف والإدارة الجبائية.³

1 Alina Beatrice Vladu, Dan Dacian Cuzdrioream, *Creative Accounting Measurement and Behaviour*, Annales Universitatis Apulensis Series Onomica, Vol.15, 2013, No.1.

2 عزمي أحمد يوسف خطاب، الضرائب ومحاسبتها، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص43

3 حسين فؤاد فضل شريف إبراهيم: أثر تطبيق نماذج المحاسبة عن تغيرات الأسعار على قياس الوعاء الضريبي لضريبة ارباح الأعمال - دراسة تحليلية تطبيقية رسالة ماجستير جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان، 2017.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

وتجدر الإشارة إلى أن هناك عدة طرق لتقدير الوعاء الضريبي وعدة مشاكل في تحديد الوعاء الضريبي الدقيق، ويمكن التمييز بين نوعين من الطرائق والتي يمكن من خلالها تحديد الوعاء الضريبي هما الطرق غير المباشرة والطرق المباشرة¹:

1-2- الطرق غير المباشرة

تعتمد هذه الطريقة على القرائن والأدلة على قيمة السفينة. وبعبارة أخرى، تأخذ السلطات الضريبية العوامل الخارجية كدليل على مقدار الدخل الخاضع للضريبة، وتشمل هذه الطريقة الطرق التالية:

1-1-2- طريقة المظاهر الخارجية: بموجب هذا النهج، تعتمد السلطات الضريبية على عدة عوامل خارجية لتقدير البنود الخاضعة للضريبة. كأن تعتمد في تقدير دخل المكلف أو ثروته على أساس القيمة الإيجابية، تتمثل إحدى المزايا الرئيسية للضرائب الشكلية في سهولة تحديد المبلغ الخاضع للضريبة. كما أن الضرائب الخارجية تقلل من التهرب الضريبي، حيث أنها علامة بارزة ليس من السهل على دافعي الضرائب إخفاؤها. ومما يعاب على هذه الطريقة أن المظاهر الخارجية قد تكون خادعة؛ مما يؤدي إلى عدم الاعتماد عليها لتحديد دخل المكلف الخاضع للضريبة لذلك ابتعدت الدول عن تطبيقها في الوقت الحاضر.

وفي ذات السياق فإن المشرع الضريبي في الجزائر ينص في المادة (98) البند الثالث من (ق. ض. م. رم) على أنه: "يتم تأسيس المبلغ الجزائي الناتج عن تطبيق التقدير الجزائي للدخل الذي تفرض عليه الضريبة حسب طريقة المعيشة عند عدم وجود تناسب بين نمط الحياة المكلف بالضريبة ومداخيله".

2-1-2- طريقة التقدير الجزائي: وبموجب هذه الطريقة، يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة على أساس تقريبي على أساس الأدلة. وعادةً ما تطبق السلطات الضريبية هذه الطريقة عندما يرفض دافع الضرائب تقديم الإقرار الضريبي أو عندما لا توجد دفاتر محاسبية كافية لإظهار القيمة الحقيقية للدخل الخاضع للضريبة. ويتم تحديد وعاء الضريبة بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة التي لها صلة بالمادة الخاضعة للضريبة، والتقدير الجزائي أما أن يكون قانونياً، إذا حدد المشرع الدليل الذي يستند إليه التقييم، أو إذا أقامت السلطات الضريبية هذا الدليل، فإن العقوبة تكون عقوبة إدارية. ، فتلجأ مثلاً إلى تقدير دخل الطبيب عن طريق عدد ساعات عمله، وأرباح الحلاق عن طريق عدد المقاعد الموجودة في المحل وهكذا، فهي تشترك مع طريقة المظاهر الخارجية في اعتمادها على القرائن دون الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي؛ ومع ذلك، تختلف طبيعة القرائن نفسها من حيث صلتها بالضرائب².

1 يعقوب فيحاء عبد الله الغنامي فيصل جدعان فرقد أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل - دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الخامس، العدد 10، الصفحات 27-1، العراق، 2010، ص: 8

2 طيبة محمد رضا، أثر بدائل القياس المحاسبي على جودة القوائم الجبائية - دراسة ميدانية، جامعة أدرار الجزائر، 2021، ص: 84.

الفصل الأول ————— أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

وتتميز طريقة التقدير العشوائي بعدد من المزايا، منها البساطة، خاصة بالنسبة للمكلفين الذين لا يستطيعون لأسباب تتعلق بحجم ونوع النشاط تنظيم سجلات تبين نتائج أنشطتهم.، وبالمقابل فإن لهذا الأسلوب عيوب؛ إذ تفرض الضريبة على إيراد مفترض لا يقدر بشكل صحيح، وهذا يولد خلافات مستمرة بين المكلف والإدارة الجبائية.

2-2-2- الطرق المباشرة: وبهذه الطريقة، يقدم دافع الضرائب تفاصيل جميع التكاليف والإيرادات، بالإضافة إلى البيانات والمعلومات ذات الصلة بأنشطته، من أجل تحديد الوعاء الضريبي في نهاية المطاف. ولكن هذا لا يمنع بأن تقوم مصلحة الضرائب بدراسة محتويات التصريح المقدم من المكلف للتأكد من صحة وسلامة كل المعلومات وذلك قصد سد كل أبواب التهرب الضريبي إن وجدت، وفي هذا السياق فإن المشرع الضريبي ينص في المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وإجراء كل التحريات الضرورية التأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"¹. وتشمل هذه الطريقة الأساليب التالية:

2-2-2-1- التقدير الإداري المباشر: تقوم الإدارة الجبائية بموجب هذه الطريقة بإتباع كافة الوسائل التي تكشف عن مقدار الوعاء الضريبي لدخل المكلف فلا تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة، فتقوم بعمل التحريات اللازمة والتردد على أماكن نشاط المكلف والتفتيش على أعماله وفحص دفاتره ومستنداته ومناقشة المكلف واستجوابه وتجميع كافة البيانات والمعلومات التي تحتاجها ثم تقوم بتقدير الوعاء الضريبي على هذا الأساس مع العلم أن التشريع الضريبي الجزائري ألغى هذه الطريقة من خلال إلغاء المادة (30) من (ق. ض. م. ر. م).

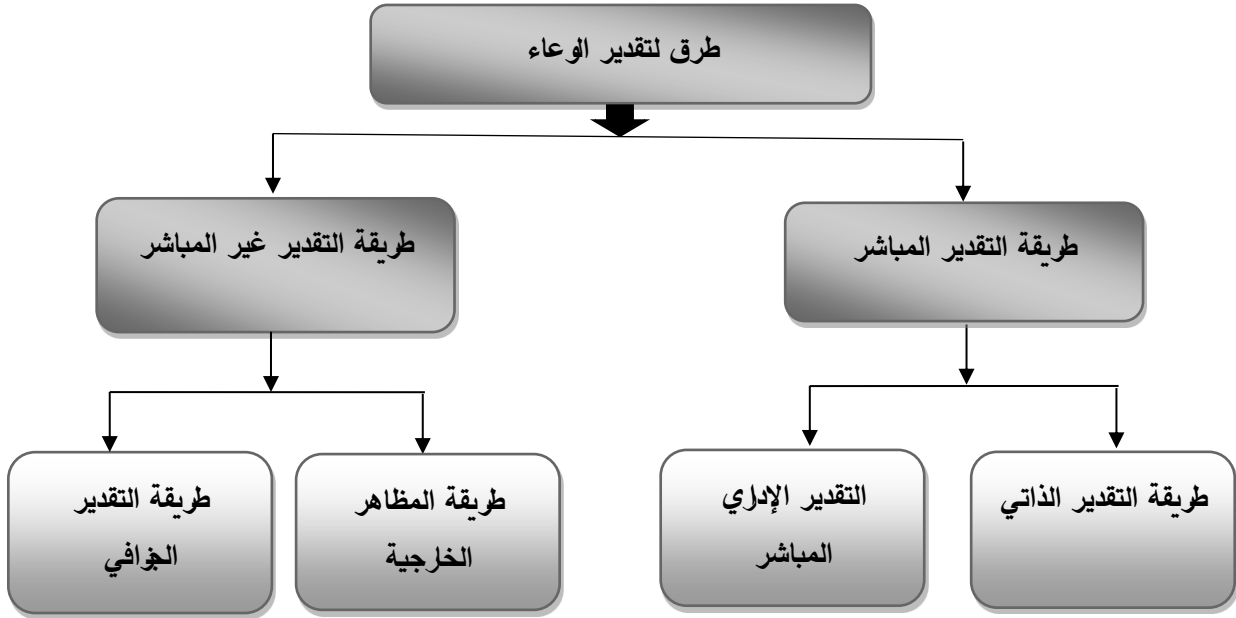
2-2-2-2- التقدير الذاتي: يعد التقدير الذاتي من الأساليب الحديثة التي يتم إتباعها في معظم النظم الضريبي المتقدمة، ويقصد به أن يتولى المكلف بنفسه تقدير دخله الخاضع للضريبة وحساب قيمة الضريبة المستحقة وبمبادر ذاتية. فمن خلال الاعتماد على التصريح الضريبي الذي يقدمه المكلف للإدارة الضريبية وفق الدخل السنوي الذي تظهره الحسابات الختامية يتم تحديد الوعاء الضريبي، ولذلك يترتب على المكلف مسؤوليات تتمثل بالاحتفاظ بسجلات كافية وملائمة وتحقق الموثوقية للإدارة الضريبية؛ حيث يقوم المكلف الجبائي بالتصريح بنشاطه أو دخل في شكل قوائم وتصريحات جبائية يقدمها للإدارة الجبائية التي تقوم بمراجعة والتحقق من صحتها، ويستعان بطريق الإقرار بالنسبة لجميع الضرائب وذلك منذ أن تم الاستغناء عن طريقة التقدير الجرافية، ورغم ما تنطوي عليه هذه الطريقة من مأخذ كالتعقيد، وزيادة نفقات الجباية وتمكين موظفي الإدارة الجبائية من التفتيش على نشاط المكلف والتعرف على أسراره

¹الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 08/21 مؤرخ في 2 محرم عام 1430 الموافق 30 ديسمبر 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، العدد 74، 3 محرم عام 1430، 31 ديسمبر المادة ص: 7.

الفصل الأول ————— أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

الشخصية وإن كانت التشريعات تحرم عليهم إفشاء هذه الأسرار فضلا عما قد تتجه من فرص التهرب، فإن هذه الطريقة تحقق أكبر قدر من العدالة، لما توفره من إمكانيات تشخيص الضرائب وعدالة توزيع عبئها. والشكل الموالي يوضح طرق تقدير الوعاء الضريبي.¹

الشكل رقم (1-4): طرق تقدير الوعاء الضريبي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

3- تحديد الوعاء الضريبي للشركات الخاضعة لضرائب الدخل في الجزائر

النظام الجبائي في الجزائر هو نظام تصريحي، يعتمد على المكلفين بالضريبة في حساب و تحديد العبء الضريبي الخاص بهم و التصريح به للمصالح الضريبي وتعد النتيجة الجبائية الوعاء للضريبة على الدخل والتي هي عبارة عن النتيجة المحاسبية بعد تعديلها وتصحيحها وفقا لما ينص عليه القانون الجبائي من خلال إجراء بعض العمليات الحسابية في الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية، أي نقوم بحساب النتيجة الجبائية، والتي تساوي النتيجة المحاسبية مضافا إليها الأعباء المرفوضة من الإدارة الجبائية ومخصوصا منها الإيرادات غير خاضعة للضريبة وخسائر السنوات السابقة إن وجدت، وتحسب وفق العلاقة التالية:²

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{مجموع الأعباء المرفوضة} - \text{التخفيضات} - \text{العجز}$$

1 يعقوب فيحاء عبد الله والغنامي فيصل جدعان فرقد أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل - دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

2 جعنيط عادل، مرجع سبق ذكره، ص 87.

1-3- النتيجة المحاسبية:

هو صافي الربح الذي يحققه كيان ما نتيجة لنشاط تجاري معين، بعد تعويض أرباحه مقابل الأعباء التي تكبدها في تحقيقه. ولتحقيق هذا الربح يتم حسابه بطريقتين:¹

3-1-1- تحديد النتيجة المحاسبية من الميزانية: بالفرق بين الصافي الأصول في نهاية الدورة وصافي قيمتها في نهاية الدورة.

3-1-2- تحديد النتيجة المحاسبية من حساب النتيجة: بالفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء الخاصة بالدورة.

3-2- الأعباء المرفوضة (الاستردادات):

هذه تلك المصاريف التي يتم تضمينها في حساب الربح المحاسبي ولكن قد يتم رفضها بشكل نهائي أو مؤقت من قبل الادارة الجبائية. حيث انها تلعب دورا هاما في تحديد النتيجة الجبائية وتتمثل هذه التكاليف في:²

- تكاليف العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال؛
- حصص الهدايا الإشهارية والكفالة والرعاية غير القابلة للخصم؛
- مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم؛
- الاشتراكات والهبات غير قابلة للخصم.؛
- الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم؛
- المؤونات غير القابلة للخصم؛
- الإهلاكات غير القابلة للخصم؛
- مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم؛
- الإهلاكات غير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقد القرض الايجاري؛
- الإيجارات خارج المنتوجات المالية؛
- الضريبة على أرباح الشركات IBS؛
- خسائر القيمة غير القابلة للخصم؛

1عبد الناصر نور، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، 2008، ص 30

2Redha khelassi, Précis d'Audit fiscal de L'entreprise, BERTI Edition, Alger, 2013, P 458.

الفصل الأول _____ أساسيات حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

- الغرامات والعقوبات غير القابلة للخصم؛¹

3-3- التخفيضات (الخصومات) :

هي عبارة عن تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي، وتعتبرها إدارة الضرائب تكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة، وتمثل هذه التكاليف في:²

- فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة وكذا حواصل الأسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة O.P.C.V.M المسعرة في البورصة؛
- المداخل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق اخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة من ذلك؛
- الإهلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (المؤجر) ؛
- الإيجارات خارج الأعباء المالية (المستأجر) ؛
- تكملة الإهلاكات³؛

3-4- العجز المالي:

إذا تم تسجيل عجز في سنة مالية واحدة، يتم الاعتراف بالعجز في السنة المالية التالية ويقلل من الأرباح المحققة في تلك السنة المالية. إذا كانت الأرباح غير كافية لاستيعاب كامل العجز، يتم ترحيل العجز الزائد تبعاً إلى السنة المالية التالية حتى السنة المالية الرابعة التي تلي السنة المالية التي تم الاعتراف بالعجز فيها.

3-5- تحديد النتيجة الجبائية:

ويتم ذلك من خلال، النتيجة المحاسبية سواء ربح أو خسارة مضافاً إليها المدمجات، مخصوماً منها الخصومات (التخفيضات) وخسائر السنوات السابقة (أربع سنوات).⁴

ويمكن توضيح علاقة انتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري كما يلي:

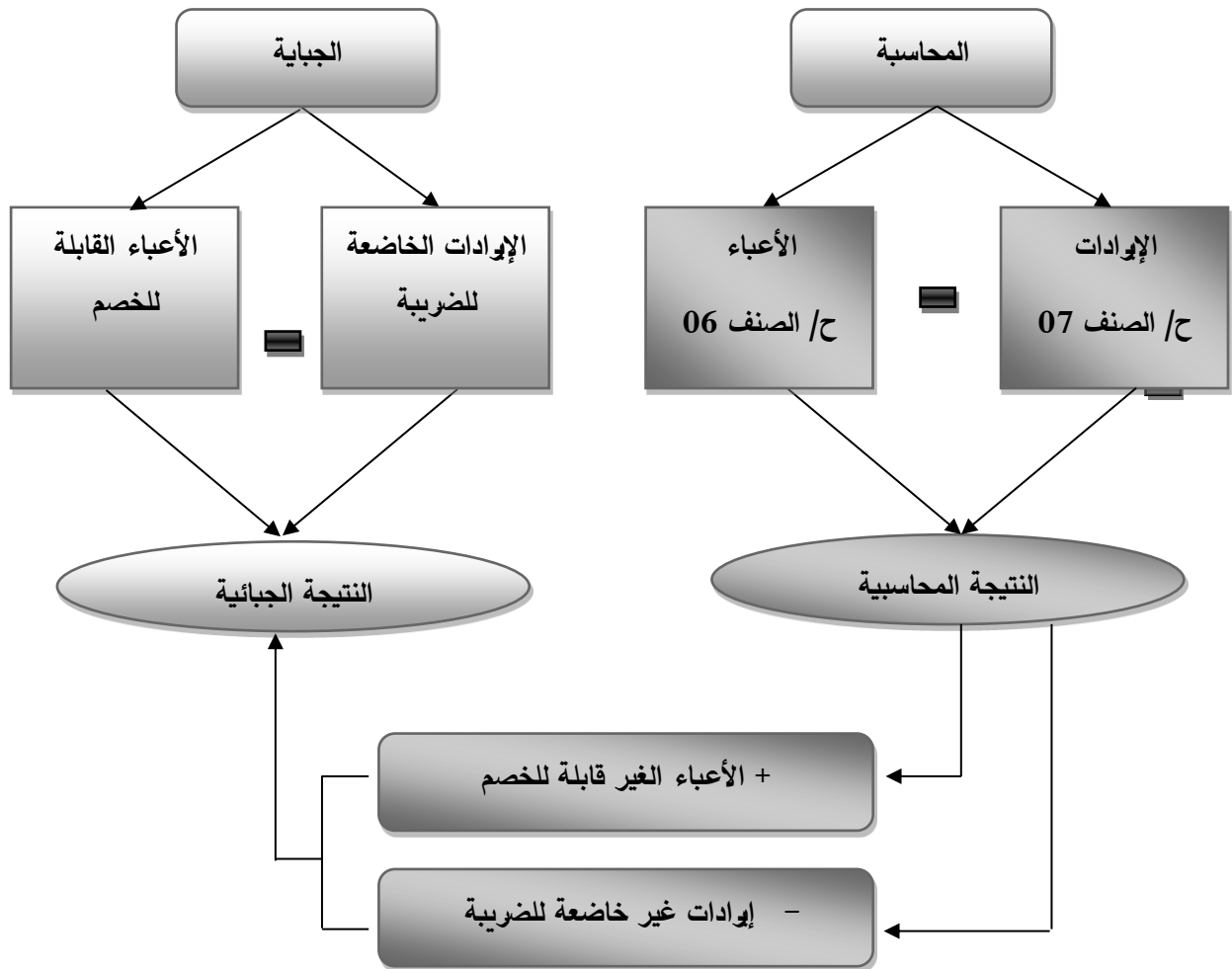
1 المادة 141-6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

2 Direction générale des finances publiques Française, **Précis de Fiscalité (Fiscalité directe des entreprises)**, livre Jouve, 2013, p27.

3 المادة رقم 174، 169-3، 147، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

4 إيمان يخلف، متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الشلف، الجزائر، 2018/2019، ص 104.

الشكل رقم (5-1): توضيح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية



المصدر: من اعداد الطالب اعتماد بن ربيع حنيفة وآخرون، الجزء الثاني، ص 280

أحدث تبني النظام المحاسبي ثورة كبيرة في سياق التوحيد المحاسبي في الجزائر لما حملته من تغييرات، على مستوى المفاهيم، وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي المستوحاة من الإطار التصوري، والقواعد الخاصة بالقياس والعرض والإفصاح التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية، والتي تختلف كثيرا مع القواعد النظام الجبائي عكس المخطط الوطني للمحاسبة الذي موجه لخدمة أغراض جبائية.

تظهر علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي في أن الإدارة الضريبية في الجزائر من أهم المستخدمين للقوائم المالية والنتائج المحاسبية لتحديد الربح الخاضع للضريبة، وذلك بإجرائها تسويات وتعديلات على النتيجة محاسبية وفق ما تنص ليه القواعد الجبائية التي تختلف عن نظيرتها المحاسبية، لاختلاف الأهداف ووجهات النظر بينها.

لذلك سيتم في الفصل الموالي التطرق إلى أهم الفروقات والاختلافات بين قواعد النظام المحاسبي والنظام الجبائي والمعالجة المحاسبية والجبائية لها وفق تقنية الضريبة المؤجلة.

الفصل الثاني:

الأثر الجبائي للاختلاف بين القواعد

المحاسبية والقواعد الجبائية

تمهيد:

بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية في إطار تحقيق التوافق الدولي، بهدف تقديم معلومات تنسم بدرجة كبيرة من الشفافية والملائمة والموثوقية، واجه هذا الأخير العديد من التحديات المتعلقة بالبيئة الاقتصادية لعل أبرزها علاقته بالنظام الجبائي بعد العلاقة المباشرة التي كانت تربطه بالمخطط المحاسبي الوطني المتخلى عنه.

لا شك أن النظام الجبائي في الجزائر كأى دولة أخرى يهدف إلى تمويل الخزينة العمومية من خلال تعظيم الإيرادات الضريبية غير أن اختلاف الأهداف بين النظامين لا يعني عدم وجود علاقة بينهما حيث نص النظام الجبائي على ضرورة احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي ما لم تتعارض مع القواعد الجبائية، ويعتبر النظام الجبائي من أهم المستخدمين للقوائم المالية لتحديد الوعاء الضريبي، حيث يأخذ النتيجة المحاسبية كأساس له مع إجراء بعض التعديلات و التسويات وفقا لقواعده التي تختلف مع قواعد المحاسبية في بعض الحالات

ينتج عن الاختلاف بين النظامين المحاسبي والمالي عدة فروقات منها الدائمة ومنها المؤقتة التي نص النظام المحاسبي على معالجتها وفق تقنية الضرائب المؤجلة، ومن خلال هذا الفصل سنتطرق للضرائب المؤجلة كآلية لمعالجة الفروقات المؤقتة بين النظامين وأثر الاختلاف بينهما على الوعاء الضريبي من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الضرائب المؤجلة كآلية لمعالجة الفروقات الناتجة عن الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي؛

المبحث الثاني: الأثر الجبائي للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في قياس عناصر القوائم المالية

المبحث الثالث: الأثر الجبائي للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في معالجة عناصر حسابات النتائج

المبحث الرابع: الأثر الجبائي للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في مجال الشركات المجمع

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

المبحث الأول: الضرائب المؤجلة كآلية لمعالجة الفروقات الناتجة عن الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

يعالج المعيار المحاسبي رقم 12 "ضرائب الدخل" المشاكل الضريبية الناتجة عن اختلاف القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية، وتحديد متطلبات الإفصاح عنها في القوائم المالية.

المطلب الأول: الإطار التصوري للمعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل

قامت اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية ISAC بإصدار المعيار المحاسبي الدولي المتعلق بالمعالجة المحاسبية لضرائب الدخل في شهر جويلية 1979، وبدأت في التطبيق الفعلي له بداية 1980، حيث يعالج المعيار ضرائب الدخل المستحقة والمؤجلة، ولأهميته مر المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل بعد مراحل لمعالجته، فتم تجديده سنة 1994 وإعادة صياغته سنة 1996، ثم تعديله سنة 2000، ليصبح ساري المفعول على القوائم المالية.

1- محتوى المعيار: ينقسم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 إلى 99 فقرة كل مجموعة منها تختص في موضوع معين وهو ما سنلخصه في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): محتوى المعيار المحاسبي رقم 12

الموضوع	الفقرة
نطاق المعيار	من 1 إلى 4
مصطلحات المعيار	5
الأساس الضريبي للأصول والالتزامات	من 6 إلى 11
إثبات التزامات الضريبة الحالية وأصول الضريبة الحالية	من 12 إلى 14
إثبات الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة	من 15 إلى 21
الإثبات الأولي لأصل أو التزام	من 22 إلى 45
قياس الضريبة المؤجلة	من 46 إلى 52
عدم جواز خصم الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة	من 53 إلى 56
إثبات الضريبة الحالية والمؤجلة	من 57 إلى 68
العرض	من 69 إلى 78
الإفصاح	من 79 إلى 88
تاريخ السريان	من 89 إلى 98
سحب تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة	99

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على محتوى المعيار

2- نطاق المعيار: يتعرض هذا المعيار

- جميع الضرائب المحلية التي تستند إلى الأرباح الخاضعة للضريبة؛
- جميع الضرائب الأجنبية التي تستند إلى الأرباح الخاضعة للضريبة؛
- الضرائب المستحقة السداد من قبل المنشآت التابعة أو الزميلة؛
- ترتيب مشترك على التوزيعات على المنشأة المعدة للتقرير.

3- هدف المعيار:

نظرا لطبيعة الضريبة على الأرباح والوقت الذي تحسب فيه وهو نهاية الدورة المحاسبية، فإن الضريبة تدفع في شكل تسبيقات تقديرية خلال السنة انطلاقا من مبلغ الضريبة للدورات السابقة، وفي آخر الدورة المحاسبية وعند إعداد جدول حساب النتائج والميزانية، بحسب الفرق بين ما تم تسديده تقديريا وما تم تحققه فعليا من النتيجة، وهنا قد ينتج التزام ضريبي مؤجل في حالة النتيجة المحققة أكبر من النتيجة المقدرة والفرق يجب أن يسدد، أما في حالة العكس فينتج ضريبة أصل مؤجلة لا يمكن استرجاعها ولكنها تبقى تسبقا للدورة المحاسبية المقبلة¹.

ويهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، ويوضح كيفية تحديد واحتساب قيمة الضريبة على النتيجة مستحقة الدفع عن الفترة الحالية والمستقبلية ويعالج ما يلي²:

- الاسترداد المستقبلي للقيمة المحاسبية للأصول المسجلة في ميزانية المؤسسة، إذا كان من المحتمل أن استرداد القيم المحاسبية يخفض المدفوعات المستقبلية للضرائب مقارنة مع ما ستكون عليه لو أن الاسترداد لم يكن له عواقب جبائية؛
 - التسوية المستقبلية للقيمة المحاسبية الخصوم المسجلة في ميزانية المؤسسة، إذا كان من المحتمل أن تسوية القيم المحاسبية يرفع المدفوعات المستقبلية للضرائب مقارنة مع ما ستكون عليه لو أن التسوية لم يكن لديها عواقب جبائية؛
 - العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في القوائم المالية للمنشأة.
- كما يبين المعيار الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناتجة عن الخسائر أو الحسومات الضريبية غير المستغلة وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها

1 شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، 2012، ص63.

2 عادل جعنيط، واقع التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، قسم المالية والمحاسبة، جامعة الجلفة، الجزائر، 2022، ص58.

4- بعض مصطلحات الواردة في المعيار¹:

- النتيجة المحاسبية: هي صافي الربح أو الخسارة قبل خصم العبء الضريبي
- النتيجة الخاضعة للضريبة: هي صافي الربح أو الخسارة المعدة وفقاً لتشريعات السلطة الضريبية، من أجل تحديد الضريبة على الدخل واجبة السداد
- الأساس المحاسبي: هو المبلغ الواجب إضافته أو خصمه عند حساب الربح المحاسبي؛
- الأساس الضريبي: هو المبلغ الواجب إضافته أو خصمه عند حساب الربح الخاضع للضريبة؛
- الضريبة الحالية: هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة، الذي يُحتسب بناءً على الدخل الخاضع للضريبة للفترة.
- المصروف الضريبي: هو مبلغ ضريبة الدخل المستحق عن الفترة الحالية الواجب إظهاره في القوائم المالية والذي تم حسابه وفق معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، ويُمكن إظهاره عن طريق ضريبة الدخل الجارية بعد تعديلها بالضرائب المؤجلة.
- فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: هي الفروق التي تنتج عن الاختلافات في الاعتراف بين قواعد المحاسبية والقوانين الجبائية لمختلف الإيرادات والأعباء، والتي يتم تسويتها محاسبياً بتقنية الضريبة المؤجلة أصول أو خصوم؛
- التزامات ضريبية مؤجلة: هي ضريبة الدخل المستحقة عن الفترة الحالية محاسبياً، غير أنها تُدفع في مستقبلاً² وفق ما تتطلبه التشريعات الضريبية، وتنشأ عندما يكون الأساس المحاسبي أكبر من الأساس الجبائي؛
- أصول ضريبية مؤجلة: هي ضريبة الدخل المدفوعة مسبقاً للسلطات الضريبية على أن يتم استرجاعها في الفترات المستقبلية، وتنشأ بخصوص الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع عندما يكون الأساس الجبائي أكبر من الأساس المحاسبي؛

1 Erwin Bakker and others, **Interpretation and Application of IFRS standards**, Copyright by John Wiley & Sons, 2017, p 779.

2 Evangelos Chytis: **The Informative Value Of Taxes : The Case Of Temporal Differences In Tax Accounting**, Journal Of Accounting And Taxation, Vol. 11(8), August 2019, P132 .

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

- الفروقات المؤقتة: هي الفروقات بين القيمة المدرجة الأصل أو الخصم في الميزانية والأساس الضريبي لها والتي يمكن أن تكون إما¹:

أ- فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي الفروقات المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة الضريبية لفترات مستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد لقيمة المدرجة الأصول أو الالتزامات؛

ب- فروقات مؤقتة قابلة للاستقطاع: وهي الفروقات المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة الضريبية لفترات مستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد لقيمة المدرجة الأصول أو الالتزامات؛

- الفروق الدائمة: هي تلك الفروقات التي تنشأ بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي التي تنتج عن الاختلافات في الاعتراف بين قواعد المحاسبية والقوانين الجبائية، تنشأ في الفترة المحاسبية الجارية ولا تمتد أثارها إلى الفترات المحاسبية المستقبلية، وتكون هذه الفروقات²:

- موجبة إذا أدت إلى زيادة في النتيجة الجبائية؛

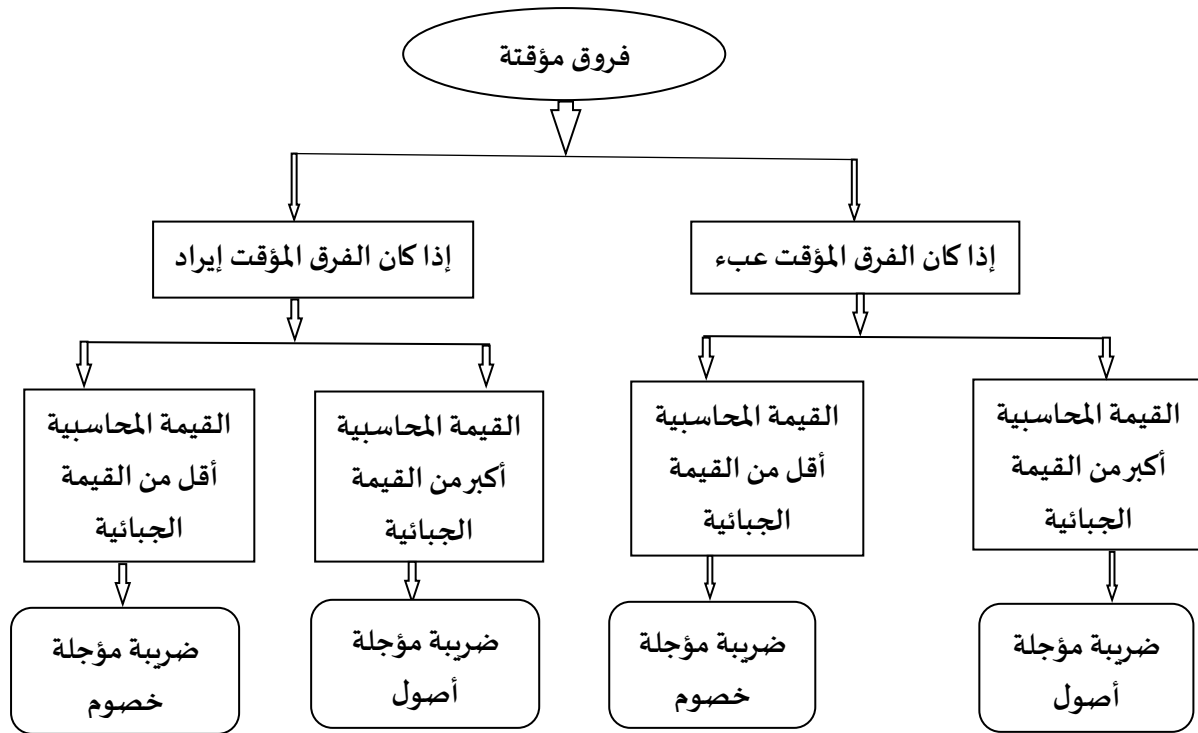
- سالبة إذا أدت نقص في النتيجة الجبائية.

وفي الحالين لا ينشأ عنها أي أثار محاسبية كونها لا تؤدي إلى إحداث أي التزامات ضريبية مستقبلية؛

1 صديق حسوس، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، قسم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018، ص 07.

2 فرحات عبد الكريم، إشكالية التوافق المحاسبي الجبائي في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، قسم العلوم التجارية، جامعة قسنطينة 02، الجزائر، 2019، ص 105.

الشكل رقم (1-2): أنواع الفروقات وعلاقتها بالضريبة المؤجلة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

5- القياس: يتم قياس ضرائب الدخل وفق ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 كالتالي¹:

- يجب قياس الأصول الضريبية للفترة الحالية والفترة السابقة بالمبلغ المتوقع سداده إلى (استرداده) من السلطات الضريبية وذلك باستخدام معدلات الضريبة السارية التطبيق بتاريخ إقفال الميزانية؛
- يجب قياس الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة بمعدلات الضريبة التي يتوقع أن تطبق على الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يتم فيها سداد الالتزام؛
- إن قياس الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة، يجب أن يعكس النتائج الضريبية التي ستترتب تبعاً للأسلوب الذي تتوقعه المؤسسة لاسترجاع أو تسديد العبء الضريبي المحدد بتاريخ إقفال الميزانية المحاسبية؛
- يجب مراجعة القيمة الأصل ضريبي مؤجل في تاريخ كل ميزانية ويجب على المؤسسة تخفيض القيمة الأصل ضريبي مؤجل إلى الحد الذي يكون عنده من غير المحتملة جميع ذلك أن يتوافر فيه ربح خاضع للضريبة كاف للسماح بالانتفاع من استخدام جزء من أو الأصل الضريبي المؤجل. هذا ويجب عكس تلك التخفيضات إلى الحد الذي يصبح عنده من المحتمل توافر ربح كاف خاضع للضريبة.

1 غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية، نوميديا للطباعة، الجزائر، 2009، ص 7

من خلال ما سبق يمكن توضيح علاقة الفروقات المؤقتة بقياس ونشوء الضرائب المؤجلة في الشكل الموالي:

المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

1- تعريف الضريبة المؤجلة حسب SCF:

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مُستقبلية، تسجل في الميزانية وحساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن¹:

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسابان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مُستقبل متوقع؛
 - عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مُستقبلية مُحتملة في مُستقبل محتمل؛
 - ترتيبات، وإقصاء، وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة؛
- وعند إقفال سنة مالية، يُدرج أصل أو خصم لضريبة مؤجلة في الحسابات بالنسبة لكل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يُحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو منتوج ضريبي، وفي مُستوى تقديم الحسابات تميز الضرائب المؤجلة للأصول عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية، ويميز ما بين الضرائب المؤجلة الخصمية عن ديون الضريبة الجارية.

2- مجال تطبيق الضريبة المؤجلة في الجزائر: يجب أن تتوفر المؤسسة الاقتصادية على شرطين

أساسيين لتكون ضمن مجال تطبيق الضريبة المؤجلة في الجزائر وهما كالتالي:

- أن تكون خاضعة للنظام الحقيقي
 - أن تكون تخضع للضريبة على أرباح الشركات
- غير ذلك فلا يمكن في أي حالة من الحالات تطبيق خاصية الضرائب المؤجلة على المؤسسات الخاضعة للنظام الجزافي، أو الضريبة على الدخل الإجمالي لأن الأولى تطبق عليها ضريبة موحدة تجمع عدة ضرائب

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1423 الموافق لـ 26 يوليو 2008، والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفرع الرابع، الفقرة 2.134.

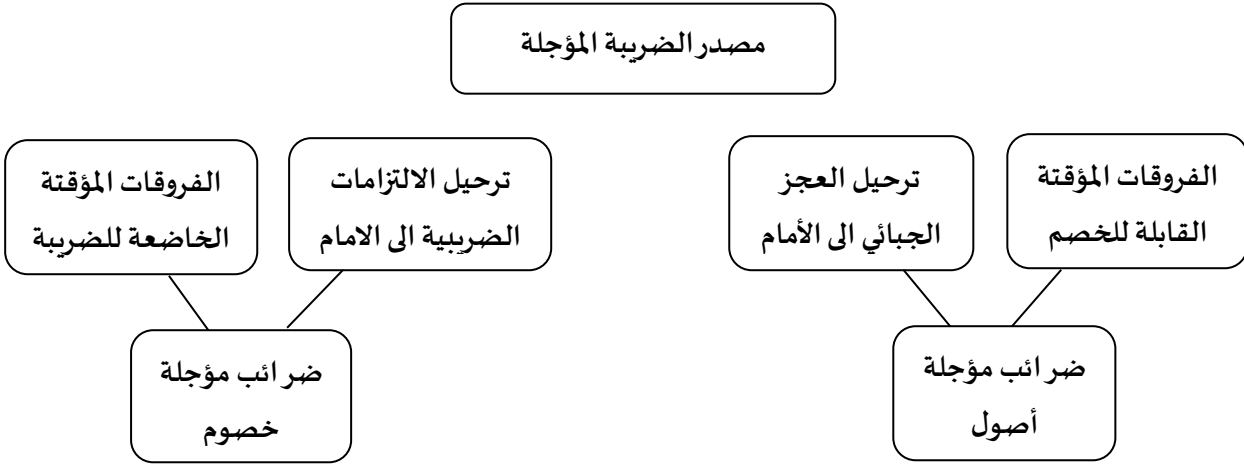
الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

من بينها الضريبة على الدخل، والثانية تخضع للضريبة وفق سلم تصاعدي ومنه فلا يمكن تحديد معدل ثابت لقياس الضريبة المستقبلية.

3- أصناف الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي¹:

- 1-3- ضريبة مؤجلة أصول: هي عبارة عن مبلغ ضريبة قابلة للتحويل خلال السنوات المالية المستقبلية رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل.
- 2-3- ضريبة مؤجلة خصوم: هي عبارة عن مبلغ ضريبة قابلة للدفع خلال السنوات المالية المستقبلية رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق والشكل التالي يوضح مصادر وأصناف الضريبة المؤجلة

الشكل رقم (2-2): مصدر الضريبة المؤجلة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

4 القياس المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق والنظام المحاسبي المالي:

تحدد الضريبة المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي:

- تحديد الأساس المحاسبي للأصول والخصوم في الميزانية، المعد وفق قواعد النظام المحاسبي المالي؛
- تحديد الأساس الضريبي للأصول والخصوم المعد وفق التشريعات الجبائية؛
- تصنيف الفروقات بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي، من خلال دراسة القوانين الضريبية من حيث الاعتراف المستقبلي لتحديد الفروقات المؤقتة
- تحديد الفروقات الناجمة عن الخسائر الضريبية، وفقا للتشريع الجبائي الجزائري وفي حالة تسجيل خسارة ضريبية في دورة معينة فإن هذا العجز يعتبر عبئا، يرحل إلى الدورة الموالية ويخفض من الربح

1 Mohamed Zaatri, *Initiation aux Impôts différés*, Edition Berti, Alger, 2021, P:34.

الفصل الثاني — الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

الجبائي وفي حال عدم كفاية الربح في تغطية الخسارة ينقل الفائض إلى الدورات القادمة، إلى حد أقصاه 04 سنوات؛

— تحديد الفروقات الناجمة عن التخفيضات الضريبية غير المستخدمة؛ وتخضع لنفس التي يجب أن يتوفر فيها بالاعتراف المحاسبي بالأصول الضريبية المؤجلة وهي توفر فروقات زمنية خاضعة للضريبة وتوفر أدلة مقنعة أخرى بأنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لتحميل هذه الخصومات الضريبية غير المستخدمة (من الممكن تحقيق أرباح خاضعة للضريبة قبل انقضاء أجل استخدام الخصومات أو الخسائر الضريبية¹؛

— تطبيق المعدلات الضريبية على الفروقات المؤقتة؛

— إعادة تقييم القيمة المحاسبية للضريبة المؤجلة في نهاية السنة، انطلاقا من إمكانية كفاية أو عدم كفاية الربح الخاضع للضريبة من تغطية الخسارة الضريبية، ويخضع هذا التقييم إلى التغيير في المعدل المطبق أو نطاق القيم المعترف بها.

إن الضرائب المؤجلة المناسبة لكل فئة مهما كان سببها (الزمني أو لكل فئة من الخسائر الجبائية أو ديون ضريبة غير مستعملة تقيد في الحسابات كل على حدة، فلا تكون المقاصة ممكنة في مستوى تقديم الميزانية وحساب النتائج إلا عندما:

— تكون الحسابات المدينة والدائنة تابعة لنفس الإدارة الجبائية بالنسبة لنفس الكيان الخاضع للضريبة،

— يكون هناك حق نافذ من الناحية القانونية بإجراء مقاصة نظرا لطبيعة الضريبة المعنية ومنشأها.

5 الحالات المنشأة للضريبة المؤجلة: في الواقع لا يمكن حصر الحالات المنشأة للضريبة المؤجلة لأن ذلك مرتبط بمدى اعتراف النظام الجبائي بالأعباء والمنتجات الذي قد يتغير في أي لحظة إلا أن المجلس الوطني للمحاسبة إشعار بعنوان الضرائب المؤجلة حصر من خلاله أغلب الحالات المنشأة للفروقات المؤقتة والتي تتطلب معالجة عبر تقنية الضرائب المؤجلة وهي كما يلي²:

— إهلاك التثبيات (طرق الإهلاك، مبلغ الإهلاك، مراجعة مخطط الإهلاك)

— خسائر قيم التثبيات.

— إعانات التجهيز.

— إعانات الاستغلال.

1 مشقق الحسين، تحليل أثر النظام الجبائي الجزائري على عملية القياس المحاسبي في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم الثالث، قسم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2023، ص 131.

2 Ministère des Finances, Conseil Nationale de la comptabilité, Commission de Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles, **Les impôts différés**, Alger, 2014, P2.

- تقييم وإعادة تقييم التثبيتات.
 - مصاريف البحث والتطوير.
 - تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية.
 - التغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء
 - العقود طويلة الأجل.
 - عقود الإيجار التمويلية.
 - تاريخ إدراج الأصل في الميزانية.
 - مؤونات الأعباء.
 - الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.
 - الخسائر الجبائية القابلة للترحيل.
 - عمليات الاندماج والاستحواذ والسيطرة.
 - نتيجة التجميع المحاسبي
- 6 إثبات الضرائب المؤجلة:

توجد طريقتان لإثبات عبء الضريبة المؤجلة هما¹:

6-1- طريقة التأجيل (حساب النتائج): يحسب عبء الضريبة بالرجوع إلى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي، في حين أن الالتزام الجاري مبني على الدخل الخاضع للضريبة، ويعامل الفرق بين الالتزام الجاري الفعلي وعبء ضريبة الدخل على أنه ضريبة مؤجلة، غير أن هذه الطريقة لم يعترف بها المعيار الدولي (IAS 12) مؤخرا.

6-2- طريقة الالتزام (الميزانية): لا يمكن احتساب ضريبة الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر، وإنما يتم احتسابها عن طريق الجمع بين قيمة الضريبة الجاري أو المستحقة، وقيمة الضريبة المؤجلة.

غير أن النظام المحاسبي المالي يعتمد طريقة الميزانية لإثبات الضرائب المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، كما يحدد أسباب الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة كما هو موضح في الجدول التالي:

1 عادل جعنيط، واقع التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل، مرجع سبق ذكره، ص65.

الجدول رقم (2-2): إثبات الضريبة المؤجلة حسب طريقة الميزانية

البيان	عناصر الأصول	عناصر الخصوم
القاعدة المحاسبية أكبر من القاعدة الجبائية	ضريبة مؤجلة خصوم	ضريبة مؤجلة أصول
القاعدة المحاسبية أقل من القاعدة الجبائية	ضريبة مؤجلة أصول	ضريبة مؤجلة خصوم

المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة

تعد خاصية الضرائب المؤجلة تقنية محاسبية بحتة، لا تربطها أي صلة بالقوانين الجبائية التي لا تتعرف بها إلا أن المادة 141 مكرر 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نصت على أنه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة، ومن خلال ذلك سنبين معالجة الضرائب المؤجلة محاسبياً وجبائياً.

1- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة أصول:

تسجل الضرائب المؤجلة أصول في نهاية الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي المتعارف عليها عند تواريخ الإقفال، دون حساب التحيين، بجعل الحساب 133 "ضرائب مؤجلة أصول" مديناً بالنسبة إلى الضرائب عن النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة، أي يخفض من الضريبة على الأرباح للسنوات القادمة، ويجعل الحساب 692 "فرض الضريبة المؤجلة على الأصول" دائناً، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة عن الأصول فنسجل قيماً معاكساً كما يلي:

طبيعة الضريبة المؤجلة	الأساس الجبائي < الأساس المحاسبي	الأساس المحاسبي < الأساس الجبائي
أصل ضريبي مؤجل	إطفاء (قابلة للاسترجاع)	اعتراف (دفع)
السنوات	السنوات القادمة	نهاية السنة الأولى (سنة الاختلال)

تكون العملية المحاسبية لإثبات الضرائب المؤجلة أصول كما يلي:

ح/م	ح/د	سنة الإثبات	م	د
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	xxx	
	692	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		xxx
		ضريبة مؤجلة أصول		

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

بينما تكون عملية الإطفاء بعكس القيد كالتالي:

د	م	الفترات اللاحقة	ح/د	ح/م
xxx	xxx	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول الضرائب المؤجلة عن الأصول إطفاء الضريبة المؤجلة أصول	133	692

2- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة خصوم:

تسجل الضرائب المؤجلة خصوم في نهاية الدورة، للمبالغ الضريبية المستحقة الدفع خلال دورات لاحقة، وذلك بجعل الحساب 134 "ضرائب مؤجلة عن الخصوم" دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المالية المقبلة، والحساب 693 "فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم" مدينا، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم فنسجل قيدها معاكسا كما يلي.

طبيعة الضريبة المؤجلة	الأساس المحاسبي < الأساس الجبائي	الأساس الجبائي < الأساس المحاسبي
التزام ضريبي مؤجل	إطفاء (قابلة للدفع)	اعتراف (تأجيل)
السنوات	السنوات القادمة	نهاية السنة الأولى

د	م	سنة الإثبات	ح/د	ح/م
xxx	xxx	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم الضرائب المؤجلة على الخصوم ضريبة مؤجلة خصوم	134	693

بينما تكون عملية الإطفاء بعكس القيد كالتالي:

د	م	سنة الإثبات	ح/د	ح/م
xxx	xxx	الضرائب المؤجلة على الخصوم فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم إطفاء الضريبة مؤجلة خصوم	693	134

3- المعالجة الجبائية للضرائب المؤجلة:

تعتبر الضرائب المؤجلة من المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي المستمدة من العيار المحاسبي رقم 12، غير أن النظام الجبائي لم ينص أو يشير إطلاقا على الضرائب المؤجلة بصورة صريحة رغم أن الإدارة الضرائب تعتمد على تعديل النتيجة المحاسبية لتصبح نتيجة جبائية تفرض عليها الضريبة على

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

أرباح الشركات ويرجع السبب الرئيس في عدم أخذ الضرائب المؤجلة بعين الاعتبار من طرف المشرع الجبائي إلى أن:

- أن الضرائب المؤجلة تعتبر تقنية لمعالجة مشكلة محاسبية وليست مشكلة ضريبية.
 - أن الضرائب المؤجلة تقنية محاسبية تهدف للمحافظة على النتيجة المحاسبية بقيمتها الاقتصادية، وليس لها تأثير على الوعاء الخاضع للضريبة.
- وبالرجوع للتشريع الجبائي الحالي نجد أنه استعمل مصطلح الضرائب المؤجلة فقط فالجدول رقم 09 من الحزمة الجبائي لغرض الإدماج أو الاسترداد حسب صنف الضريبة المؤجلة المسجل والتي تكون:
- إما لأعباء غير قابلة للخصم وفقاً لقانون الضرائب خلال السنة المالية الجارية، ولكنها قابلة للخصم خلال السنوات المالية اللاحقة، يجب إعادتها إلى الجدول 09 من حزمة الضرائب للسنة المالية الجارية وهي العملية التي تعالج محاسبياً بـضرائب مؤجلة أصول.
- أي بمفهوم بسيط يمكن أن نقول أن المؤسسة قامت بتسوية فائض من الضريبة على أرباح الشركات في السنة الجارية، والذي سيتم استرداده خلال السنوات المالية المقبلة.
- فاعتباراً من السنة اللاحقة أو أحدث؛ يحق للمؤسسة أن تخصم من مبلغ النتيجة الخاضعة للضريبة للسنة المالية (عمود التخفيضات في الجدول 09 من الحزمة الضريبية) العبء الذي لم يتم خصمه من النتيجة الخاضعة للضريبة سنة الإثبات واسترداد الفائض المدفوع على الضريبة على أرباح الشركات خلال السنة الأولى:
- أو منتج غير خاضع للضريبة بموجب القانون الضريبي خلال السنة المالية الجارية، ولكن خلال السنوات المالية اللاحقة يجب خصمه من الدخل الخاضع للضريبة للسنة المالية، ومنه فيتم خصمه من النتيجة في الجدول 09 من الحزمة الضريبية للسنة الجارية.
- ومنه فالمؤسسة تكون قد قامت بتسوية عبء أقل من الضريبة على أرباح الشركات، والتي سيتم تسويتها خلال السنوات المالية المقبلة.
- حيث يجب على المؤسسة إعادة دمج المنتج غير الخاضع للضريبة خلال السنة المالية الجارية، في الدخل الخاضع للضريبة للسنة المالية القادمة أو ما بعدها حسب الحدث المنشئ (عمود إعادة الدمج في الجدول 09 من الحزمة الضريبية).

المبحث الثاني: الأثر الجبائي للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في قياس عناصر القوائم المالية

سنقوم من خلال هذا المبحث بالتطرق إلى دراسة الاختلافات بين القواعد المحاسبية لقياس حسابات التسيير وحسابات النتائج، المبنية على مبادئ القيمة العادلة وأسبقية الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني والحيطة والحذر، مع القواعد الجبائية المبنية على أساس التكلفة التاريخية والتحقق الفعلي كما سنتطرق إلى أثر هذه الاختلافات على الوعاء الضريبي.

المطلب الأول: الأثر الجبائي للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في تحديد قسط الإهلاك

يشكل قسط الإهلاك الحلقة الأكبر للاختلافات بين القواعد المحاسبية ونظيرتها الجبائية، وذلك لارتباطه بالعديد من قواعد التقييم ارتباطا مباشرا أو غير مباشر، سواء من حيث التقييم الأولي أو التقييم اللاحق، وذلك بسبب عدم مسابقة القوانين الجبائية للتغيرات الجذرية التي حدثت بعد تبني النظام المحاسبي المالي.

أولا: من حيث القيمة القابلة للإهلاك

1- التقييم الأولي للأصل:

تعتبر التكلفة التاريخية القاعدة العامة للقياس المحاسبي في الجزائر حسب النظام المحاسبي المالي، رغم اعترافه ببدائل قياس أخرى، وهو ما لا يتنافى مع القاعدة الجبائية حيث نصت المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أن إهلاك الأصول الثابتة القابلة للإهلاك يكون بسعر الشراء، أو التكلفة¹، وهو ما يعتبر حصر للتكلفة التاريخية فمفهومها حسب النظام المحاسبي المالي أوسع و أشمل من ذلك وهو ما جاء من خلال الفقرة 2.112 من القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 أن التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة تتألف مما يلي²:

- بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل من كلفة الشراء،
- بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية، من قيمة الإسهام

1 المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024

2 القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، الفقرة 112.2

- بالنسبة إلى السلع المكتسبة مجاناً من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها
- بالنسبة إلى السلع المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للمبادلة
- بالنسبة إلى السلع أو الخدمات التي ينتجها الكيان، من تكاليف الإنتاج.

2-1 الأثر الجبائي:

يظهر أثر الجبائي في تحديد مفهوم التكلفة التاريخية بين النظامين المحاسبي و الجبائي في أن النظام الجبائي لا يعترف بأقساط الإهلاك المتأية من الأصول المكتسبة مجاناً وتلك المكتسبة عن طريق التبادل، المقيمة وفق القيمة العادلة محاسبياً لأنه ليس لها سعر أو تكلفة شراء حسبه وهو ما يؤدي إلى فروق بين الأساس المحاسبي و الأساس الجبائي و بالتالي حدوث خلل بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية حيث تكون المعالجة المحاسبية للتثبيت المكتسب مجاناً وفق القيمة العادلة بتسجيل التثبيت في حسابه كباقي التثبيتات مع جعل ح/757 المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير في الجانب الدائن، بينما الأساس الجبائي يكون معدوم، لأنه لا يعتبر هذا المنتج دخل حقيقي فيكون الربح أو الدخل الخاضع للضريبة من فائض الناتج الإجمالي المحقق فعلاً¹ حسب النظام الجبائي و بالتالي يخصم مبلغ هذه التثبيتات باعتبارها إيراد غير خاضع للضريبة، ويعاد إدماج الإهلاكات المطبقة خلال السنوات الموالية.

2- القيمة المتبقية:

جاء من خلال النظام المحاسبي المالي، أن المبلغ القابل للإهلاك يوزع بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل، والقيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه من الأصل عند انقضاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة، ومنه يمكن أن نقول أن:

القيمة القابلة للإهلاك محاسبياً = القيمة الأصلية - القيمة المتبقية

بينما المشرع الجبائي يعتبر أن القيمة القابلة للإهلاك هي التكلفة التاريخية (سعر الشراء أو التكلفة) دون الاعتراف بأي عنصر غير ذلك.

2-1 الأثر الجبائي: يؤدي الاعتراف المحاسبي بقيمة الخردة أو القيمة المتبقية إلى تخفيض الوعاء الضريبي، وذلك لأنها ستؤثر على قسط الإهلاك المحاسبي ليصبح أقل من القسط الجبائي، ما يؤدي زيادة

1 المادة 10-01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

تكاليف الإهلاك عند تحديد النتيجة الجبائية غير أن هذا التخفيض قد يكون مؤقتاً ويمكن استرجاعه في حالة واحدة عند التنازل عن الأصل وهو ما سنوضحه من خلال ما يلي:

البيان/السنة	خلال العمر الإنتاجي	التنازل عن التثبيت
الأساس المحاسبي (RC)	قسط الإهلاك (100-)	قسط الإهلاك (100-)
الأساس الجبائي (RF)	قسط الإهلاك (200-)	قسط الإهلاك 0
الفارق (RC-RF)	الأساس المحاسبي < الأساس الجبائي	الأساس الجبائي < الأساس المحاسبي
طبيعة الفرق	في حالة التنازل عن التثبيت بعد انقضاء عمره الإنتاجي فقط الفارق سيكون مؤقت لأن الجزء الغير مهتك سيتم تسويته عند تحديد نتيجة التنازل وفق القواعد الجبائية، وهو ما يستوجب تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم نهاية كل سنة على الفرق بين القسط المحاسبي والقسط الجبائي ويتم إطفاء الضريبة المؤجلة خصوم عند قيام الشركة بالتنازل أو التصرف في التثبيت.	
طبيعة الضريبة المؤجلة	ضريبة مؤجلة خصوم (+)	إطفاء (-)

أما في حالة ما إذا لم يتم التنازل أو التصرف في التثبيت فيكون الفرق دائم ويؤدي الاختلاف إلى تخفيض في الوعاء الضريبي.

3- التثبيتات المركبة:

التثبيتات المركبة هي تلك التثبيتات التي تتكون من مجموعة أجزاء مختلفة مركبة لكل جزء منها مدته النفعية و بالتالي لا يمكن تحديد عمر إنتاجي موحد لها حيث تعالج مكونات أصل حسب النظام المحاسبي المالي كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة¹ أما النظام الجبائي فنص على أن إهلاك الأصول الثابتة القابلة للإهلاك يكون فقط بسعر الشراء أو التكلفة، ومن خلال ذلك يتضح لنا أن مخصصات الإهلاك تعالج محاسبياً بشكل منفصل حسب العمر الإنتاجي لكل جزء بينما يحدد قسط الإهلاك الجبائي مباشرة من سعر أو تكلفة الأصل بطريقة إجمالية.

3-1 الأثر الجبائي:

ينتج عن الاختلاف في تحديد المدة النفعية للتثبيتات المركبة حسب كل من النظامين المحاسبي المالي و الجبائي نشوء خلل بين أقساط الإهلاك المحددة محاسبياً و نظيرتها المحددة وفق التشريع الجبائي، الأمر الذي من شأنه أن يخلق فروقات مؤقتة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية وبالتالي ظهور ضرائب مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم حسب الحالة ففي حالة ما يكون القسط الجبائي أكبر من القسط

1 القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره، الفقرة 112.4

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

المحاسبي يؤدي ذلك إلى تخفيض الوعاء الضريبي بشكل مؤقت و تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم التي يعاد إدراجها عند تحديد النتيجة الجبائية و في حالة العكس يؤدي إلى زيادة مؤقتة في الوعاء الضريبي و إثبات ضريبة أصول وهو ما سنقوم بتوضيحه من خلال ما يلي:

البيانات/السنة	N/12/31	الفترة اللاحقة
الأساس المحاسبي (RC)	قسط الإهلاك (-100)	قسط الإهلاك (-100)
الأساس الجبائي (RF)	قسط الإهلاك (-200)	قسط الإهلاك (0)
الفارق (RC-RF)	الأساس المحاسبي < الأساس الجبائي	الأساس الجبائي < الأساس المحاسبي
طبيعة الفرق	الفارق عبارة عن فرق مؤقت قابل للتسوية، وذلك لأنه في السنوات الأولى ستنتج ضرائب مؤجلة خصوم لكون أن قسط الإهلاك الجبائي القابل للخصم والمطبق على تكلفة الشراء أو الإنتاج للأصل أكبر من مخصصات الإهلاك لمكونات الأصل المحددة بشكل منفصل حسب العمر الإنتاجي لكل عنصر حيث يتم تسوية الفارق في الفترات التي تكون فيها مخصصات الإهلاك المخصومة محاسبيا من النتيجة أكبر من قسط الإهلاك الجبائي	
طبيعة الضريبة المؤجلة	ضريبة مؤجلة خصوم (-)	إطفاء (+)

أما في حالة العكس التي يكون فيها قسط الإهلاك الجبائي القابل للخصم المطبق على تكلفة الشراء أو الإنتاج للأصل أقل من مخصصات الإهلاك لمكونات الأصل المحددة بشكل منفصل حسب العمر الإنتاجي لكل عنصر فتكون الضريبة المؤجلة أصول ويزيد الوعاء مؤقتا.

4- من حيث طريقة الإهلاك:

تحت متطلبات المادة 121-7 من النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الاقتصادية اختيار و تطبيق طريقة الإهلاك التي تناسب الأصل القابل للإهلاك شرط أن تكون الطريقة التي تم اختيارها تعكس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية للأصل بصورة صادقة حيث جاء النظام المحاسبي المالي بكل من الطريقة الخطية، الطريقة المتناقصة، الطريقة المتزايدة وطريقة وحدات الإنتاج كما أكد على اعتماد طريقة الإهلاك الخطي في حالة عدم التمكن من تحديد تطور استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل¹ بينما نص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بالاعتماد بقوة القانون على نظام الإهلاك المالي الخطي على كل التثبيات²، غير أنه يمكن تطبيق الإهلاك المتناقص على التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسة من غير المباني والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة النشاط، كما يمكن تطبيق الإهلاك

1 القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 7.121.

2 المادة 174-1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023، (معدل بموجب المادة 12 من قانون المالية لسنة 2010)

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

المتناقص على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي¹، إضافة للسماح بتطبيقه على القيمة المتبقية من التثبيات الواجب إهلاكها ماليا²، وعلاوة على هذا فقد أجاز النظام الجبائي الجزائري للمؤسسات استعمال نظام الإهلاك المتزايد شريطة إرفاق رسالة اختيار هذا النظام في تصريحها السنوي، على أن يكون هذا الخيار لا رجعة فيه³.

1-4 الأثر الجبائي:

يختلف الأثر على الوعاء الضريبي الناتج عن اختلاف طريقة الإهلاك المعتمدة محاسبيا وطريقة الإهلاك المنصوص عليها جبائيا حسب الحالة، وهو ما سنوضحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): طبيعة الاختلافات في طريقة الإهلاك المعتمدة بين النظام المحاسبي المالي

والنظام الجبائي وأثرها على الوعاء الضريبي

النظام المحاسبي المالي	النظام الجبائي	طبيعة الضريبة المؤجلة	الأثر على الوعاء الضريبي
إهلاك ثابت	إهلاك متناقص	ضريبة مؤجلة خصوم	تخفيض مؤقت
إهلاك ثابت	إهلاك متزايد	ضريبة مؤجلة أصول	زيادة مؤقتة
إهلاك متناقص	إهلاك ثابت أو متزايد	ضريبة مؤجلة أصول	زيادة مؤقتة
إهلاك متزايد	إهلاك ثابت أو متناقص	ضريبة مؤجلة خصوم	تخفيض مؤقت

المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

أما بخصوص طريقة الإهلاك عن طريق وحدات الإنتاج فهي طريقة غير منتظمة من حيث الأقساط التي ترتبط طرديا بحجم الإنتاج، وباعتبارها طريقة غير معترف بها جبائيا لذا يجب إجراء مقارنة دورية بين قسط المحاسبي والقسط الجبائي لمعرفة الأثر فإذا كان الإهلاك المحاسبي أكبر من الإهلاك الجبائي يكون الأساس الجبائي أكبر من الأساس المحاسبي ومنه زيادة مؤقتة في الوعاء الضريبي أما في حالة العكس التي يكون فيها الأساس الجبائي أقل فيكون الأثر على الوعاء سلبيا.

5- من حيث المعدل وتاريخ بداية الإهلاك:

رخص النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الاقتصادية تحديد المدة النفعية للأصول القابلة للإهلاك بما يتناسب مع تطور المنافع الاقتصادية، كما نص على أنه يبدأ سريان احتساب أقساط

1المادة 174-2-أ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

2المادة 174-2-ب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

3المادة 174-3، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

الإهلاك عندما يكون الأصل مبرئ للاستعمال، في حين أن النظام الجبائي يأخذ تاريخ التسجيل المحاسبي في أصول الميزانية كأساس له لبداية حساب أقساط الإهلاك إلا التثبيتات العينية والمعنوية التي تم اقتناؤها أو إنشاؤها في إطار دعم الاستثمار فيعتمد على تاريخ بداية الاستغلال ليبدأ حساب مدة الإهلاك، كما أن النظام الجبائي لا يعتمد على مدة النفعية و يحدد مدة الإهلاك وفق أعمار إنتاجية مقننة و التي جاءت من خلال القرار المؤرخ في 15 شعبان 1445 الموافق 25 فبراير 2024 و الذي يحدد مدة إهلاك التثبيتات المطبقة لتحديد النتيجة الجبائية.

1-5 الأثر الجبائي:

يكون الأثر على الوعاء الضريبي في حالة اعتماد المؤسسة على معدل إهلاك لأصل ما محاسبيا يختلف عن المعدل المحدد من قبل المشرع الجبائي حسب طبيعة الفرق بين المعدلين فإذا كان الإهلاك المحاسبي أسرع من الإهلاك الجبائي يتأثر الوعاء بالزيادة مؤقتة لان الفرق سيتم تسويته خلال الدورات اللاحقة أما في حالة ما كان الإهلاك الجبائي أسرع من المحاسبي فيتأثر الوعاء الجبائي بالتخفيض المؤقت وينتج عن الحالة الأولى ضريبة مؤجلة أصول والحالة الثانية ضريبة مؤجلة خصوم وهو ما سنوضحه فيما يلي:

البيانات/السنة	N/12/31	الفترة اللاحقة
الأساس المحاسبي (RC)	قسط الإهلاك (-200)	قسط الإهلاك (0)
الأساس الجبائي (RF)	قسط الإهلاك (-100)	قسط الإهلاك (-100)
الفارق (RC-RF)	الأساس الجبائي < المحاسبي = (+)	الأساس المحاسبي < الجبائي = (-)
طبيعة الفرق	الفارق مؤقت لأنه قابل للتسوية، وذلك لأن المرحلة الأولى يكون فيها الأساس الجبائي أكبر من الأساس المحاسبي إلى غاية استهلاك منافع الأصل محاسبيا بشكل نهائي حيث تكون قيمة الأصل منعدمة محاسبيا بعد ذلك تواصل المؤسسة الاستفادة من أقساط الإهلاك الجبائية حتى نهاية العمر المحدد جبائيا وهي المرحلة التي يكون فيها الأساس المحاسبي أكبر من الأساس الجبائي عكس المرحلة الأولى	
طبيعة الضريبة المؤجلة	ضريبة مؤجلة أصول (+)	إطفاء (-)

أما في حالة ما يكون القسط الجبائي أكبر من القسط المحاسبي فيكون الأساس المحاسبي أكبر من الجبائي في المرحلة الأولى وتتم التسوية بعدما يهتك الأصل جبائيا بشكل نهائي ليصبح الأساس الجبائي أكبر من المحاسبي في هذه المرحلة إلى غاية نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

أما بالنسبة لتاريخ بداية سريان مدة الإهلاك فيكون الأثر على الوعاء من خلاله في حال ما تأخر وضع الأصل على حاله ليكون مبرئ للاستعمال مقارنة مع تاريخ الفوترة له ويكون الأثر بزيادة الأساس المحاسبي

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

مقارنة بالوعاء الجبائي ومنه تخفيض الوعاء بصفة مؤقتة الأمر الذي يوجب اللجوء لتقنية الضريبة المؤجلة وهو ما سنوضحه من خلال الجدول التالي:

نأخذ كمثال أن العمر الإنتاجي محدد ب 05 سنوات محاسبيا وجبائيا والاختلاف فقط في بداية احتساب مدة الإهلاك التي كانت في بداية السنة جبائيا وأن الأصل لم يكن جاهزا للاستعمال الا في بداية النصف الثاني من السنة.

البيان/السنة	N	N+4//N+1	N+5
الأساس المحاسبي (RC)	قسط الإهلاك (-100)	قسط الإهلاك (-200)	قسط الإهلاك (-100)
الأساس الجبائي (RF)	قسط الإهلاك (-200)	قسط الإهلاك (-200)	قسط الإهلاك (0)
الفارق (RC-RF)	الأساس المحاسبي < الجبائي = (-)	الأساس الجبائي = المحاسبي	الأساس الجبائي < المحاسبي = (+)
طبيعة الفرق	الفارق مؤقت لأنه قابل للتسوية، وذلك لأن السنة الأولى يكون فيها الأساس الجبائي أقل من الأساس المحاسبي أما السنوات الوسطى بين السنة الأولى و السنة الأخيرة فيتساوى من خلالها الأساسين المحاسبي و الجبائي فلا يجرى أي تغيير على الضرائب المؤجلة ولا يحدث أي أثر على الوعاء الضريبي إلى غاية نهاية العمر المحدد جبائيا بعد ذلك تتم التسوية في السنة السادسة حسب المثال أعلاه وهي المرحلة التي يكون فيها الأساس المحاسبي أقل من الأساس الجبائي عكس المرحلة الأولى أي أن الوعاء يتأثر بالتخفيض في السنة الأولى ولا يسترجع ذلك الجزء المخفض إلى بعد نهاية العمر الإنتاجي للأصل		
طبيعة الضريبة المؤجلة	ضريبة مؤجلة خصوم (+)	لا شيء	إطفاء (-)

ملاحظة: يبدأ سريان القرار المؤرخ في 15 شعبان 1445 الموافق 25 فبراير 2024 والذي يحدد مدة إهلاك التثبيتات المطبقة لتحديد النتيجة الجبائية ابتداء من الفاتح جانفي 2023¹ وهو ما جاء في المنشور المديرية العامة للضرائب وهو منشور داخلي، وليس منشور عام.

6- بالنسبة للأصول المعاد تقييمها:

تعد تقنية إعادة التقييم إجراء حر حسب النظام المحاسبي المالي عكس ما كان عليه الأمر في المخطط المحاسبي الوطني أين كانت تجرى بتأطير قانوني عبر مراسيم تنفيذية صادرة من قبل السلطات التشريعية، تهدف إلى تصحيح القيمة التاريخية لمختلف الأصول حتى تقترب من القيم السوقية، ولهذا فإن إعادة التقييم بالنسبة للنظام المحاسبي المالي هي قرار إداري تصدره إدارة المؤسسة وفقا للمادة 717 من القانون التجاري، وبالتالي فهي قابلة للتطبيق بكل بحرية، و لا توجد أحكام تشريعية أو تنظيمية محددة

1 Circulaire n°28/MF/DGI/DIVCEF/LF23 du 09.04.2024

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

تحدها كما هو الحال مع المخطط المحاسبي الوطني¹ وتعالج عملية إعادة التقييم للثبوتات حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي:

إذا كانت أول عملية تقييم للأصل موجبة يقيد الفرق المضاف لقيمة الأصل مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة في الحساب 105 فارق إعادة التقييم، وإذا كانت سالبة نسجل خسارة القيمة في حساب 681 أما إذا كانت عملية إعادة تقييم للأصل سجلت له خسارة قيمة سابقا في هذه الحالة يجب أولا استرجاع الخسارة السابقة في الحساب استرجاع خسائر القيمة وما زاد عن يسجل في حساب فارق إعادة التقييم، نفس الشيء بالنسبة لحالة الفارق السالب بعد الفارق الموجب يجب إطفاء رصيد حساب فارق التقييم أولا وما زاد عنه يسجل في حساب خسارة القيمة².

أما النظام الجبائي فعالج عملية إعادة التقييم من خلال عدة مواد من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تم شرح أهم ما جاء فيها عن طريق منشور صدر من طرف المديرية العامة للضرائب وهو ما سنعرضه فيما يلي:

- المادة 186: يقيد فائض مخصصات الإهلاك المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة.
 - المادة 186 مكرر: لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم للثبوتات غير القابلة للإهلاك، ويسجل فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم، ويكون هذا الأخير غير قابل للتوزيع؛
 - المادة 186 مكرر 1: يحسب فائض أو ناقص قيمة للتنازل عن الثبوتات القابلة وغير القابلة للإهلاك، انطلاقا من القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم.
- المنشور رقم 02 الصادر عن المديرية العامة للضرائب في 20/03/2019 المتضمن للمعالجة الجبائية لفارق إعادة تقييم الثبوتات³:

1 Boubir Dielloul, **La réévaluation des immobilisations corporelles et incorporelles, traitements comptable et fiscal**, Revue L'Auditeur, No4, CNCC, Alger, 25/10/2015, p :31.

2 القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 22.121.24.23.

3 MINISTERE DES FINANCES, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, CIRCULAIRE N°02/MF/DGI/DLRF/LF19

Traitement fiscal de la réévaluation des immobilisations, 20 MARS 2019.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

لا يتم دمج الفرق الناتج عن إعادة تقييم الأصول الثابتة غير القابلة للاستهلاك في النتيجة الجبائية التي تستخدم كأساس للحساب IBS أو IRG في فئة الأرباح المهنية، وتخضع هذه المعاملة الضريبية للامثال للشروط التالية التي يجب استيفاؤها بشكل تراكمي:

- يجب تسجيل فرق إعادة التقييم في جانب الخصوم من الميزانية في حساب رأسمالي مخصص بمسميات حسابات النظام المحاسبي المالي لإيداع المبلغ الناتج عن عملية إعادة التقييم.
- إخضاع فارق إعادة التقييم للضريبة في حالة تحويله لرأس المال الاجتماعي أو الاحتياطات أو المرحل من جديد؛
- يجب ألا يكون مبلغ فرق إعادة التقييم خاضعاً للتوزيع الجزئي أو الكلي. ويؤدي عدم الالتزام بهذا الشرط أيضاً إلى ارتباطه بالنتيجة الجبائية
- في حالة أن عملية إعادة تقييم الأصل الثابت تؤدي إلى فرق سلبي (خسارة قيمة)، فإن ذلك لا يعتبر مصروفاً مقبولاً للخصم من النتيجة الجبائية
- حساب فائض أو ناقص قيمة التنازل على أساس القيمة المحاسبية الأصلية قبل القيام بعملية إعادة التقييم.

1-6 الأثر الجبائي:

بالنسبة لخسارة القيمة: تسجيل خسارة قيمة لأصل معين تؤدي إلى تعديل أقساط الإهلاك للسنوات التي تلي خسارة القيمة بحيث يتم إنقاص قيمة هذه الخسارة من القيمة المحاسبية الصافية ثم يحسب القسط المعدل والذي يكون أقل من القسط الأصلي أي أن الأثر على الوعاء يكون بالزيادة المؤقتة لسنة الخسارة بعد ذلك يتم تسوية قيمة الخسارة في السنوات الموالية لأن الإهلاك الجبائي سيصبح أكبر من الإهلاك المحاسبي والأساس المحاسبي أكبر من الأساس الجبائي كما هو موضح فيما يلي:

البيانات/السنة	N/12/31	الفترة اللاحقة
الأساس المحاسبي (RC)	خسارة القيمة (-100)	قسط الإهلاك (-75)
الأساس الجبائي (RF)	خسارة القيمة (0)	قسط الإهلاك (-100)
الفارق (RC-RF)	الأساس الجبائي < المحاسبي (+)	الأساس المحاسبي < الجبائي (-)
طبيعة الفرق	الفارق مؤقت لأنه قابل للتسوية، حيث ينشأ في سنة حدوث إعادة التقييم السلبي (خسارة القيمة) بعد ذلك يتم إطفاء قيمة الخسارة الغير مقبولة للخصم في السنوات الموالية لسنة حدوث الخسارة وذلك لأن قسط الإهلاك المحاسبي سيصبح أقل من القسط الجبائي والأساس المحاسبي	

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

أكبر من الأساس الجبائي إلى غاية نهاية العمر الإنتاجي ليصبح بعد ذلك الفرق معدوما.	
إطفاء (-)	ضريبة مؤجلة أصول (+)

أما بخصوص فارق التقييم الإيجابي وحسب ما نصت عليه القوانين الجبائية فإنه لا يقبل خصم الفائض من الإهلاك الناتج عن إعادة التقييم أي يجب إعادة دمج الفرق بين قسط الإهلاك المحسوب على أساس القيمة العادلة وقسط الإهلاك المحسوب على القيمة الأصلية ضمن الوعاء للضريبي.

7- بالنسبة للتثبيات المحصل عليها عن طريق الإيجار التمويلي:

الإيجار التمويلي هو عقد محدد المدة ينقل بشكل جوهري من المؤجر إلى المستأجر كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بالأصل، مع إمكانية تحويل الملكية في نهاية مدة العقد¹ حيث تكون المعالجة المحاسبية للعقد وفقا للنظام المحاسبي المالي على أساس مبدأ أسبقية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، وهذا من خلال تسجيله في أصول الميزانية والاعتراف بالالتزامات المالية الخاصة به في جانب الخصوم؛ أما المشرع الجبائي فلا يتماشى وفقا للمنطق المحاسبي ولا يعترف إلا بالملكية القانونية للاستفادة من الأصل جبائيا وسنعرض أهم الاختلافات في معالجة الإيجار التمويلي بين المنطق المحاسبي والمنطق الجبائي فيما يلي:

الجدول رقم (2-4): أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في معالجة الإيجار

التمويلي

معالجة عقد الإيجار التمويلي	
وفق النظام المحاسبي المالي	وفق التشريع الجبائي
يسجل الأصل المحصل عليه عن طريق الإيجار التمويلي في ميزانية المستأجر على أساس الجوهر الاقتصادي عملا بمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، ويتم التعامل معه كبقية الأصول.	يسجل الأصل في ميزانية المؤجر باعتباره المالك القانوني له، ما يعني أن المعالجة الجبائية لعقود الإيجار التمويلي تتم على أساس الشكل القانوني كما كان سائدا في ظل المخطط الوطني المحاسبي.
على المستأجر تسجيل قسط إهلاك في نهاية كل سنة للأصل موضع عقد الإيجار التمويلي كغيره من بقية الأصول.	من الناحية الجبائية لا يمكن للمستأجر خصم أقساط الإهلاك من النتيجة الجبائية ويستفيد منها المؤجر على أساس الإهلاك المالي للقرض الإيجاري.

1 حميدي أحمد السعيد، محاسبة عقود الإيجار التمويلية ودوره في تمويل المؤسسات الاقتصادية الجزئية- دراسة حالة تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2014، ص 31.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

<p>تحتسب أقساط الإهلاك للأصل المحصل عن طريق الإيجار التمويلي على أساس مدة العقد.</p>	<p>يهتلك الأصل موضوع عقد الإيجار التمويلي على أقصر مدة بين العقد ومدته النفعية، أي أن أقساط الإهلاك تحدد على أساس العمر الإنتاجي للأصل أو مدة عقد الإيجار أيهما أقل.</p>
<p>جبائيا المشرع الجزائري منح للمستأجر حق خصم أقساط الإيجار عند تحديد النتيجة الجبائية. عدا الفوائد المالية لأنها مخصصة من النتيجة المحاسبية مسبقا.</p>	<p>دفعات الإيجار التي يلتزم المستأجر بتسديدها للمؤجر، يسجل جزء منها المخصص لاستهلاك القرض في حساب 167 (الديون المترتبة على عقود الإيجار التمويلي)، أي ليس لها أي تأثير على النتيجة التي يتم خصم منها الفوائد المالية فقط لأنها تسجل ضمن حسابات الأعباء</p>
<p>جبائيا المؤجر مطالب بإعادة إدراج الأقساط الرئيسية المحصلة، عند تحديد النتيجة الجبائية لأنها تعتبر بمثابة إيرادات محققة له كما لو كان الأمر بالنسبة للإيجار التشغيلي</p>	<p>أقساط الإيجار المحصلة من المؤجر تسجل في 274 (القروض والحسابات المدينة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي). أي ليس أي تأثير على النتيجة عكس الفوائد المالية التي تضاف إلى نتيجة المحاسبية.</p>

المصدر: معلى حنان، قطاف نبيل، عقد الإيجارين النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي الجزائري، مجلة

الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 11 العدد 02، السنة 2022، ص. 867

ملاحظة: إذا كان التثبيت المستأجر سيارة سياحية لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط، فإن المبالغ المدفوعة كأقساط إيجار غير قابلة للخصم عند تحديد النتيجة الجبائية.

1-7 الأثر الجبائي:

يكون الأثر على الوعاء الضريبي لاختلاف قواعد معالجة الإيجار التمويلي بين كل من النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في حالة اختلاف مدة العقد الإيجاري و مدة نفعية الأصل أو الاختلاف بين القيمة الحقيقية و القيمة المحينة له لأن هذا من شأنه أن يحدث فرقا بين قيمة قسط الإهلاك و أقساط الإيجار السنوية فإذا كانت قيمة أقساط الإيجار أكبر من أقساط الإهلاك فهذا يؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي لأن أقساط الإهلاك يعاد إدراجها و تدمج أقساط الإيجار أما في حالة ما كانت أقساط الإيجار أقل من أقساط الإهلاك فهذا يؤدي إلى زيادة الوعاء الضريبي.

المطلب الثاني: الأثر الجبائي للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في قياس باقي عناصر الأصول

بعد دراستنا للأثر الجبائي للاختلاف في المعالجة المحاسبية والجبائية للأصول القابلة للإهلاك في المطلب الأول سنقوم من خلال هذا المطلب بدراسة الاختلافات في قواعد التقييم بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي بالنسبة لباقي عناصر الأصول (عدا الأصول القابلة للإهلاك)، وتبيان أثرها على الوعاء الضريبي.

أولا: الأصول المالية:

1- الأصول المالية حسب النظام المحاسبي المالي:

تقسم الأصول المالية بغض النظر إلى الصندوق والحسابات المالية الأخرى إلى صنفين:

- الأصول المالية الثابتة:

هي الأسهم والحقوق التي يكون للكيان الرغبة والقدرة على الاحتفاظ بها لمدة طويلة (أكثر من سنة)، والسندات المثبتة ذات الأمد الطويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها إلى غاية أجل استحقاقها¹.

- الأصول المالية الجارية:

الأصول المالية التي يكتسبها الكيان بغرض تحقيق ربح في الأجل القصير وتفيد بجعل حساب القيم المنقولة للتوظيف مدينا بتكلفة الاقتناء مع حسابات الغير أو الخزينة في المدين.

2-1 تقييم الأصول المالية:

1-2-1 بالنسبة للأصول المالية الثابتة:

تقيم وتدرج الأصول المالية في حسابات الأصول بتكلفتها، بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المسترجعة، ومصاريف البنكية و لا تدرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب²، كما يجب أن تخضع لاختبار تناقص في القيمة عند إقفال كل سنة مالية لإثبات وجود أي خسارة في القيمة محتملة وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول³، وفي حالة وجود

1بوسبعين تسعديت، حسياني عبد الحميد، محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، دار النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2018، ص 90.

2 المادة رقم 2.122 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

3 المادة رقم 3.122 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

مؤشر موضوعي عن تناقص في قيمة الأصل، يجب إخراجها الخسارة الصافية المتجمعة المدرجة في الحسابات من رؤوس أموال خاصة وتسجيلها في النتيجة الصافية للسنة المالية¹.

عند القيام بالتنازل عن تثبيات مالية تدرج في الحسابات القيم الفائضة أو الناقصة التي تبرز في تاريخ التنازل كمنتجات أو أعباء عملياتية².

2-2-1 بالنسبة للأصول المالية الجارية:

تدرج الأصول المالية الجارية في حسابات الأصول بسعر شرائها، مضافاً له عمولات الوساطة، والرسوم غير المسترجعة، ومصاريف البنكية.

أما بالنسبة للتقييم البعدي لسندات التوظيف القابلة للتفاوض على أساس القيمة السوقية فإن الفارق بين القيمة السوقية وتكلفة الشراء يسجل كفوائض قيمة (ح 765) في حالة الزيادة، وفي إذا كان فارق التقييم سالب يسجل في الحساب (ح 665) نواقص القيمة³.

عند التنازل عن سندات التوظيف فإن رصيد الحساب 50 القيمة الخام المصححة لدخول زيادة القيمة أو نقص القيمة الخفيتين في الجانب المدين وثمان التنازل في الجانب الدائن ليحول:

- إذا تعلق الأمر بنقص قيمة التنازل يسجل الفرق في الجانب المدين لحساب 667 الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية.

- إذا تعلق الأمر بنقص قيمة التنازل يسجل الفرق في الجانب الدائن لحساب 767 الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية.

2- موقف المشرع الجبائي في معالجة الأصول المالية المثبتة:

بالنسبة للتقييم الأولي للأصول المالية الغير الجارية لم يصدر المشرع الجبائي أي نص قانوني صريح يتوافق أو يتعارض مع الطريقة المنصوص عليها من النظام المحاسبي لذا يجب إتباع هذا الأخير، أما بخصوص التقييم اللاحق وفق القيمة الحقيقية فنص النظام الجبائي على وجوب إحترام القواعد التالية:

1 المادة رقم 5.122 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره.

2 المادة رقم 7.122 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره.

3 طالب عبد العزيز، تفعيل طرق القياس المحاسبي و أثر ذلك على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2020، ص 122.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

- وجوب تسجيل فرق إعادة التقييم في جانب الخصوم من الميزانية في حساب رأسمالي مخصص بمسميات حسابات النظام المحاسبي المالي لإيداع المبلغ الناتج عن عملية إعادة التقييم.
- إخضاع فارق إعادة التقييم للضريبة في حالة تحويله لرأس المال الاجتماعي أو الاحتياطات أو المرحل من جديد؛
- عملية إعادة تقييم الأصل الثابت التي تؤدي إلى فرق سلبي (خسارة قيمة)، تعد عبء غير فعلي، وبالتالي فهي غير قابلة للخصم عند تحديد النتيجة الجبائية وهذا حسب الشروط العامة للخصم الأعباء محددة وفق الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة
- حساب فائض أو ناقص قيمة التنازل على أساس القيمة المحاسبية الأصلية قبل القيام بعملية إعادة التقييم.

3- الأثر الجبائي:

يكون أثر الاختلاف في المعالجة الأصول المالية الغير جارية بين كل من النظامين على الوعاء الضريبي حسب الحالة وهو ما سنوضحه فيما يلي:

- في حالة فارق التقييم الموجب للأصول المالية ستتجنب المؤسسة تحمل عبء ضريبي أي تخفيض الوعاء الضريبي شرط تسجيل هذا الفرق في حساب رأسمالي مخصص دون إدراجه في رأس المال الاجتماعي أو الاحتياطات أو المرحل من جديد.
- في حالة تسجيل خسارة القيمة للأصل المالي في النتيجة الصافية للسنة المالية لا تقبل للخصم عند تحديد النتيجة الجبائية باعتبارها عبء غير فعلي، لذلك فهي تؤدي لزيادة الوعاء الضريبي والإيرادات الجبائية للدولة.
- في حالة استرجاع خسارة القيمة سيكون إيراد الاسترجاع غير خاضع للضريبة وبالتالي يسترجع الفائض من العبء الضريبي المدفوع سنة إثبات الخسارة

البيانات/السنة	N/12/31	الفترة اللاحقة
الأساس المحاسبي (RC)	خسارة القيمة (-100)	استرجاع الخسارة (+100)
الأساس الجبائي (RF)	خسارة القيمة (0)	استرجاع الخسارة (0)
الفارق (RC-RF)	الأساس الجبائي < المحاسبي = (+)	الأساس المحاسبي < الجبائي = (-)
طبيعة الفرق	الفارق مؤقت لأنه قابل للتسوية، حيث ينشأ في سنة حدوث إعادة التقييم السلبي (خسارة القيمة) بعد ذلك يتم إطفاء قيمة الخسارة الغير مقبولة للخصم إما في حالة استرجاع خسارة القيمة المحققة في السنوات الموالية	

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

بإجراء اختبار تدني القيمة وإن تعذر ذلك ففي حالة التنازل عند تحديد النتيجة المحاسبية التي ستكون أكبر من النتيجة الجبائية.	
إطفاء (-)	ضريبة مؤجلة أصول (+)
	طبيعة الضريبة المؤجلة

أما الأثر على الوعاء الضريبي في حالة الأصول المالية الجارية فيكون كالتالي:

- إذا كان فارق التقييم البعدي وفق للقيمة الحقيقية عبارة عن فوائض للقيمة، فلا يخضع للضريبة ما يعني تخفيضها للوعاء الضريبي وذلك باعتباره إيراد غير فعلي إلا أن نتيجة التنازل عن الأوراق المالية تحسب بالفرق بين ثمن بيعها والتكلفة الأصلية لاقتنائها بغض النظر عن قيمتها بعد التقييم الوارد في الميزانية
- إذا كان فارق التقييم البعدي وفق للقيمة الحقيقية عبارة عن نواقص للقيمة فلا يقبل خصمها عند تحديد النتيجة الجبائية ويعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة غير أن هذه النواقص لا تأخذ بعين الاعتبار عند تحديد نتيجة التنازل الجبائية عند بيعها.

ثانيا: المخزونات

المخزونات هي عبارة عن أصول تمتلكها المؤسسة موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي أو قيد الصنع بغرض البيع لاحقا وهي كذلك المواد الأولية واللوازم التي تستهلك في عملية الإنتاج أو تقديم خدمات وتصنف الأصول كمخزونات (أصول جارية) أو كتثبيات (أصول غير جارية) حسب وجهتها أو استخدامها في نشاط الكيان لا على أساس نوع الأصل أو طبيعته.

1- تقييم المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي

1-1 تقييم المخزونات عند دخولها:

تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها من¹:

- تكاليف الشراء (المشتريات، المواد القابلة للاستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات...)،
- وتكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحويلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج داخل المؤسسة)،
- المصاريف العامة والمصاريف المالية

1 المادة رقم 2.123 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

- المصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات

2-1 تقييم المخزونات عند خروجها:

تقيم المخزونات عند الجرد أو خروجها من المخازن بطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO، وإما بطريقة متوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة¹.

3-1 تقييم المخزونات بالقيمة القابلة للتحصيل:

عملاً بمبدأ الحيطة المخزونات تقيم بتكلفتها أو قيمة إنجازها أيهما أقل، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق، وتدرج أي خسارة في قيمة المخزونات كعبء في حساب النتائج في حالة ما تكون تكلفة مخزون أكثر من القيمة المحاسبية الصافية لإنجاز هذا المخزون وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة أو فئة بفئة².

2- موقف النظام الجبائي من المخزونات:

لم يتطرق النظام الجبائي لتفاصيل كثيرة بخصوص المخزونات إلا أنه أشار لإمكانية إدراج المؤونات المشككة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات عند تحديد النتيجة الجبائية³ غير ذلك لم ترد أي مادة قانونية من قبل المشرع الجبائي تنص على اعتماد طرق معينة لتقييم المخزونات لذلك يجب العمل بطرق المصرح بها من قبل النظام المحاسبي المالي وهو من أشار إليه المشرع الجبائي الذي حث على ضرورة احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي شريطة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة⁴

3- الأثر الجبائي:

بالرغم من أنه لا يوجد أي اختلاف أو تعارض بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في جانب المخزونات إلا أن هذا لا يعني أنه لا يوجد أثر على الوعاء الضريبي لطرق تقييم المخرجات من المخزونات فتحديد النتيجة الجبائية يعتمد أساساً على النتيجة المحاسبية و عدم التعارض في قبول خصم أعباء مخرجات المخزون سيفتح باب التلاعب بالربح المحاسبي بطريقة مباشرة ومنه الوعاء الضريبي الذي سيتأثر

1 المادة رقم 6.123 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

2 المادة رقم 5.123 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

3 المادة رقم 141 مكرر2، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

4 المادة 5-141، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

بصفة طردية مع النتيجة المحاسبية وتعتبر طريقة FIFO الوارد أولاً الصادر أولاً أهم طريقة للتلاعب بالنتائج و التأثير على الوعاء وهو ما سنوضحه فيما يلي:

في حالة الانخفاض المستمر للأسعار يؤدي التقييم وفق طريقة FIFO إلى ارتفاع قيمة المخرجات، لأن تكلفة المخزون الوارد أولاً ستكون أكبر من تكلفة المخزونات الواردة في نهاية المدة، وارتفاع تكاليف المخرجات سينعكس على النتيجة المحاسبية بشكل سلبي مما يؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي وتحمل ضريبي منخفض.

وفي حالة الارتفاع المتواصل للأسعار (حالة التضخم) يؤدي التقييم وفق طريقة FIFO إلى التخفيض من قيمة المخرجات، لأن تكلفة المخزون الوارد أولاً ستكون أقل من تكلفة المخزونات الواردة في نهاية الدورة، الأمر الذي سينعكس على النتيجة المحاسبية بزيادة حجم الأرباح وهو نفس الأثر على الوعاء الضريبي ما يؤدي إلى تحمل عبئ ضريبي أكبر.

أما بالنسبة لطريقة التكلفة الوسيطة المرجحة فهي الأقل تأثيراً على الوعاء الضريبي، خاصة في ظل تقلبات الأسعار لأنها تحمي المكلف بالضريبة ونفس الشيء بالنسبة للخزينة العمومية، وذلك لأنها تحد من التلاعب بالنتائج.

المطلب الثالث: الأثر الجبائي للاختلاف في معالجة عناصر الخصوم

سنقوم من خلال هذا المطلب بدراسة المعالجة المحاسبية والجبائية لعناصر الخصوم، وتبيان أثر الاختلاف بينهما على الوعاء الضريبي.

1- المؤونات:

1-1-1- المعالجة المحاسبية للمؤونات:

عرف النظام المحاسبي المالي مؤونات الأعباء على أنها الخصوم التي يكون مبلغها أو استحقاقها غير مؤكد.¹ وصنفها إلى صنفين:

- مؤونات للأعباء - خصوم غير جارية تسجل في الحساب 15

- مؤونات للأعباء - خصوم جارية تسجل في الحساب 48

وتدرج في الحسابات في الحالات الآتية:

- عندما يكون للمؤسسة التزام قانوني أو ضمني مبني عن حادث سابق

- عند احتمال خروج موارد ضروري لإطفاء التزام معين

- عند توفر إمكانية تقدير موثوق لهذه الإلزام.

- لا يمكن إدراج الخسائر العملية المستقبلية محلا لمؤونات الأعباء.²

وفي نفس السياق نص النظام المحاسبي المالي على وجوب التقدير الجيد للنفقات المفترض تحملها ومراجعة المؤونات وتعديلها عند إقفال كل سنة مالية³، ولا يمكن استعمال أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي تم إدراجها في الحسابات من أجلها.

2-1- المعالجة الجبائية للمؤونات:

عرف النظام الجبائي المؤونات بأنها تلك التخفيضات من الأرباح الخاضعة للضريبة لتغطية الخسائر المحتملة، شريطة أن تكون هذه التخفيضات محددة بدقة وأن تكون مسجلة محاسبيا خلال

1 1.125 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره

2 2.125 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره

3 3.125 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

السنة الجارية وتظهر في الجداول الملحقه في المؤونات¹، ويشترط النظام الجبائي للاعتراف بالمؤونة بأن تكون المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم، والمبنية بوضوح عند تحديد النتيجة الجبائية، كما يوجب تقييدها في حسابات السنة المالية وإظهارها في كشف الأرصدة المقدم لمصلحة الضرائب في نهاية السنة المالية².

1-2-1 شروط خصم المؤونة جبائيا:

وضع المشرع الجبائي مجموعة من الشروط لقبول خصم المؤونات المشكلة بهدف تفادي ممارسات غير قانونية للمؤونات نذكر منها:

- أن تكون مشكلة لمواجهة عبء أو الخسارة محتملة؛
- أن تكون محددة بدقة ووضوح؛
- أن تنشأ التكاليف خلال الدورة الجارية؛
- أن تكون التكلفة المحتملة قابلة للخصم؛
- مسجلة محاسبيا؛
- مصرح بها في الملحق الخاص بالمؤونات.

3-1 الأثر على الوعاء:

تشكيل أي مؤونة خارج الشروط المحددة من المشرع الجبائي، سيؤدي إلى توسع الوعاء الضريبي، وذلك لوجوب إعادة إدراج هذه المؤونات عند تحديد النتيجة الجبائية لأنها لا تقبل للخصم، أما في حال ما كانت المؤونة المشكلة تستوفي الشروط المحددة فإنها تخفض من العبء الضريبي للمكلف بالضريبة والإيرادات الجبائية للدولة، وهنا نجد أن النظام الجبائي متناقض في هذه المسألة لأن المؤونات عبارة عن مخصصات تقديرية غير حقيقية وغير محققة فعلا وهو ما يتنافى مع الشروط الذي حددها لقبول خصم الأعباء حسب دليل المكلف بالضريبة.

1 ياسمين لعلايبيبة، أثر تكوين المؤونة على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، مجلد 2 عدد 1، 2020، ص115.

2 المادة 141.5 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2024.

2- تغيرات التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء أو النسيان.

يتمثل التغيير في التقدير المحاسبي للأصل ما في تعديل قيمته الدفترية والذي ينشأ بناء على معلومات جديدة حوله في الفترة الحالية اعتماداً على المنافع أو الالتزامات الاقتصادية المستقبلية المتوقعة، أما السياسات المحاسبية فهي القواعد العامة التي تطبقها المؤسسة عند المعالجة الأولية، كتطبيق طريقة معينة للإهلاك أو اعتماد طريقة معينة في تقييم المخزونات، أما الأخطاء المحاسبية فهي تسجيل أو نسيان بعض العمليات عن طريق الخطأ بالزيادة أو النقصان، أو تلك أخطاء الناتجة عن سوء فهم للنصوص التشريعية.

2-1- معالجة تغيرات التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء أو النسيان حسب النظام

المحاسبي المالي:

نص النظام المحاسبي المالي على طرق وأساليب معالجة تغيرات التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء من خلال القسم الثامن المادة 138 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها في 6 فقرات والتي سيتم التطرق إليها فيما يلي:

الجدول رقم (2-5): معالجة النظام المحاسبي المالي لتغيرات التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيح

الأخطاء

المضمون	المادة 138
تدرج تأثيرات التغييرات والتقديرات المحاسبية المبنية على معلومات جديدة أو على تجربة أفضل، والتي تسمح على الحصول على إعلام أفضل، في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية إذا كانت التغييرات تؤثر فيها أيضاً.	الفقرة 01
تخص تغييرات الطرق المحاسبية تعديلات المبادئ والأسس، والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية التي يُطبقها أي كيان لإعداد وتقديم كشوفها المالية.	الفقرة 02
لا يعتمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضاً في إطار تنظيم جديد، أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني.	الفقرة 03
يجب أن يتم تقديم التأثير على نتائج السنوات المالية السابقة لأي تغيير في الطريقة المحاسبية أو لتصحيح خطأ أساسي عقب موافقة أجهزة التسيير المؤهلة عليها لتصحيح	الفقرة 04

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

(تقويم) لانفتاح النتائج غير الموزعة، حسم من مبلغ ترحيل من جديد في السنة المالية الجارية أو فمن حساب الاحتياطي الذي يناسب النتائج غير الموزعة، وحينئذ يعمد إلى تكييف معلومات السنة المالية السابقة بغرض ضمان في مستوى الكشوف المالية إمكان المقارنة بين الفترتين، وإذا كان هذا التصحيح (التقويم) لرصيد الافتتاح أو هذا التكييف للمعلومات الخاصة بالسنة المالية السابقة مما لا يمكن إنجازها بصورة مرضية تقدم توضيحات عن غياب التكييف أو التصحيح في الملحق.	
يثبت تأثير تغييرات التوجهات الجبائية المناسبة للسنة المالية الجارية في نتيجة السنة المالية.	الفقرة 05

المصدر: المادة 138 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

من خلال ما سبق يظهر لنا أن النظام المحاسبي المالي يقوم بمعالجة التصحيحات الناتجة عن الأخطاء أو النسيان أو التغييرات في التقديرات ذات للمبالغ المتبعة، عن طريق رؤوس الأموال الخاصة حساب 11 "الترحيل من جديد"، وهذا بعد موافقة أجهزة التسيير المؤهلة دون المساس لنتيجة السنة الجارية بحيث يسجل الأثر في حساب الترحيل من جديد في حالة العبء كالتالي:

ح/م	ح/د	تاريخ العملية	م	د
11		ترحيل من جديد	xxx	
4456		الرسم على القيمة المضافة	xxx	
	401	موردو المخزونات		xxx

دون إثبات أي ضرائب مؤجلة لأن الفرق دائم.

أما في حالة الإيراد فيجب الاعتراف بالضريبة المؤجلة وتسجيل العملية كالتالي:

ح/م	ح/د	تاريخ العملية	م	د
4xx		الإيراد المصحح	xxx	
	11	ترحيل من جديد		xxx
	134	ضريبة مؤجلة خصوم		xxx
	4457	الرسم على القيمة المضافة		xxx

2-2- معالجة تغييرات التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء أو النسيان حسب النظام الجبائي: لا يوجد نص أو منشور جبائي، تطرق معالجة تغييرات التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء ولكن التشريع الجبائي لا يعترض على ما ينتج من هذه المعالجة، من أعباء إلا تلك التي لم تتوفر فيها الشروط الأربع التي حددتها الإدارة الجبائية¹:

1 المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2021، ص 10.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

- أن تكون لها علاقة مباشرة بالاستغلال
 - تمثل عبء حقيقي موثق بالإثباتات الكافية
 - يمثل انخفاض في الأصل الصافي للمؤسسة
 - أن يكون ضمن الأعباء للسنة الجارية
- أو استثنائها المشرع صراحة، كتلك المذكورة في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. أما بالنسبة للمنتوجات، فالأمر مثل الأعباء، فكل المنتوجات خاضعة للضريبة إلا ما استثناه المشرع، كالإعانات بصفة مؤقتة، وأرباح الأسهم المسعرة في البورصة، أو أرباح الأسهم والحصص التي سبق خضوعها للضريبة على أرباح الشركات.

3-2 الأثر على الوعاء الضريبي:

معالجة تصحيحات الأخطاء المحاسبية وتغيير الطرق المحاسبية في حسابات رؤوس الأموال الخاصة ضمن حساب الترحيل من جديد الذي يمثل النتائج التي لم يتم البث فيها من قبل الجمعية العامة للشركة دون استعمال حسابات النتائج لا يؤثر على النتيجة المحاسبية للسنة الجارية، ولا حتى النتيجة الجبائية في حالة ما كانت التصحيحات تشكل أعباء لأنها لا تتعلق بالسنة الجارية وهو شرط أساسي لقبول خصم الأعباء جبائياً، بحيث يكون الأثر على الوعاء الذي حدث فيه الخطأ أو النسيان بالزيادة.

أما بالنسبة للمنتجات فعكس ذلك فيجب إدماجها ضمن النتيجة الجبائية للسنة الجارية وإثبات ضريبة مؤجلة خصوم، أي أن لها تأثير على الوعاء الضريبي بالزيادة بالرغم من أنها لم تسجل محاسبياً ضمن حسابات النتائج، ولم يكن لها تأثير على النتيجة المحاسبية الصافية وهو ما سنوضحه فيما يلي:

- بالنسبة للأعباء

البيان/السنة	سنة وقوع الخطأ	سنة تصحيح الخطأ
الأساس المحاسبي (RC)	العبء (-100)	(0)
الأساس الجبائي (RF)	(0)	(0)
الفارق (RC-RF)	الأساس الجبائي < المحاسبي = (+)	الأساس المحاسبي < الجبائي = (-)
طبيعة الفرق	الأساس الجبائي سنة وقوع الخطأ كان أكبر من أساس المحاسبي بسبب عدم تسجيل عبء معين سهواً على سبيل المثال الأمر الذي أدى إلى زيادة في الوعاء، غير أنه لا يمكن تسوية هذا الفرق بعد إقفال السنة المالية التي حدث فيها الخطأ لأن المشرع الجبائي لا يقل خصم الأعباء التي لا تتعلق بسنتها المالية، ومنه يمكننا القول أن هذا الفرق دائم.	

- بالنسبة للمنتجات

البيانات/السنة	N/12/31	الفترة اللاحقة
الأساس المحاسبي (RC)	إظهار الإيراد (+)	0
الأساس الجبائي (RF)	0	إدراج الإيراد (+)
الفارق (RC-RF)	الأساس المحاسبي < الجبائي (-)	الأساس الجبائي < المحاسبي (+)
طبيعة الفرق	في هذه الحالة يكون الفارق مؤقت قابل للتسوية سنة تصحيح الخطأ مع الاعتراف بضريبة مؤجلة خصوم عند التسجيل المحاسبي لعملية التصحيح، لأن المشرع الجبائي لم يضع أي شروط لقبول المنتجات المحققة فعلا ويتم تسوية الضريبة المؤجلة عند إقفال السنة المالية التي تم تصحيح الخطأ فيها	
طبيعة الضريبة المؤجلة	-	ضريبة مؤجلة خصوم

3- ترحيل الخسائر:

3-1- حسب النظام المحاسبي المالي:

تعالج الخسائر المحققة خلال السنوات المالية في الحساب 11 ترحيل من جديد، مؤقتا إلى غاية التصرف فيها بقرار من الجمعية العامة، بحيث يفتح هذا الحساب في الشركات، ويستقبل بداية كل سنة رصيد المدين في حالة ترحيل العجز¹، التزاما بمبدأ استقلالية الدورات، حيث تكون كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تليها أو التي سبقتها.

3-2- حسب النظام الجبائي الجزائي:

أشارت المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز².

3-3 الأثر على الوعاء:

قبل الشروع في توضيح الأثر للاختلاف بين القوانين المحاسبية والجبائية في معالجة الخسائر وترحيلها على الوعاء الضريبي يجب الإشارة إلى أن المشرع الجبائي يسمح فقط بترحيل الخسائر المحدد وفق

1 المجلس الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي، موفم للنشر، الجزائر، 2009، ص 131.

2 المادة 147، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

الشروط المحدد من قبله (النتيجة الجبائية)، أي لا تأخذ على سبيل المثال رصيد حساب 129 خسائر عن السنة المالية أو النتيجة المحاسبية؛

أما في حالة تحقيق خسارة جبائية فيسمح المشرع بخصمها على مدار أربع سنوات من سنة التي تلي سنة الخسارة، ويكون أثر خصمها في السنوات الموالية من النتيجة بالتخفيض على الوعاء، كما يجب إثبات ضريبة مؤجلة أصول وإضافؤها بالتوازي مع امتصاص الخسارة من الأرباح الموالية؛

غير ذلك وفي حالة لم تتمكن المؤسسة من إطفاء الخسارة خلال الأربع سنوات الموالية فيجب إلغاء الضريبة المؤجلة وتفقد المؤسسة امتياز في تخفيض الخسارة في السنوات التي تلي.

المبحث الثالث: الأثر الجبائي للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في معالجة عناصر حسابات النتائج

سنقوم من خلال هذا المبحث بعرض المعالجة المحاسبية والجبائية لمختلف عناصر الإيرادات المحققة من المؤسسة (فوائض القيمة، العقود الطويلة، الإعانات..) وتبيان أثر الاختلاف في الاعتراف بها بين النظامين على الوعاء الضريبي.

المطلب الأول: الأثر الجبائي للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في معالجة الإيرادات

1- فوائض أو نواقص قيم التنازل:

تختلف القواعد المحاسبية والجبائية في معالجة نتائج التنازل لتحديد النتيجة وهو ما سنوضحه فيما يلي:

1-1- المعالجة المحاسبية لنتائج التنازل:

تعالج نتائج التنازل عن أصول غير جارية حسب النظام المحاسبي المالي بالفارق بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية للتثبيت المتنازل عنه، إذا كان هذا الفارق سالبا، في الجانب المدين من حساب 652 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية، أما في حالة ما كان هذا الفارق موجبا فيسجل في الحساب 752 فائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية، أما بالنسبة للأصول مالية فتحدد نتيجة التنازل بالفرق بين سعر التنازل والقيمة الصافية بعد استعادة فوارق التقييم المحتملة الواردة في رؤوس الأموال الخاصة وتسجل إذا كان هذا الفرق موجب في الحساب 767 الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية، وفي الجانب المدين الحساب 667 "الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية" إذا كان هذا الفرق سالبا.

2-1- المعالجة الجبائية لنتائج التنازل:

تعتبر نواقص القيمة عن عمليات التنازل أعباء قابلة للخصم عند تحديد النتيجة، وذلك لتوفرها على الشروط المحددة من قبل المشرع الجبائي لقبول الأعباء؛

أما بالنسبة لفوائض القيم فقسّمها المشرع الجبائي إلى قسمين:

- فوائض القيم قصيرة الأمد: وهي تلك الفوائض الناتجة عن التنازل عن تثبيات مكتسبة منذ 3 سنوات أو أقل ويعفي منها المشرع الجبائي 30% عند تحديد النتيجة الجبائية.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

- فوائض القيم طويلة الأمد: وهي تلك الفوائض الناتجة عن التنازل عن تثبيبات مكتسبة منذ أكثر من 3 سنوات ويعفي منها المشرع الجبائي 65% عند تحديد النتيجة الجبائية.
كما أعفى المشرع الجبائي فوائض القيمة الناتجة عما يلي¹:
- فوائض القيم المعاد استثمارها شكل تثبيبات في مؤسسته قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات، ابتداء من اختتام السنة المالية، وفي حالة عدم استثمارها، تخضع الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها الأجل؛
- فوائض القيم المحققة بين شركات من نفس التجمع؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع ليزباك؛
- فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تنازل المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير؛
- فوائض القيمة المحققة من طرف البنوك والمؤسسات المالية عند التنازل في إطار عقود التمويل في صيغتي المرابحة والإجارة المنتهية بالتمليك.

3-1- الأثر على الوعاء الضريبي:

من خلال ما سبق يظهر لنا أن الإعفاء الجزئي أو الكلي لفوائض القيمة من قبل المشرع الجبائي، يعتبر إعفاء دائم لا يستدعي تكوين ضريبة مؤجلة إلا في حالة واحدة، وهي الإعفاء المرتبط بإعادة استثمار حيث يجب تكوين ضريبة مؤجلة خصوم على أن يتم إطفائها عند إعادة استثمار الفائض المحقق أو انقضاء الأجل المحدد، ويكون التأثير على الوعاء بالنقصان في سنة تحقيق فوائض القيمة في كل الحالات إلا في الحالة الاستثنائية عند انقضاء الأجل المحدد لإعادة استثمار الفائض فيخضع الفائض المعفى سابقاً للضريبة للسنة التي تلي الأجل المحدد ويؤثر على الوعاء بالزيادة.

1 المادة 173، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

2- الإعانات العمومية: وهي نوعين

- إعانات الاستغلال والتوازن: هي عبارة عن مبالغ ممنوحة من الطرف الدولة، لتعويض النقص في بعض إيرادات الاستغلال أو تغطية بعض تكاليف الاستغلال، التي من شأنها إضعاف المؤسسة بشكل كبير وتهدد استمراريتها، حيث تعتبر إعانات الاستغلال إعانات لا تدوم أكثر من دورة محاسبية واحدة عكس إعانات الاستثمار والتجهيز¹.
- إعانات التجهيز: هي إعانات تستفيد منها المؤسسة من الطرف الدولة من أجل اكتساب ممتلكات معينة، أو إنشائها.

1-2- معالجة الإعانات العمومية حسب النظام المحاسبي المالي:

1-1-2 بالنسبة لإعانات التجهيز: وهي نوعان:

- إعانات التجهيزات القابلة للإهلاك: يعالج النظام المحاسبي المالي إعانات التجهيز كمنتجات حسب العمر الإنتاجي، بالتناسب مع التكاليف المرتبطة بها، بحيث أن الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الإهلاك المحاسب أي تكون الكلفة هي أقساط الإهلاك².
 - إعانات التجهيزات الغير القابلة للإهلاك: تدرج في الحسابات كمنتجات على مدى 10 سنوات حسب الطريقة الخطية إذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف أما في حالة وجود الشرط فتدرج كمنتجات على المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف³.
- 2-1-2 بالنسبة لإعانات التوازن والاستغلال: تدرج في الحسابات كمنتجات في السنة المالية التي تم اكتسابها فيها دون إلحاقها بتكاليف مستقبلية.
- 2-2 المعالجة الجبائية للإعانات العمومية:

إعانات التجهيز: تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن نتائج السنة المالية كالتالي⁴:

- إعانات التجهيزات قابلة للإهلاك، توزع حسب مدة الإهلاك؛

1 لعايشي نور الدين، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2018، ص446.
2 124-2 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.
3 124-4 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.
4 المادة 144، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

- الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات غير قابلة للاهلاك، توزع على امتداد خمس 05 سنوات، حسب الطريقة الخطية.

إعانات الاستغلال والتوازن: تدرج إعانات الاستغلال أو التوازن ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها¹.

3-2 الأثر على الوعاء الضريبي:

يكون الأثر على الوعاء الضريبي للاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الاعتراف الأولي بالإعانة، في حالة الحصول على وعد باستلام الإعانة في سنة واستلامها في السنة الموالية، بحيث يتم الاعتراف بالإيراد محاسبيا بناء على الوعد بالاستلام، دون انتظار التحصيل الفعلي، غير أن المشرع الجبائي لا يعتبر الوعد بالاستلام إيرادا، لأنه غير محقق فعلا، ولا يخضعه للضريبة إلا سنة التحصيل الفعلي، ما يوجب الاعتراف بضريبة مؤجلة خصوم، وهو ما يؤدي لدفع ضرائب أقل من قبل المكلف إلى غاية تحقق الإيراد فعلا.

أما الأثر الثاني فيكون في حالة الحصول على إعانة تجهيز لاقتناء أصل غير قابل للاهلاك، حيث نص المشرع الجبائي على تحويله لنتائج السنوات المالية على امتداد خمس 05 سنوات، بينما يوزع محاسبيا على امتداد 10 سنوات وهنا يكون الإيراد الجبائي أكبر من المحاسبي، ومنه يجب تكوين ضريبة مؤجلة أصول، ويكون الأثر بالزيادة على الوعاء الجبائي.

3 العقود طويلة الأجل:

يتضمن العقد الطويل الأجل إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة، كعقود بناء، أو عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة، أو عقود تقديم خدمات.

1-3-1 المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل:

تتم معالجة العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي وفق طريقتين:

1-1-3 المعالجة المحاسبية وفق طريقة التقدم: تدرج الأعباء والإيرادات في إطار العقود طويلة الأجل حسب وتيرة تقدم العملية المحققة في الحسابات السنوية عن طريق تحرير النتيجة المحاسبية بالتتابع وبقياس نسبة الإنجاز، فالعامل الأساسي في استخدام هذه الطريقة هو قياس وتقدير

1 المادة 2.144، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

هذه، حيث توجد عدة طرق وتقنيات لتحديد نسبة الإنجاز المحققة (طريقة التكاليف الحقيقية، التقييم المادي، ...) هذه الأخيرة يمكن تقديرها كآلاتي¹:

نسبة تقدم الإنجاز = التكاليف الحقيقية المنجزة في نهاية السنة / التكاليف الكلية المتوقعة في نهاية المشروع

رقم الأعمال المعترف به = رقم الأعمال الإجمالي × نسبة تقدم الإنجاز

2-1-3 طريقة الإتمام: حسب هذه الطريقة لا يمكن تسجيل كمنتوجات إلا ما يعادل الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا، أي بدون الهامش ربحي حيث أن هذه الطريقة لا تسمح بتحديد النتيجة إلا بعد الانتهاء من إنجاز المشروع

2-3 المعالجة الجبائية للعقود طويلة الأجل:

يحدد الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة الأجل المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد والخدمات، والتي يمتد تنفيذها إلى أكثر من سنة مالية، والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتبسيط المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء عقود جزافية أو عقود مسيرة ويجب وجود أدوات التسيير ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية، التي تسمح بأخذ النسبة المئوية وبمراجعة تقديرات الأعباء والحواصل والنتائج تماشيا مع التسبيق، ويتم حساب ربح مؤسسات الترقية العقارية تبعا لطريقة محاسبة الأعباء وحواصل العمليات بالتسبيق².

3-3 الأثر على الوعاء الضريبي:

لا يوجد أي أثر على الوعاء الضريبي بالنسبة لطريقة الإتمام كونها طريقة معتمدة من قبل المشرع الجبائي والنظام المحاسبي معا، وذلك لانعدام وجود أي أثر على النتيجة المحققة من هذه الطريقة بينما طريقة التقدم، فيشترط النظام الجبائي وجود الرقابة الداخلية و أدوات التسيير ونظام حساب التكلفة، لأخذ النسبة المئوية و مراجعة تقديرات الأعباء والإيرادات والنتائج تماشيا مع التسبيق لقبولها، برغم من أنها طريقة تعتمد على تكاليف غير مؤكدة لقياس نسبة التقدم وهو ما ينتج عنه إيرادات غير مؤكدة كذلك، الأمر الذي سيؤثر على الوعاء الضريبي الذي سيكون مبني على تقديرات غير فعلية.

1 بلخير بكاري، المحاسبة المالية المعمقة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص 40.

2 المادة 140-3، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

وتسجل النفقات الناجمة عن طور البحث لمشروع داخلي، في حسابات أعباء حسب طبيعتها عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها¹، بينما تشكل نفقات التنمية أو الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتها معنويا في الحال توفر الشروط التالية²:

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛
 - إذا كان الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها؛
 - إذا كان يُمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة؛
 - تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها.
- وتسجل مصاريف التنمية القابلة للتثبيت في الجانب المدين للحساب 203، في مقابل الحساب 73 "الإنتاج المثبت للأصول المعنوية" بقيمة التكاليف التابعة المقيدة في حسابات الأعباء حسب طبيعتها بصفة دورية، ويمكن تطبيق الإهلاك عليها كأى تثبتت آخر.

2-2- المعالجة الجبائية نفقات البحث والتنمية:

لم يفرق النظام الجبائي الجزائري بين نفقات البحث ونفقات التطوير كما كان الحال بالنسبة للنظام المحاسبي حيث نص على وجوب خصم النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير من الدخل أو الربح بشرط ألا تتجاوز 30% من الدخل أو الربح المحقق وفي حدود سقف يساوي 200.000.000 دج³.

3-2 الأثر على الوعاء الضريبي:

تؤدي معالجة المشرع الجبائي لمصاريف التطوير كأعباء تخصم من نتيجة السنة المالية واعتبارها كتثبيات معنوي من قبل النظام المحاسبي المالي، إلى إحداث فروقات مؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية يترتب عنها نشوء ضرائب مؤجلة خصوم، وهو ما يؤثر سلبا على الوعاء الضريبي لأن مصاريف التطوير تخصم فور حدوثها جبائيا بينما تهتك محاسبيا على عدة سنوات؛

1 المرجع نفسه، الفقرة 15.121.

2 المادة رقم 14.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره

3 المادة 171، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

أما في حالة تجاوز السقف المحدد فذلك سيؤدي إلى إعادة دمج هذه المصاريف في الربح الخاضع للضريبة كأعباء غير قابلة للخصم.

3- العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية:

3-1-1- حساب النظام المحاسبي المالي:

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ التسوية¹، فعندما تتم تسوية ديون في نفس السنة، فإن الفوارق التي تظهر بسبب تقلبات أسعار الصرف، تشكل خسائر أو أرباحا يجب تسجيلها، حسب الحالة في الأعباء المالية أو في المنتوجات للسنة المالية²، وإذا بقيت هذه الديون في الميزانية حتى إقفال السنة المالية، فيجب تصحيح تسجيلها الأولى على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ حسب الحالة في الأعباء المالية أو في المنتوجات للسنة المالية.

3-2- حساب النظام الجبائي:

تحول المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية إلى الدينار الجزائري حسب قيمة الصرف المعمول بها عند تاريخ إمضاء العقد الذي بموجبه تستحق هذه المبالغ³، أما بالنسبة لمراجعة هذه المبالغ في نهاية الدورة كما نص النظام المحاسبي المالي فموقف النظام الجبائي واضح والذي يعتبر الربح أو الدخل الخاضع للضريبة لا يكون إلا من فائض الناتج الإجمالي المحقق فعلا⁴، أي لا يعترف لا بخسائر الصرف ولا بأرباح الصرف المسجلة في تاريخ إقفال السنة المالية، ومنه نستنتج أن النظام الجبائي يعترف إلا بالخسائر و الأرباح عن تقلبات سعر الصرف الفعلية المحققة عند تسوية الديون.

3-3- الأثر الجبائي:

يكون الأثر على الوعاء الضريبي في هذه المسألة عندما تبقى الديون في الميزانية حتى إقفال السنة المالية والقيام بمراجعتها، بحيث لا تخضع أرباح الصرف المسجلة نهاية الدورة للضريبة على الدخل وهو الذي من شأنه إنقاص الوعاء والإيرادات الجبائية للدولة في ظل التراجع المستمر لقيمة العملة الوطنية

1 المادة رقم 1.137- من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

2 المادة رقم 3.137- من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

3 المادة رقم 1.156، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة، 2024.

4 المادة 01-10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

مقابل العملات الصعبة كما لا تقبل للخصم خسائر الصرف المسجلة نهاية السنة عند تحديد النتيجة الجبائية باعتبارها أعباء غير فعلية.

4- تكاليف الاقتراض:

4-1-1- المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض حسب النظام المحاسبي المالي:

تنشر التكاليف الملحقه وعلاوات التسديد والإصدار المترتبة عن تنفيذ قرض من القروض بصورة حسابية على مدة القرض ويندرج في تكاليف الاقتراض ما يلي¹:

- الفوائد المترتبة على المكشوفات المصرفية والقروض؛
- إهلاك علاوات الإصدار أو التسديد المتعلقة بالقروض وكذلك إهلاك التكاليف الملحقه المترتبة عن تنفيذ القرض؛
- الأعباء المالية التي تتطلبها عمليات الإيجار التمويلي؛
- فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية إذا كانت مماثلة لتكاليف الفوائد.
- تدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في تكلفة أصل
- تدمج تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة لإنجازه (أكثر من 12 شهرا) قبل أن يستعمل أو يباع في تكلفة هذا الأصل، ويوقف إدماجها في حالة انقطاع نشاط الإنتاج وعندما تنتهي عمليا الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه، والمبلغ المدمج في تكلفة أصل يناسب تكاليف الاقتراض التي كان من الممكن تفاديها لو لم يحصل الإنفاق المتعلق بالأصل المعني².

4-2- المعالجة الجبائية لتكاليف الاقتراض:

لم يأخذ المشرع الجبائي تكاليف الاقتراض بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل، إلا أنه نص على احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي ما لم تتعارض مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة كما نص على أن خصم المصاريف يبقى مرهون بدفعها فعليا أثناء السنة المالية.

1 الفقرة 2.126 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

2 الفقرة 3.126 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

3-4- الأثر على الوعاء الضريبي:

من خلال ما سبق يظهر لنا أن الأثر في عملية رسملة تكاليف الاقتراض ضمن تكلفة التثبيت على الوعاء الضريبي يكون بالفرق بين قسط إهلاك الفائدة المرسملة (مجموع التكاليف المترتبة عن القرض * معدل الإهلاك) و أعباء الفوائد للسنة المالية حسب الحالة، ففي حالة ما تكون أعباء الفوائد السنوية أكبر من قسط إهلاك الفائدة المرسملة يكون الأثر على الوعاء سلبى ما يؤدي إلى تحقيق وفرة ضريبية مؤقتة للمكلف، أما في حالة العكس فيتأثر الوعاء بالزيادة كما، ويبقى الأثر سارى المفعول إلى غاية استهلاك القرض و إهلاك التثبيت كليا .

5 الضرائب على أرباح الشركات:

1-5 حسب النظام المحاسبي المالي:

تعالج الضريبة على أرباح الشركات كعبء محاسبيا بتقيدها في الجانب الدائن من الحساب 444 "الدولة - الضرائب على الأرباح بمبلغ الضريبة على الأرباح المستحق الأداء في مقابل الحساب 695 الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية، ويقيد في جانبه المدين مبلغ التسديدات التي أنجزت في مقابل حساب الخزينة.

2-5 حسب النظام الجبائي:

لا يعتبر النظام الجبائي الجزائري الضرائب على أرباح الشركات أعباء قابلة للخصم عند تحديد النتيجة الجبائية، على غرار باقي الضرائب الأخرى، حيث تشكل الضرائب على الدخل الاستثناء الوحيد الغير قابل للخصم¹، وهي إحدى عناصر الإدماجات في الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة من الحزمة الجبائية.

3-5 الأثر على الوعاء الضريبي:

تعتبر الضريبة على الأرباح عبئا يخصم من النتيجة المحاسبية شأنه شأن الأعباء والمصاريف الأخرى التي تقع على عاتق المؤسسة، إلا أنها غير قابلة للخصم عند تحديد النتيجة الجبائية للسنة الحالية ولا السنوات التالية، أي لا ترتب عنها أي ديون مؤجلة تجاه الإدارة الجبائية وذلك لأن النظام الجبائي الجزائري يعتبر الضرائب على أرباح الشركات بمثابة توزيعات على الأرباح واعتبار الدولة كشريك له الحق في هذه الأرباح، لهذا لا بد من استرداد العبء الضريبي المسجل عند تحديد الوعاء الضريبي.

1 المادة 4.141 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

المبحث الرابع: الأثر الجبائي للاختلاف بين النظام المحاسبي والجبائي في تكوين مجتمعات الشركات

تعتبر المجتمعات من مستجدات بيئة الأعمال الجزائرية بعد مرحلة الانفتاح الاقتصادي، لذلك سنقوم من خلال هذا المطلب بعرض المعالجة المحاسبية والجبائية لمجتمعات الشركات في الجزائر، وتوضيح أثر إنشائها على الوعاء الضريبي.

المطلب الأول: محاسبة مجمع الشركات وفق النظام المحاسبي المالي:

1- تعريف التجميع المحاسبي:

عرف النظام المحاسبي المالي التجميع المحاسبي على أنه تقديم للممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد¹

ويعرف كذلك على أنه تجميع لحسابات سنوية لعدة شركات تختلف من حيث الشخصية المعنوية، لكنها ترتبط فيما بينها اقتصاديا وماليا بهدف الوصول إلى إعطاء صورة صادقة وكاملة للحالة المالية للمجمع²

1-1 أهداف التجميع المحاسبي³:

- التنسيق في إظهار الميزانية وجدول حسابات النتائج مع الاقتراح لشركات المجمع نموذج خاص بها؛
 - إحصاء المعلومات الجوهرية، التي تخص مرحلة الإقصاء: الحقوق والديون المتعلقة بالشركات التابعة، كذلك مصاريف وإيرادات هذه الأخيرة، والحصص المقدمة والمستلمة، وتحليل محفظة سندات المساهمة؛
 - تسمح بالتنسيق بين مختلف أساليب التقييم المحاسبي داخل المجمع، وذلك بإعداد يومية خاصة بالمعالجات والملاحق المتعلقة بالبيانات الضرورية للمعالجة؛
 - تسمح بإنشاء الملاحق الخاصة بالحسابات المجمع؛
 - تسهل عملية إعداد جدول التمويل للمجمع، نظرا لدوره في تيسير القراءة المباشرة للتغيرات الخاصة بالميزانية، والتي تتعدى السنة المالية كما تسمح بإعداد جدول التغيرات للأموال الخاصة.
- 2- الحسابات المدمجة حسب النظام المحاسبي المالي

1 الفقرة 1.132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره

2 Tayeb Zitouni, *comptabilité des sociétés*, éditions Berti, Alger, 2003, P61.

3 Erice Tort, *Le Reporting Financier Aspect comptable Fiscaux Et De Gestion*, Paris, Dunod, 2006, P. 18.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

نص النظام المحاسبي المالي على أن كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات¹ و يكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق الشركة الأم أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادتها ومراقبتها²، ويعفى كل كيان مهيم من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر، وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية، والحياسة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل على 90% من حقوق التصويت³، وتعرف المراقبة كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية العملية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته، ويفترض وجود المراقبة في الحالات التالية⁴:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر؛
- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين؛

- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر

- سلطة تحديد السياسات المالية العملية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد، سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

تبقى خارج مجالات تطبيق عملية الدمج، الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المدمج، وكذلك الأمر بالنسبة إلى الكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقاً في مستقبل قريب.

3- إدماج الفروع حسب النظام المحاسبي المالي

تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة، تبعاً لطريقة التكامل الشامل والتي تتمثل في⁵:

1-3 في الميزانية: الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة، وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذ بها، مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات محددة حسب قواعد الإدماج.

1 الفقرة 2.132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

2 الفقرة 3.132، مرجع سبق ذكره.

3 الفقرة 4.132، مرجع سبق ذكره.

4 المادة 40 ، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، الذي يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11

5 الفقرة 7.132، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

2-3 في حساب النتائج: إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة، مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع.

تأخذ الكشوف المالية في الحسبان، مصالح الغير (مصالح ذات الأقلية) ويورد ذكر هذه المصالح ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجموع المدمج.

3-3 بالنسبة للكيانات الأجنبية: يتم تحويل الكشوف المالية إلى العملة الوطنية حسب الطريقة الآتية¹:

- تحول الأصول والخصوم على أساس سعر الإقفال؛
 - تحول المنتجات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات، غير أنه لأسباب عملية، يرخص باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب؛
 - تسجل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة إلى حين خروج الاستثمار الصافي.
- 4- إدماج الكيانات المشاركة²:

عرف النظام المحاسبي المالي الكيان المشارك على أنه الكيان الذي يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشأ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة والنفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالات الآتية:

- الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة) لـ 20% أو أكثر من حقوق التصويت؛
 - التمثيل في الأجهزة المسيرة؛
 - المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية؛
 - المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إدارات ومسيرين.
- تدرج المساهمات في الكيانات المشاركة ضمن إطار إعداد الحسابات المدمجة في الحسابات حسب طريقة الوضع بالمعادلة والتي تتمثل في:

1-4 على مستوى الأصل للميزانية المدمجة:

- إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات؛
- احتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمجة.

1 الفقرة 8.132، مرجع سبق ذكره.

2 المرجع نفسه، الفقرات 11.132، 12.132.

2-4 على مستوى حساب النتائج المدمجة:

- يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك؛
- الأخذ في الحسبان النتيجة المدمجة هذه الحصة للمجمع في حساب نتيجة الكيان المشارك.

5- فارق الإدماج الأول¹:

يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج بالفرق بين:

- تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات؛
 - والحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ الكيان في محيط الإدماج.
 - يتركب فارق الإدماج الأول الايجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار إعداد الحسابات المدمجة هما:
 - فارق التقييم هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات.
 - فارق اقتناء "Goodwill" الذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل.
- عندما لا يتأتى تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته، يكون من القبول على سبيل التبسيط، إدراجه بمبلغه الكامل في باب "فارق الاقتناء".

5-1- في إطار أي عملية الإدماج:

تنسب فوارق التقييم إلى عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاع هذه الأصول إلى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الاقتناء.

يسجل فارق الاقتناء في الأصل غير الجاري للميزانية تحت عنوان منفصل في شكل زيادة للأصل إذا كان الفارق ايجابيا، وفي شكل تخفيض للأصل إذا كان الفارق سلبيا.

1 الفقرات من 13.132 إلى 18.132، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

تتم في كل عملية جرد مقارنة مبلغ فارق الاقتناء الايجابي مع القيمة الاقتصادية (أو القيمة النفعية) للعناصر غير المادية التي يشكلها هذا الفارق، ومن المحتمل إثبات أي خسارة في قيمة فارق الاقتناء عند الاقتضاء لإرجاع مبلغ هذا الفارق إلى قيمته الاقتصادية، وهذه الخسارة في القيمة لا تنعكس.

يدرج في الحسابات أي فارق الاقتناء سلبي في شكل منتج تبعا لوظيفة أصله:

- عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة، يدرج في الحسابات في شكل منتج عند تاريخ حدوث تلك الخسائر أو النفقات؛
- عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة، وقيمة اقتنائها، فإنه يدرج في الحسابات كمنتوجات على مدى المدة النفعية الباقية لهده الأصول؛
- عندما لا يمكن إلحاقه لا بأعباء مستقبلية، ولا بأصول غير نقدية، فإنه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتوجات؛
- أي تفسير عن معالجة الفارق المذكور أعلاه، يجب أن تقدم في ملحق الحسابات المدمجة.

2-5- الحسابات المركبة:

الكيانات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الاستراتيجي لاتخاذ القرارات، واقعة أو غير واقعة في الإقليم الوطني، دون أن تكون بينها روابط قانونية "بالسيطرة" تقوم بإعداد وتقديم حسابات، تسمى على سبيل الوجود "حسابات مركبة" كما لو تعلق الأمر بكيان واحد؛ يخضع إعداد وتقديم حسابات مركبة للقواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة مع مراعاة الأحكام الناجمة عن خصوصية الحسابات المركبة المرتبطة بعدم وجود روابط مساهمة في رأس المال تعد مقاييس الوحدة والتماسك التي تبرر إعداد وتقديم حسابات مركبة متوفرة في الحالات الآتية على الخصوص:

- كيانات يسيرها شخص معنوي واحد أو نفس مجموعة أشخاص لهم مصالح مشتركة؛
- كيانات تنتمي إلى قطاع التعاونيات أو التعااضديات، وتشكل مجموعة متجانسة ذات قيادة وإستراتيجية مشتركة؛
- كيانات هي جزء من مجموع بعينه غير ملحق قانونا بالشركة المشرفة (أو المشرفة الفرعية) ولكن لها نفس النشاط وتابعة لنفس السلطة؛
- كيانات لها فيما بينها هياكل مشتركة أو علاقات تعاقدية واسعة بما فيها الكفاية لينشأ عنها سلوك اقتصادي منسق من الزمن؛

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

- كيانات ترتبط فيما بينها باتفاق تقسيم النتيجة (أو اتفاقية أخرى) ملزم بما فيه الكفاية، وكامل لكي يكون تركيب حساباتها أكثر تمثيلا لأنشطتها ولعملياتها منه للحسابات الشخصية لكل واحدة منها.

من خلال ما سبق سنقوم بعرض لأهم القوانين والتشريعات المنظمة للتوحيد المحاسبي في الجزائر

الجدول رقم (2-6): القوانين المنظمة للتجميع المحاسبي في الجزائر

البيان	مصدر التشريع / التنظيم
تعريف الشركة التابعة	- القانون التجاري المادة 729.
تعريف الشركة المساهمة	- القانون التجاري المادة 729.
تعريف الشركة القابضة	- القانون التجاري المادة 731.
تعريف الرقابة وشروط ممارستها	- القانون التجاري المادة 729. - المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 الذي يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المادة 40 . - القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبية ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الفقرة 132.5.
إلزام بإعداد الحسابات المجمعة	- القانون التجاري المادة 732 مكرر 3 - القانون رقم 11-07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي المادة 33. - المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المادة 39 - القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الفقرة 132.3
تعريف التجميع وأهدافه	- المادة 732 مكرر 3 من القانون التجاري - المادة 1 من القرار مؤرخ 9 أكتوبر 1999 الذي يحدد كيفية إعداد وتجميع حسابات المجمع. - المادة 32 من القانون رقم 11-07 - الفقرة 132.3 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008
طرق التجميع	- المادة 2 من القرار مؤرخ في 9 أكتوبر 1999 - الفقرة 132.7 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 - الفقرة 132.11 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008
الكيفيات التقنية للتجميع	- المادة 5-14 من القرار مؤرخ 9 أكتوبر 1999 - الفقرة 132.7 الى غاية الفقرة 132.18 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008
تعريف المجمع	- المادة 31 من القانون 11-07 - الفقرة 132.2 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008
الاستبعاد من محيط التوحيد	- الفقرة 132.6 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008

المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

المطلب الثاني: النظام الجبائي للمجمعات

1- تعريف النظام الجبائي للمجمعات:

يعرف النظام الجبائي الجزائري تجمع الشركات على أنه " كل كيان اقتصادي، مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي لا يكون رأس المال ممتلك كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها اخذ طابع الشركة الأم¹. من خلال التعريف أعلاه نستنتج أنه لا يمكن الاستفادة من نظام التجميع الجبائي إلا عند استيفاء الشروط التالية:

- أن تكون الشركات الأعضاء عبارة عن شركات مساهمة SPA، من حيث الشكل القانوني؛
 - أن تمتلك الشركة الأم رأسمال الشركة العضو بنسبة 90% على الأقل بطريقة مباشرة (وليس عن طريق شركات أخرى)؛
 - لا يمكن في أي حال من الحالات أن يكون رأسمال الشركة الأم ممتلكا مباشرة بنسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم؛
 - لا يمكن امتلاك شركات أعضاء لرأسمال الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كليا أو جزئيا؛
 - لا يمكن أن تنشط الشركة في مجال النقل أو التحويل أو تسويق المحروقات والمنتجات المشتقة منها؛
 - يجب أن تكون علاقات الشركة منظمّة حصريا بالقانون التجاري. لهذا فإنه لا يمكن للشركات القابضة العمومية والمؤسسات الاقتصادية العمومية التي يكون رأسمالها ممتلكا من طرف الشركة القابضة المذكورة، أن تؤسس تجمعات الشركات لأنها منظمّة بموجب الأمر رقم 25-95 المؤرخ في 25/09/1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة².
- في حالة العكس، فإن الشركة المعنية تقصى تلقائيا من النظام الجبائي للتجمع.

2- حالات تحديد محيط الاندماج الجبائي:

1 المادة 138 مكرر، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

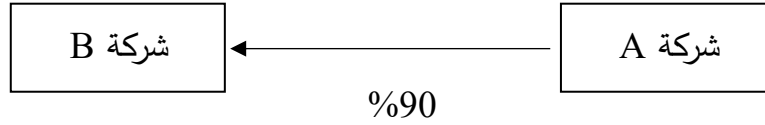
2 وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجزائر، 2021، ص 38.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

من خلال ما سبق من تعريف وشروط تكوين مجمع جبائي نستنتج أن تحديد محيط الاندماج يكون من خلال الحالات التالية:

1-2 الحالة الأولى: امتلاك الشركة الأم لرأسمال الشركة العضو بنسبة 90% على الأقل بطريقة مباشرة كما هو موضح في الأشكال التالية:

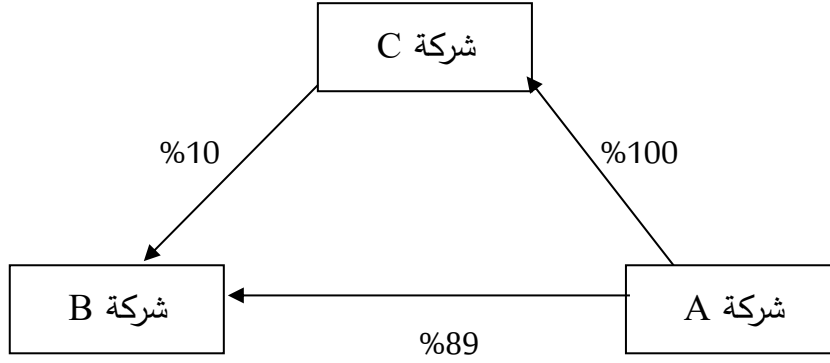
الشكل رقم (2-3): مساهمات مباشرة للشركة الأم في رأسمال الشركة العضو بأكثر من 90%



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

يمكن للشركة A أن تشكل مجمع مع الشركة B لأنها تمتلك أكثر من 90% من رأسمالها بطريقة مباشرة

الشكل رقم (2-4): مساهمات مباشرة للشركة الأم في رأسمال الشركات الأعضاء بأقل من 90%



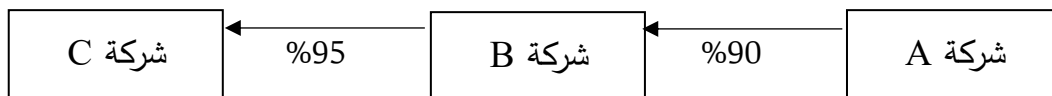
المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

يمكن للشركة A أن تشكل تجمعا مع الشركة C، غير أنها لا يمكنها أن تشكل تجمعا مع الشركة B لأنها لم

تسجل نسبة 90% من التملك المباشر لرأسمالها وهذا رغم امتلاكها لـ 10% بواسطة الشركة C

2-2 الحالة الثانية: لا يمكن امتلاك رأسمال الشركة الأم بشكل مباشر بنسبة 90% أو أكثر من طرف شركة ثالثة مؤهلة لتكون شركة أم.

الشكل رقم (2-5): الحالة الثانية مساهمات مباشرة وغير مباشرة للشركة الأم في رأسمال الشركات الأعضاء



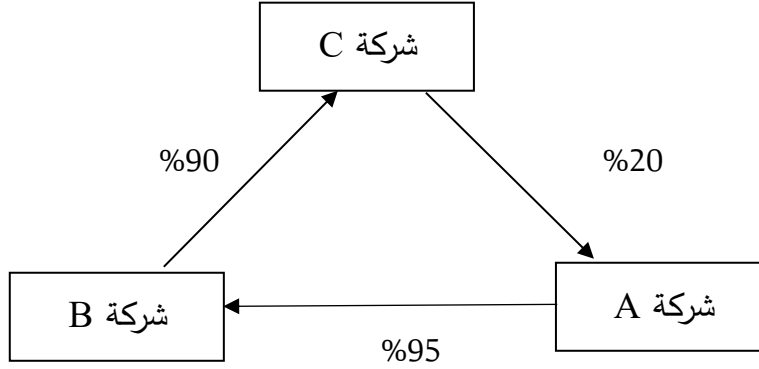
المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

لا يمكن للشركة B أن تشكل تجمع مع الشركة 3 حتى ولو ملكت أكثر من 90 % من رأس مالها لأن الشركة A تملك 90 % من رأسمالها

3-2 الحالة الثالثة: لا يمكن امتلاك شركات أعضاء لرأسمال الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كلياً أو جزئياً

الشكل رقم (2-6): وجود مساهمات دائرية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

لا يمكن للشركة A أن تشكل مجمع جبائي مع الشركة B لأن هذه الأخيرة تملك جزء من رأسمالها بطريقة غير مباشرة.

3- إجراءات الدخول للمجمع الجبائي

يتم الاستفادة والدخول في النظام الجبائي لمجمع الشركات وفق الشروط السالفة الذكر ووفق

الإجراءات والمراحل التالية:

- ترسل الشركة التابعة التي تريد الانضمام إلى المجمع بالمفهوم الجبائي طلب إلى الشركة الأم قصد إدماجها والموافقة على طلب انضمامها؛
- ترسل الشركة الأم طلب إلى مديرية كبيريات المؤسسات DGE وكذا إلى مصلحة مركز الضرائب CDI التابعة لشركة الأعضاء طلب تشكيل، أو تعديل محيط المجمع مرفقا بقائمة الشركات التابعة، نسخة من السجل التجاري، نسخة من عقد تأسيس الشركة، رسالة موافقة انضمام شركات الأعضاء؛
- إذا كان لا يوجد هناك منازعات على مستوى المصالح الضريبية، يتم تحويل الملف الجبائي لشركات الأعضاء إلى مديرية كبيريات الشركات، في حالة وجود نزاع، يجب تسوية وحل النزاع أولاً وهذا بموافقة مدير مركز الضرائب؛

- يتم معالجة الطلب من طرف مديرية كبريات الشركات، والاستيفاء بالشروط، يتم إرسال إشعار الموافقة بتشكيل مجمع بالمفهوم الجبائي.

4- المزايا الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات:

1-4 الضريبة على أرباح الشركات:

توحيد الأرباح:

يمكن للشركات المؤهلة لنظام تجمعات الشركات أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة، ويتمثل التوحيد في تقديم وثيقة واحدة موجزة تضم عمليات مجمل شركات التجمعات، تحت تحفظ الإلغاءات، الاختيار يتم من طرف الشركة الأم ويكون مقبول من طرف مجموع الشركات الأعضاء وهو لا يقبل التراجع لمدة أربع (4) سنوات¹، ويخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد في حالة الممارسة المتزامنة لعدة أنشطة خاضعة لمعدلات مختلفة من طرف شركات أعضاء في المجمع، بعنوان كل معدل تبعا لحصة رقم الأعمال المصرح به لكل صنف من النشاط².

إعفاء الأرباح:

تعفى فوائض القيم عن التنازلات المنجزة في إطار تبادل الممتلكات، بين الشركات الأعضاء لنفس التجمع، من الضريبة على أرباح الشركات³.

2-5 الرسم على القيمة المضافة:

نصت المادة 27 من قانون المالية لسنة 2007 المتمم للمادة 8 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أن العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء لتجمعات الشركات تستثنى من تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

3-5 حقوق التسجيل:

تعفى مجتمعات الشركات الجبائية من حقوق التسجيل في العمليات التالية:

- العمليات التي تثبت نقل الممتلكات بين الشركات أعضاء التجمع
- العمليات التي تثبت تحويلات الشركات من أجل إدماج التجمع

1 المادة 138 مكرر، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

2 المادة 38، قانون المالية، 2022.

3 المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024.

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

6 التدابير المتخذة من النظام الجبائي لتسهيل الانضمام إلى المجمع الجبائي:

نصت المادة 06 من قانون المالية 2008 على إعفاء الشركات التي ترغب في اختيار النظام الجبائي لتجمع الشركات من إلزامية تبرير تحقيق نتائج إيجابية خلال السنتين الأخيرتين التي تسبق إدماج تجمعات الشركات لتشجيع إدماج الشركات في تجمعات؛

نصت المادة 06 من قانون المالية 2012 على إلغاء إقصاء الشركات التي تحقق عجزين متتاليين خلال تنفيذ نظام تجمعات الشركات من محيط التوحيد الجبائي بغية عدم تفويت الاستفادة من المزايا لفائدة الشركات العاجزة والتي تمنح لهم في إطار نظام تجمعات الشركات.

المطلب الثالث: الأثر الجبائي للاختلاف بين قواعد النظامين المحاسبي المالي والجبائي في تكوين مجمع شركات على الوعاء الضريبي

سنقوم من خلال هذا المطلب بالتطرق لأهم الاختلافات بين النظامين المحاسبي المالي والجبائي في مجال التجميع ودمج الحسابات ودراسة أثر الامتيازات الممنوحة من المشرع الجبائي للمجمعات على الوعاء الضريبي.

1- المقارنة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي من حيث التجميع:

تختلف مفاهيم ونظرة كل نظام للمجمعات من خلال المفاهيم والشروط وشروط وطرق التجميع وهو ما سنتطرق إليه من في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-7): المقارنة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي للمجمعات

النظام الجبائي	النظام المحاسبي المالي	
شركات المساهمة دون سواها	لم يحدد النظام المحاسبي نوع معين من الشركات كشرط لقبولها لتكون عضوا داخل مجمع	الشكل القانوني
امتلاك الشركة الأم لرأسمال الشركة العضو بنسبة 90 % على الأقل	امتلاك الشركة الأم لرأسمال الشركة العضو بنسبة تفوق 20 %	نسبة المساهمة
التملك بطريقة مباشرة (وليس عن طريق شركات أخرى)؛	التملك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة	نوع المساهمة
بما أن النظام الجبائي يشترط نسبة المساهمة 90 % على الأقل فالنوع الاندماج الممكن تحقيقه هو الاندماج الكلي فقط	- الاندماج الكلي - الدمج بالتناسب	نوع الاندماج
تستثنى الشركات التي تنشط في مجال النقل أو التحويل أو تسويق المحروقات والمنتجات المشتقة من الدخول إلى مجمعات الشركات بمفهومها الجبائي	لم يستثنى النظام المحاسبي المالي أي نشاط من نظام التجميع	النشاطات المستثناة

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

2- المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات في المجمع الجبائي:

تعتبر الشركة الأم المكلّفة الوحيدة بالضريبة على أرباح الشركات، أما الشركات التابعة فهي مشتركة مع الشركة الأم عند الدفع لمبلغ الضريبة ضمناً فقط، وترك المشرع الجبائي الحرية للمجمع في توزيع العبء الضريبي على الشركات الأعضاء؛

بعد تحديد النتيجة الجبائية الخاصة بها تقوم الشركة الأم بتسجيل الضريبة على أرباح الشركات في حالة تحقيق نتيجة إيجابية أو الضريبة المؤجلة في حالة تحقيق نتيجة سلبية كما يلي؛

تحقيق ربح جبائي:

ح/م	ح/د	تاريخ العملية	م	د
695		الضرائب على الأرباح	xxx	
	444	الدولة الضرائب على النتائج الضريبة على أرباح الشركات للشركة الأم		xxx

تحقيق عجز:

ح/م	ح/د	تاريخ العملية	م	د
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	xxx	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول إثبات ضريبة مؤجلة عن النتيجة -خسارة-		xxx

بعد ذلك تقوم الشركة الأم بما يلي:

- تستقبل تحويلات الضرائب على الأرباح من الشركات الأعضاء بتسجيل عكس القيد المحول؛
- المقاصة بين تحويلات الشركات الأعضاء وتسجيل الالتزام بدفع الضريبة على الأرباح للفرق الموجب أو إثبات الضريبة المؤجلة للفرق السالب؛
- المقارنة بين الالتزام الضريبي للشركة الأم ونتيجة المقاصة للشركات الأعضاء وتسجيل الحاصل بينهما؛ وتقوم الشركات الأعضاء داخل المجمع الجبائي بتحديد النتيجة الجبائية وفقاً للأحكام الضريبية الخاصة بها بعد ذلك تقوم بتحويل العبء الضريبي أو الخسارة حسب الحالة للشركة الأم بإحلال الحساب 451 عمليات مجمع مكان 444 الدولة الضرائب على النتائج في حالة تحقيق نتيجة إيجابية والحساب 133 الضرائب المؤجلة على الأصول في حالة تحقيق عجز في مقابل الحساب 697 الضرائب على الأرباح لمجمعات الشركات كما سنوضحه فيما يلي:

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

- تحويل الضريبة على الأرباح من الشركة العضو إلى الشركة الأم:

ح/م	ح/د	تاريخ العملية	م	د
697	451	الضرائب على الأرباح لمجمعات الشركات عمليات مجمع تحويل الضريبة على أرباح الشركات للشركة الأم	xxx	xxx

- تحويل الخسارة إلى الشركة الأم:

ح/م	ح/د	تاريخ العملية	م	د
451	697	عمليات مجمع الضرائب على الأرباح لمجمعات الشركات تحويل الضريبة المؤجلة للشركة الأم	xxx	xxx

مثال: بافتراض أن معدل الضريبة على الأرباح 25%

الشركة/السنة	N
نتيجة الشركة الأم	- 50
نتيجة الشركة العضو A	100
نتيجة الشركة العضو B	- 120
النتيجة الجبائية للمجمع	- 70

لا يوجد التزام ضريبي للمجمع بدفع الضريبة على الأرباح في السنة الأولى لأن المجمع حقق عجز ب 70 ون وهو الذي من الممكن خصمه خلال الدورات المالية المقبلة لذلك لا بد من إثبات ضريبة مؤجلة أصول لكن قبل ذلك يتم احتساب الالتزام الضريبي لكل شركة أولاً كالتالي:

الشركة	النتيجة	الضريبة على الأرباح	الضريبة المؤجلة	النتيجة الصافية
نتيجة الشركة الأم	-50	-	12.5	- 37.5
نتيجة الشركة العضو A	100	25	-	75
نتيجة الشركة العضو B	-120	-	30	- 90
المجموع	- 70	25	42.5	-52.5
المجمع	- 70	-	17.5	-52.5

التسجيل المحاسبي:

تقوم الشركة الأم بتسجيل الضريبة المؤجلة الخاصة بها كما يلي:

ح/م	ح/د	تاريخ العملية	م	د
133	692	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة مؤجلة أصول إثبات ضريبة مؤجلة عن النتيجة -خسارة-	12.5	12.5

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

تسجل تحويلات الشركات الأعضاء:

الشركة A

د	م	تاريخ العملية	ح/د	ح/م
25	25	عمليات مجمع الضرائب على الأرباح لمجمعات الشركات الضريبة على الأرباح للشركة A	697	451

الشركة B

د	م	تاريخ العملية	ح/د	ح/م
30	30	الضرائب على الأرباح لمجمعات الشركات عمليات مجمع الضريبة المؤجلة للشركة B	451	697

إجراء المقاصة بين الالتزام الضريبي والضريبة المؤجلة للشركات الأعضاء وتسجيل الفرق كما يلي:

د	م	تاريخ العملية	ح/د	ح/م
5	5	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة مؤجلة أصول 5=30-25 إثبات ضريبة مؤجلة عن النتيجة -خسارة-	692	133

بمنا تسجل الشركات الأعضاء تحويلاتها كالتالي:

الشركة A

د	م	تاريخ العملية	ح/د	ح/م
25	25	الضرائب على الأرباح لمجمعات الشركات عمليات مجمع تحويل الضريبة على أرباح الشركات للشركة الأم	451	697

الشركة B

د	م	تاريخ العملية	ح/د	ح/م
30	30	عمليات مجمع الضرائب على الأرباح لمجمعات الشركات تحويل الضريبة المؤجلة للشركات للشركة الأم	697	451

3- أثر الاندماج الجبائي على الوعاء الضريبي:

منح المشرع الجبائي الجزائري العديد من الامتيازات و الإعفاءات للتشجيع على تكوين مجمعات جبائية والتي قد تكون وسيلة للممارسة التهرب الضريبي المشروع وإهدار الموارد الجبائية خاصة بعد إلغاء إقصاء

الفصل الثاني _____ الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

الشركات التي تحقق عجزين متتاليين من محيط التوحيد الجبائي بموجب المادة 06 من قانون المالية 2012 ذلك من خلال توحيد الأرباح ففي غالب الأحيان تكون الشركات داخل المجمع تكاملية و يكون رقم الأعمال المحقق كليا لمعاملات داخلية حيث يكون رقم الأعمال المحقق داخل المجمع في الكثير من الأحيان بدون هامش ربح ما يؤدي إلى تحقيق نتائج سلبية تؤثر على الوعاء الجبائي للمجمع سلبيًا عند توحيد الأرباح؛

كذلك من خلال إعفاء فوائض القيمة عن التنازل عن الأصول داخل المجمع من شأنها أن تؤثر عن الوعاء الضريبي

قمنا من خلال هذا الفصل بالتطرق إلى أوجه الاختلاف لقواعد الاعتراف والتقييم بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي ودور الضريبة المؤجلة كآلية لمعالجة الفروقات بينهما، حيث تبين لنا أن الجوهر الاختلاف بينهما يرجع لاعتماد النظام المحاسبي المالي على أساس الاستحقاق في إثبات العمليات وتسبيق الجوهر الاقتصادي على الواقع القانوني، أما النظام الجبائي فيأخذ بالأساس النقدي واعترافه فقط بما هو قانوني سعياً منه لحماية الإيرادات الجبائية للدولة.

ونتيجة لهذه الاختلافات الناشئة بين القواعد والقوانين الجبائية عن نظيرتها المحاسبية وجب إظهار آثار الفروقات الناتجة بينهما على القوائم المالية، ونقصد هنا الفروقات المؤقتة التي لها انعكاس على الفترات المحاسبية المستقبلية بين المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام محاسبياً وقاعدته الضريبية، وبعد دراستنا لمختلف نقاط التباين بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي تبين لنا أن حجم فجوة التعارض بينهما كبير جداً ما تسبب في ظهور آثار جبائية على الوعاء الضريبي ومنه الإيرادات الجبائية للدولة، وتعتبر الضرائب المؤجلة من المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لمعالجة هذه الفجوة، غير أن النظام الجبائي لا يعترف بها ولم ينص أو يشير إطلاقاً على الضرائب المؤجلة بصورة صريحة لاعتبارها تقنية محاسبية تهدف للمحافظة على النتيجة المحاسبية بقيمتها الاقتصادية، وليس لها تأثير على الوعاء الخاضع للضريبة.

الفصل الثالث:

دراسة الحالة بمجمع كوندور
الكثرونيكس بولاية برج بوعرييج
وحضنة حليب بالمسيلة

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الإلكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة الحضنة بالمسيلة

تمهيد:

بعد تطرقنا في الجانب النظري للعلاقة بين النظام المحاسبي المالي الذي يأخذ بالجواهر الاقتصادي للأحداث والمعاملات والنظام الجبائي الذي يعتمد على الواقع القانوني، وتحديد الاختلافات بينهما وتبيان أثرها على تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، سنقوم من خلال هذا الفصل بإسقاط الدراسة النظرية والمكتسبات الشخصية على الواقع التطبيقي في البيئة الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة حالتين "شركة حضنة حليب" و "مجمع كوندور".

يعود سبب اختيارنا لعينتين لإجراء دراسة الحالة، للميول الجبائي الذي وجدناه عند دراستنا لحالة حضنة حليب، وشرح حالات الاختلاف بين ما هو مطبق في محاسبة هذه المؤسسة وما ينص عليه المشرع الجبائي، لذلك ارتأينا أن ندعم دراستنا بدراسة ثانية لمجمع كوندور، رغم الصعوبات التي واجهتنا للحصول على المعلومات والتي لم نتمكن من الحصول عليها لولا العلاقات الشخصية.

يعتبر كل من مجمع كوندور وشركة حضنة حليب من الشركات الرائدة ومن أكبر الوحدات الإنتاجية في الجزائر، ما يشكل ميدانا مناسباً لإجراء الدراسة التطبيقية، لما يتيح من مجال لفحص تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية التي تناولتها الدراسة ومدى تعارضها مع القوانين الجبائية لاختبار فرضية الدراسة والإجابة على إشكالية المطروحة.

حيث سنركز من خلال الدراسة الميدانية، على تحليل مدى التزام العينتين بتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي لإعداد القوائم المالية، وحصراً أكبر عدد ممكن من الاختلافات مع القواعد الجبائية في المؤسسات الفردية والمجمعات باعتبار أن مجمع كوندور يحتوي على 10 شركات تستوفي شروط المجمع الجبائي ودراسة مدى تأثيرها على الوعاء الضريبي.

وعلى أساس ما تقدم؛ سنتقدم هذا الفصل إلى أربعة مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: تقديم عام لمجمع Condor

المبحث الثاني: الإجراءات المحاسبية والجبائية لعملية توحيد الحسابات في مجمع Condor

المبحث الثالث: تقديم عام لشركة حضنة حليب

المبحث الرابع: دراسة تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لشركة حضنة حليب

المبحث الأول: تقديم عام لمجمع Condor

سنتطرق في هذا المبحث للتعريف بالمجمع محل الدراسة، حيث تم اختيار مجمع Condor لكونه نموذج يحتوي على شركات كبيرة متعددة النشاطات وله باع كبير على مستوى السوق الوطني والدولي، وهو ما نحتاجه كهيئة ملائمة لإجراء الدراسة.

المطلب الأول: التعريف بالمجمع

1- تعريف مجمع كوندور:

يعد مجمع كوندور من أكبر وأهم المؤسسات الإنتاجية في الجزائر وذلك لتشكله من مجموعة شركات رائدة متعددة النشاطات أبرزها الشركة الأم SPA CONDOR ELECTRONICS المختصة في صناعة الأجهزة الكهرو منزلية، وتبرز مكانة وأهمية هذا المجمع من خلال القيمة الاستثمارية والابتكارية والقاعدة التكنولوجية التي يتضمنها.

البداية كانت سنة 2002 عن طريق تأسيس الشركة الأم (Condor Electronics) التي تحصلت على السجل التجاري لبداية النشاط الفعلي الذي كان في فيفري 2003، ثم حول شكلها القانوني في جوان 2012 إلى شركة ذات أسهم (SPA).

تم إنشاء المجمع سنة 2017 من خلال الشركة الأم SPA CONDOR ELECTRONICS بتشكيلة تضم 21 شركة تابعة كل منها تمارس نشاط مختلف، حيث تتوزع على بعض أنحاء الوطن، ولغرض الاستفادة من بعض الامتيازات والتحفيزات الجبائية شكل مجمع كوندور عن طريق الشركات التي تستوفي الشروط التجميع الجبائي يضم 10 شركات تابعة بالإضافة إلى الشركة الأم، وفيما يلي سيتم عرض جدول يحتوي على تشكيلة المجمع ونشاط كل فرع:

الجدول رقم (1-3): تشكيلة مجمع كوندور ونشاطها

رمز الشركة	نشاطها	إسم الشركة
SA00	إنتاجي	Condor Electronics
SB00	إنتاجي	Aima Industrie
SC00	إنتاجي	ALVER
SD00	إنتاجي	Batigec
SE00	إنتاجي	Bordj steel

بالمسيلة

SF00	خدماتي	Condor Academy
SG00	خدماتي	Condor Dasan
SH00	إنتاجي	Condor Engineering
SI00	ترقية عقارية	Condor Immo
SJ00	خدماتي	Condor Logistics
SK00	إنتاجي	Cristor
SL00	إنتاجي	Condor Paratino
SM00	إنتاجي	Enicab
SN00	توزيع	GB Pharma
SO00	خدماتي	Hôtel Beni Hamad
SP00	خدماتي	International Mobile
SQ00	خدماتي	Khadamaty
SR00	خدماتي	Multimédia
SS00	البناء والأشغال العمومية	Travocovia
SU00	البناء والأشغال العمومية	Travocovia Réalisation
SV00	البناء والأشغال العمومية	Travoshop

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

2- مراحل تطور نشاط مجمع كوندور

مر نشاط المجمع بمجموعة من المراحل حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن والتي نعرضها كما يلي:

1-2 المرحلة الأولى الشراء للبيع :

حيث أن المجمع كان يقوم بشراء المنتجات الإلكترونية جاهزة وبيعها على حالها في السوق الجزائري، ونظرا لأن الطلب كان كبيرا على هذه المنتجات انتقل نشاط المجمع إلى المرحلة الثانية.

2-2 المرحلة الثانية شراء المنتج مفككا جزئيا :

في هذه المرحلة يقوم المجمع بشراء المنتجات مفككة جزئيا ليقوم بعد ذلك بتركيبها، وفي هذه الحالة يستفيد من عدة مزايا وهي:

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترونيكس بولاية برج بوعريريج وملبنة الحضنة بالمسيلة

- تخفيض تكلفة الشراء؛
- التعرف على الجهاز المركب وطريقة تركيبه؛
- المساهمة في امتصاص البطالة وبالتالي الحصول على الدعم والإعانة الحكومية لها.

3-2 المرحلة الثالثة شراء الجهاز مفكا كليا

- أي شراء المنتجات مفككة كليا وإعادة تركيبها، وهنا يستفيد المجمع من مزايا أهمها
- التعرف على الجهاز أكثر وتعلم تركيبه؛
 - معرفة المكونات التي يمكن إنتاجها محليا أو ذاتيا وتكلفة أقل.

4-2 المرحلة الرابعة الإنتاج

في هذه المرحلة وبعد الاستفادة من المراحل السابقة، أصبح المجمع يتحكم في تقنيات تركيب الأجهزة وكذا تحديد المكونات التي يمكن شراؤها محليا أو إنتاجها ذاتيا بعد أن قام بشراء التراخيص من شركة HISENS الصينية.

يتبنى المجمع إستراتيجية التنوع في منتجاته وهي تقوم بالتعريف بأفانها وغاياتها تحت رسالة "الحياة ابتكار" life is Innovation حيث تسعى لتحقيق الرؤى التالية:

- مجابهة أحدث مستجدات التكنولوجيا
- التطوير المستمر للمنتجات
- تخفيض الأسعار عن طريق تعظيم الإنتاج
- التواجد عبر كامل التراب الوطني
- التصدير

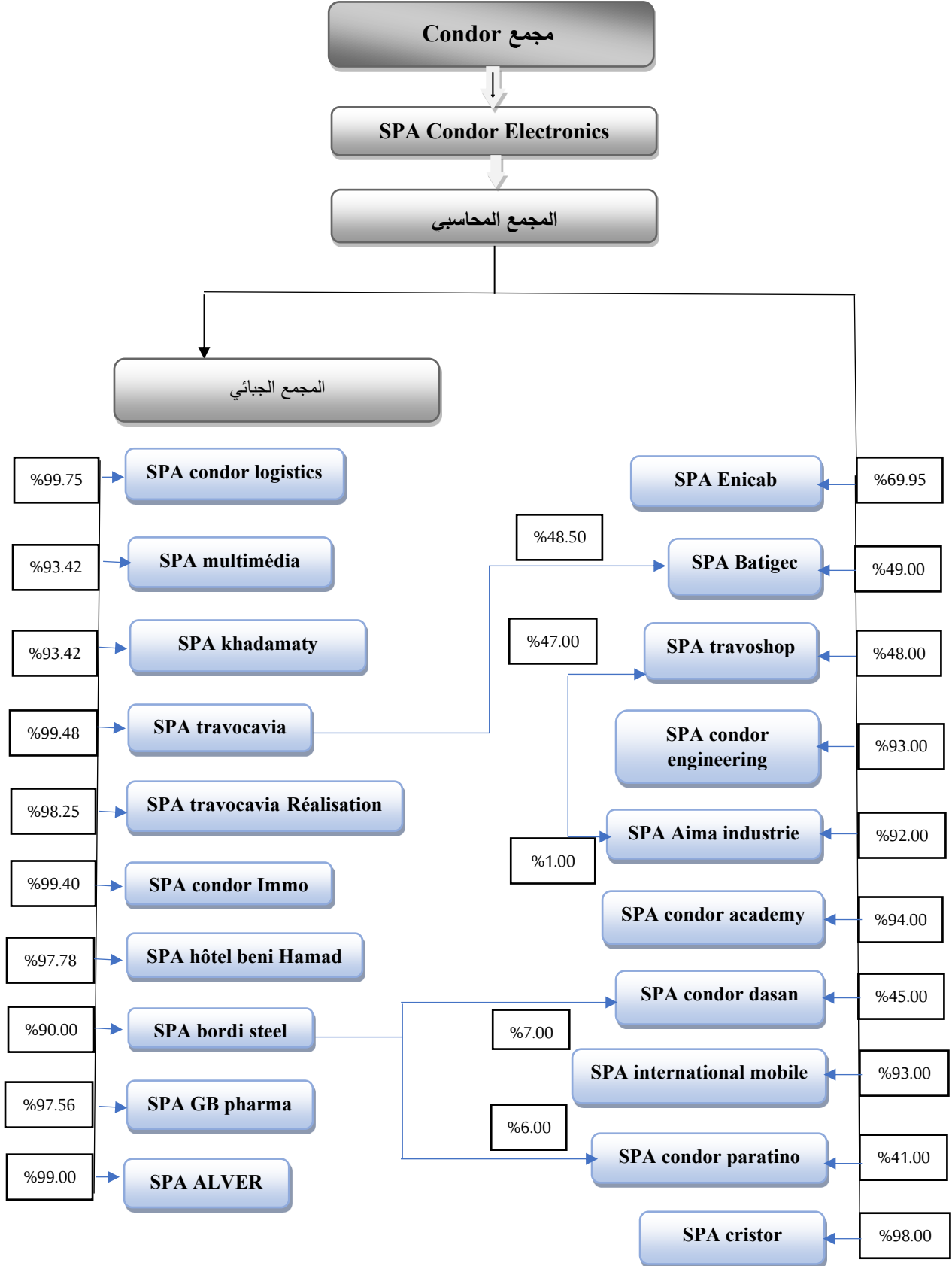
وبالفعل استطاع المجمع تحقيق تقدم كبير فيما يخص الجودة ومواكبة التكنولوجيا مع تبني سياسة تخفيض التكاليف والأسعار وذلك من خلال الاستفادة من التعلم واكتساب الخبرة، كما أصبح منتجاته تتواجد عبر 48 ولاية أي تغطية كاملة للسوق الوطني سواء عن طريق التواجد الفعلي، أو عن طريق نقاط البيع أو المعارض حيث أن المؤسسة لها نقاط بيع في كل ولايات.

3- أهداف مجمع كوندور :

مجمع كوندور بصفته الرائد الوطني في صناعة الأجهزة الكهرو منزلية لتوفره على تشكيلة ثرية ومتنوعة من الأجهزة ذات الجودة والفعالية والتكنولوجيا العالية والمساهمة في تحسين المنتج الوطني ومنافسة العلامات العالمية المستوردة لتخفيف فاتورة الاستيراد والحد من نزيف خروج العملة الصعبة، وهو يصبوا لتحقيق الأهداف التالية:

- تطوير المنتجات والخدمات التي يقدمها المجمع: بحيث يعمل على تحسين جودة المنتجات وذلك اعتمادا على أحسن وأحدث الابتكارات التكنولوجية بهدف استقطاب أكبر عدد ممكن من المستهلكين وكسب المكانة والسمعة السوقية؛
- توفير مناصب شغل: بحيث يوفر مجمع كوندور أكثر من 6300 منصب؛
- المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني؛
- دعم المنتج الوطني في السوق: من خلال تشكيلة المنتجات المتنوعة التي يطرحها المجمع في السوق الوطنية؛
- السعي لتحقيق مخطط الإنتاج السنوي المعد وفق القدرة الإنتاجية لتقوية المنافسة مع المؤسسات الزميلة أي تحقيق التكامل والتوازن واحترام الأهداف المسطرة مسبقا لضمان الاستمرارية والوصول إلى رقم الأعمال المسطر من قبل مجلس الإدارة لكل سنة؛
- الحفاظ على المكانة السوقية بضمان الزبائن والعملاء الحاليين وكسب متعاملين جدد؛
- تقديم منتج نوعي ذو مواصفات جيدة وبأفضل الأسعار؛
- الحصول على متعاملين أجانب من خلال المعارض والحملات الإعلانية الأخرى؛
- السعي إلى منافسة المؤسسات العالمية التي تنشط في نفس المجال

الشكل رقم (1-3): هيكل الشركات التابعة لمجمع كوندور



الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة الحضنة بالمسيلة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

يضم مجمع كوندور بالإضافة إلى الشركة الأم 20 شركة تابعة 10 منها تشكل المجمع الجبائي لتوفرها على الشروط المنصوص عليها من قبل المشرع الجبائي والتي تستفيد من الامتيازات الممنوحة من قبل هذا الأخير أم بقية الشركات فتشكل المجمع المحاسبي لتوفرها على الشروط التي أتى بها النظام المحاسبي المالي

ملاحظة:

نلاحظ من خلال الجدول أن الشركة الأم تسيطر على كل الشركات بنسب عالية تفوق 100/90 وذلك باعتبارها شركة عائلية حتى النسب الباقية تمثل بمساهمات المسيرين داخليين وبالتالي فهي الوحيدة المؤهلة لتمارس تسيير الفروع والمساهمات.

المطلب الثاني التعريف بالشركة الأم

1- نبذة حول الشركة الأم:

الشركة ذات أسهم SPA Condor Electronics هي شركة مختصة في صناعة المنتجات الإلكترونية والكهر ومنزلية أجهزة الإعلام الآلي، صناعة الألواح الشمسية، العجلات المطاطية للسيارات (Pneumatiques) والتجارة الدولية. هذا التنوع في النشاط سمح للشركة بالحصول على حجم كبير من الأعمال والمشاريع.

تقع المؤسسة بالمنطقة الصناعية لولاية برج بوعرييج على مساحة إجمالية تقدر بـ 80104 م، منها 42665 م مغطاة، ويقدر رأس مالها بـ 24500000000 دج، تعمل المؤسسة تحت شعار "الحياة ابتكار life innovation"، فهي تنادي إلى كل جديد والابتعاد عن الروتين والتقييد بنفس المنتجات، كما أنها تعمل دائما على ترقية نشاطاتها القاعدية والمتمثلة أساسا في تصنيع وتركيب الأجهزة الإلكترونية والكهر ومنزلية، وهذا بموجب المرسوم الوزاري رقم 2000/74 المؤرخ في: 02/04/2000 المحدد للصناعة والإنتاج، من خلال الاستفادة من النظم الجمركية بالجزائر في إطار التركيب وفي ما يلي سيتم عرض البطاقة الفنية لشركة كوندور:

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة الحضنة
بالمسيلة

الجدول رقم (2-3): البطاقة التقنية لشركة كوندور

اسم الشركة	Condor Electronics
الهيئة القانونية	شركة ذات أسهم SPA
رأس المال الاجتماعي	4.277.000.000 دج
تاريخ تأسيس الشركة	09 فيفري 2002
رقم السجل التجاري	02B0462772-00/34
الهيئة الجبائية التابعة	مديرية كبريات الشركات
المادة الضريبية	34014203792
رقم التعريف الجبائي	000234046277228
رقم التعريف الإحصائي	000234010086358
عنوان المقر الاجتماعي	المنطقة الصناعية، طريق المسيلة، برج بوعرييج 34.000
الموقع الإلكتروني	https://www.condor.dz
البريد الإلكتروني	info@condor.dz

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

تأسست شركة (Condor Electronics) في سنة 2002، وتعتبر من أهم الشركات في القطاع الصناعي. كل منتجات الشركة تتضمن تكنولوجيا عالية مع المستوى النوعي. بفضل السياسة النشطة للشركة في مجال الأسعار والموثوقية وخدمة ما بعد البيع، تمكنت الشركة أن تفرض نفسها ضمن العلامات الجزائرية الأكثر حضورا في السوق الجزائرية.

تجاوزت منتجات الشركة حدود السوق الجزائرية، وذلك من خلال تواجدها في البلدان الإفريقية (تونس وموريتانيا وساحل العاج ومصر)، وهذا ما يبين نوعية التصنيع وفعالية أجهزة الشركة، والاعتماد على معايير منظمة التجارة العالمية، سجلت علامتها التجارية في أفريل 2003 لدى (INAPI) حصلت المؤسسة على العديد من الشهادات أهمها شهادة الإيزو 9001 نسخة 2000، وشهادة الإيزو 9001 نسخة 2010، كما تحصلت على شهادة الإيزو 14001 نسخة، 2004، وشهادة الإيزو 18001 نسخة 2007 وشهادة الإيزو 26000 المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية.

يرتكز نجاح شركة (Condor Electronics) بشكل أساسي على العامل البشري، وهو العنصر الرئيسي للمقاربة المنتهجة من طرف الشركة بفضل السياسة التكوينية الناجحة للشركة التي سمحت بتنمية وتطوير الكفاءة المهنية للعاملين. وساهم ذلك في مشاركة الكل في خدمة الشركة وبناء الروح الجماعية، مما

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الإلكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة الحضنة بالمسيلة

ساعد في تحقيق الأهداف المسطرة، ظهر ذلك في تطوير وتوسيع سلسلة المنتجات إلى منتجات أخرى أكثر إبداعا، تلبية متطلبات واحتياجات الزبون.

تعتبر شركة Condor Electronics علامة ذات حضور قوي وذات سمعة في الجزائر، لقدرتها على الإبداع وتقديم منتجات ذات جودة عالية والتزامها الدائم لإرضاء زبائنها.

تعتبر المنافسة الصناعية التي تواجهها الشركة، وطموحها المستمر في التنمية على أنها مبادئ تتطلب من الشركة أن تواكب التطور باستمرار، من أجل أن تكون قادرة على المنافسة وتحقيق رضا زبائنها وتحقيق أهداف أصحاب المصالح.

2- الأهداف الإستراتيجية لمؤسسة (Condor): تسعى المؤسسة في الوقت الحالي إلى تحقيق

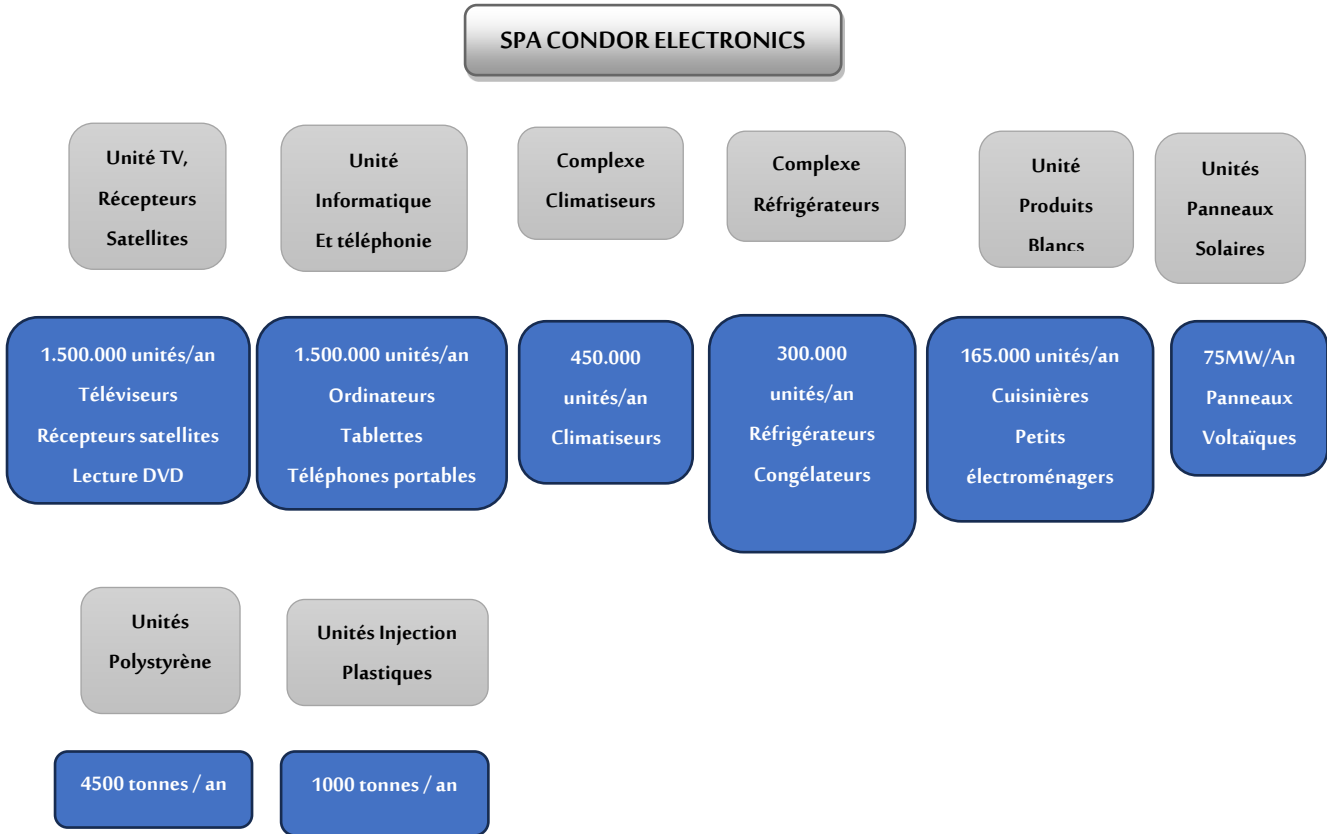
مجموعة من الأهداف الإستراتيجية نذكر منها:

- الرفع من رقم الأعمال وتحسين مردودية المؤسسة؛
 - المداومة على تنظيم وتحسين هياكل المؤسسة؛
 - تدعيم الاستثمارات باقتناء وسائل إنتاج عصرية بهدف تطوير وتنويع المنتجات لمواجهة المنافسة القائمة وإيجاد سلاسل إنتاج جديدة؛
 - وضع سياسة تجارية تستجيب لتطورات السوق؛
 - ترسيخ ثقافة الزبون لدى كل أفراد المؤسسة؛
 - دعم الاستثمار في مجال البحث والتطوير لمواجهة حاجات ورغبات الزبائن ومواكبة التطورات الحاصلة في مجال التكنولوجيا؛
 - دعم قنوات التوزيع عن طريق إنشاء صالات العرض (Show Room) بهدف مواجهة المنافسة، حيث تهدف المؤسسة إلى فتح 200 صالة عرض على مستوى التراب الوطني أفاق سنة 2024؛
 - العمل على الرفع من حجم الصادرات بالإضافة إلى جعل نصف الإنتاج موجها للتصدير؛
 - العمل على جعل المؤسسة قادرة على مواكبة التطور التكنولوجي في العالم ومواجهة المنافسة؛
 - التكوين المستمر للعمال والإطارات؛
 - الاستفادة من توظيف إطارات عالية المستوى والكفاءة.
- ولتحقيق الأهداف سالفة الذكر عملت مؤسسة كوندور على الاطلاع على مختلف التقنيات المتعلقة بمجال نشاطاتها، لتوسيع تشكيلة منتجاتها حيث أصبحت هذه المؤسسة تتشكل من:
- مركب الثلجات؛

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور إلكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة الحضنة بالمسيلة

- مركب المكيفات الهوائية؛
 - وحدة إنتاج البلاستيك؛
 - وحدة البولستران؛
 - وحدة إنتاج أجهزة الإعلام الآلي والهواتف النقالة؛
 - وحدة الألواح الشمسية؛
 - وحدة إنتاج المنتجات البيضاء (آلات الطبخ، الأجهزة الكهرو منزلية الصغيرة... إلخ)؛
 - وحدة إنتاج المستقبلات الرقمية وشاشات التعرض والتلفاز.
- والمخطط التالي يلخص هذه الوحدات:

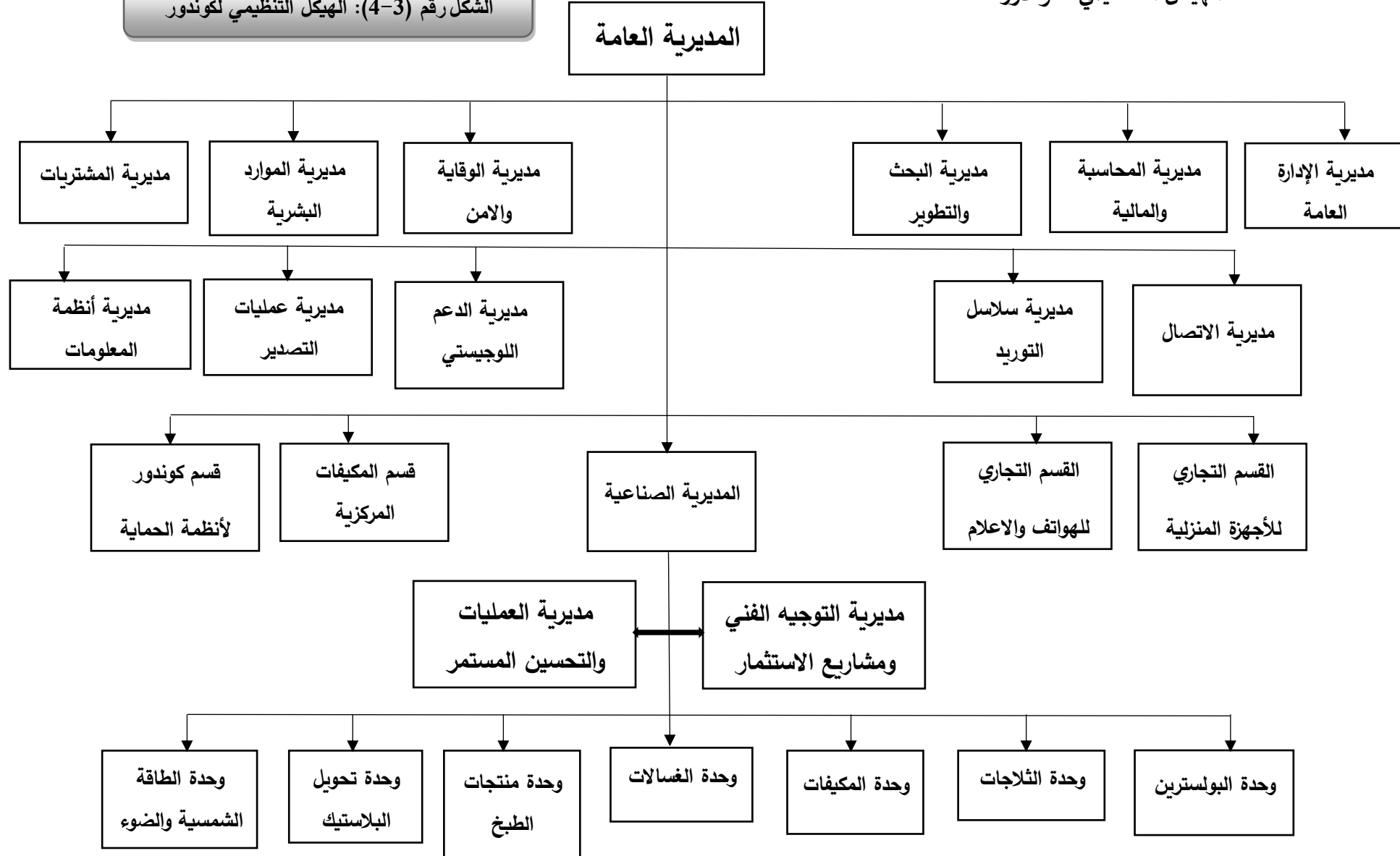
الشكل رقم (2-3): الورشات الإنتاجية لمؤسسة كوندور وقدرتها الإنتاجية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

4- الهيكل التنظيمي لكوندور

الشكل رقم (3-4): الهيكل التنظيمي لكوندور



1-4- مجلس الإدارة (Le Conseil d'Administration) :

يعتبر مجلس الإدارة الهيئة الأعلى التي تعمل على تسيير وتنفيذ للقرارات حسب ما جاء في القانون الأساسي للمؤسسة، ومن مهامها كذلك تمثيل المؤسسة أمام الهيئات والتوقيع عنها والتصرف والتعاقد بأمر المؤسسة

2-4- الإدارة العامة:(La direction général)

تتكون الإدارة العامة من المدير العام وتقتصر مهمته في الإشراف على إدارة الشركة، بالإضافة إلى نائب المدير العام والذي يعمل على الإشراف على وحدات الإنتاج وكذا استخلاف المدير العام في حالة غيابه، والأمانة العامة وتنحصر مهامها في تنظيم العلاقات بين المدير العام ونائبه، وبين الأفراد المتواجدين في المنظمة والمتعاملين معها مثل الموردين، هذا بالإضافة إلى مساعد المدير العام فهو يقوم بمساعدة المدير العام في مهامه بإعطاء استشارات في مختلف المواضيع المتعلقة بالمجالات القانونية والمالية التي تخص المنظمة. وتندرج تحت الإدارة العامة مجموعة من المديريات تمثلت في: مديرية المالية والمحاسبة، مديرية الموارد البشرية، مديرية إدارة الجودة الشاملة والتنمية المستدامة، مديرية إدارة الجودة الشاملة والتنمية المستدامة ومديرية الإمداد. الخ.

3-4 مديرية المالية والمحاسبة:(Direction de finance et comptabilité) تعمل هذه المديرية على

معالجة الشؤون المالية والمحاسبية المتعلقة بتعاملات المؤسسة وتتلخص مهامها في:

- القيام بمختلف الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة المالية للمؤسسة؛

- الاهتمام بعملية المتابعة الضريبية والاقتطاعات؛

- إعداد ميزانيات المؤسسة وتحليلها؛

- المتابعة المالية لملفات استثمارات المؤسسة؛

4-4 مديرية التجميع المحاسبي: هي مديرية تابعة للمجمع يشرف عليها السيد موهوب عبد الوهاب مقرها

في الشركة الأم تقوم بتجميع محاسبة كل من الشركة الأم والشركات التابعة لإعداد القوائم المالية

والتصريحات الجبائية والشبة جبائية للمجمع، ويمكن حصر مهامها في النقاط التالية:

- ضمان تطبيق التعليمات والاجتهادات المحاسبية الصادرة عن إدارة المجمع، وضمان احترامها من

طرف كل شركات المجمع؛

- مسك أعمال التجميع المحاسبي السنوية للمجمع؛

الحضنة بالمسيلة

- إعداد وتطبيق السياسة التسييرية للتدفقات المالية للمجمع؛
 - ضمان التعاون مع محافظي حسابات الشركات التابعة وللمجمع والمراجعين الآخرين؛
 - متابعة ومراقبة تطبيق القواعد المحاسبية ومسك الحسابات؛
 - التنسيق مع مديرية نظم المعلومات من اجل إعادة تقييم الأنظمة المالية والمحاسبية، والعمل على تطويرها بما يتناسب مع وضعية المجمع؛
 - المشاركة في الأعمال والدراسات والتكوينات ذات العلاقة بالتجميع المحاسبي.
- 4-5 مديرية البحث والتطوير: مديرية البحث والتطوير بمؤسسة (Condor) هي عبارة عن الجهة المختصة بإجراء كل البحوث الأساسية والتطبيقية وكذلك البحوث التطويرية الخاصة بالمنتجات التي تنتجها المؤسسة وكذلك عملياتها الإنتاجية بالإضافة إلى قيامها بالعديد من المهام، حيث تم تأسيس هذه المديرية بالتحديد في 28 أوت 2014 لتوحد كافة دوائر وأقسام البحث والتطوير المتواجدة بالمؤسسة في 2013، حيث تقوم هذه المديرية بمجموعة من المهام نذكر منها ما يلي:
- إجراء البحوث المتعلقة بتحسين المنتج والعمليات الإنتاجية؛
 - إجراء البحوث المتعلقة بتصميم المنتجات؛
 - القيام بكل الدراسات التقنية والمالية المتعلقة بالبحوث المدروسة لمعرفة إمكانية تطبيقها؛
 - إعداد كل الملفات التقنية الخاصة بالمنتجات والعمليات الإنتاجية؛
 - مراقبة جودة المنتج ولواحقه؛
 - دراسة الجانب البيئي في العديد من البحوث لمعرفة تأثيرها على البيئة سيما من ناحية المادة الأولية المستخدمة وكذلك طبيعة الغازات؛
 - دراسة الملفات المتعلقة بأفكار المخترعين والباحثين الجزائريين الذين يتقدمون إلى المؤسسة بغرض تجسيد هذه الأفكار على أرض الواقع؛
 - التنسيق مع قسم الصيانة لدراسة أي تغييرات أو تحسينات في العمليات الإنتاجية.
- 4-6 مديرية الوقاية والأمن: تقوم هذه المديرية باقتراح السياسات والخطط للسلع والعمال في المؤسسة كما ينصب اهتمامها على قضايا أمن وحماية ممتلكات المؤسسة ومنتجاتها من خلال التنسيق والتحكم ومراقبة تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للمتطلبات القانونية، من خلال
- قسم الأمن
 - قسم مراقبة النوعية

الحضنة بالمسيلة

- قسم الوقاية والأمن الصناعي

كل قسم لديه المسؤولية في القيام بتغييرات في أجهزة الأمن والتسيير حسب قرارات المجمع وتقوم بما يلي :

- تنشيط وتسيير البرنامج العام والأمن والوقاية من الأخطار التي تهدد المجمع؛

- تسيير الوسائل لمكافحة الحرائق أو أي خطر ما؛

- تنظيم الحراسة والسهر على الممتلكات والأجهزة وعمال الوحدات.

7-4 مديرية الموارد البشرية (Direction des ressources humaines) :

تقوم مديرية الموارد البشرية بعدة مهام يمكن حصرها في:

- إدارة وتسيير كافة المستخدمين بمختلف وظائفهم.

- توظيف العمال حسب احتياجات الشركة.

- تطبيق مخطط التكوين للعمال.

- معالجة القضايا القانونية المتعلقة بالعمال.

- تنسيق مهام الوسائل العامة تطبيق البيع بالتقسيط للعمال.

- ضمان الربط بين الهياكل الخارجية التي تتعلق بالشؤون الاجتماعية للعمال.

8-4 مديرية المشتريات (Direction des approvisionnements) :

تقوم مديرية الموارد البشرية بعدة مهام يمكن حصرها فيما يلي:

- التحديد الدقيق لاحتياجات الشركة، في بداية سلسلة الإنتاج أو نقاط البيع

- التفاوض المباشرة مع مختلف الموردين ووضع خطة التوريد معهم

- تنظيم وإدارة وتنسيق تدفق مخزون البضائع داخل الشركة، بناءً على توقعات المبيعات

- إعداد وتحليل المؤشرات التي تسمح بمعرفة تناوب المنتجات وأوقات التسليم وكفاءتها لتصحيح

وتحسين عمليات تسليم واستلام البضائع في المستقبل.

المبحث الثاني الإجراءات المحاسبية والجبائية لعملية توحيد الحسابات في مجمع Condor

تشرف مصلحة توحيد حسابات المجمع الكائن مقرها بالشركة الأم على كل المهام والعمليات المتعلقة بعملية توحيد حسابات المجمع وإعداد القوائم المالية المجمع (المحاسبية والجبائية)، كما تعمل على التنسيق بين الشركات التابعة ومتابعة العمليات البينية بينها للحصول على قوائم مالية مجمعة تتميز بالصدق والعدالة والتي تكون معدة باحترام المبادئ المحاسبية وتمر عملية التجميع لدى مجمع كوندور على عدة مراحل متسلسلة ومكملة لبعضها البعض، سنتطرق إليها في المطالب الموالية.

المطلب الأول: العمليات التحضيرية لعملية التجميع

قبل القيام بعملية التجميع المحاسبي لابد من المرور بالمرحلة التمهيديّة للقيام بمجموعة من الأعمال التحضيرية التي تتم على مستوى الشركة الأم، وعلى مستوى الشركات التابعة أيضا، وذلك بالاطلاع على أي تغيير قد طرأ على شركات المجمع أو القوانين والتشريعات وتحيين المعلومات المتوفرة لضبط محيط المجمع وتحديد الشركات المعنية بعملية التجميع وذلك كما يلي:

أولا: جمع المعلومات القانونية التي تسمح بالتعريف بالشركات وتحديد حصص الأسهم وحقوق التصويت، مع تحديد التغييرات التي طرأت على محيط المجمع من استبعاد أو انضمام عبر حيازات جديدة أو تنازلات وذلك بالاعتماد على الوثائق التالية:

- عقد تأسيس الشركة.
- السجل التجاري والسجلات التجارية الفرعية للشركة.
- ميثاق الشركاء. Le pacte d'associés.
- محضر الاجتماع PV d'assemblée

ثانيا: إعداد بطاقة فنية عن كل شركة في المجمع تحتوي على معلومات مثل: الشكل القانوني للشركة، النشاط أو الأنشطة التجارية الممارسة، الموارد البشرية، الشركاء، حصص الأسهم وأعضاء مجلس الإدارة. ثالثا: توحيد طرق التقييم لمجمع condor، وهي كالتالي:

- توحيد طرق الإهلاك: تتبع شركة condor والشركات التابعة لها طريقة الإهلاك الخطي أثناء إعداد مخطط الإهلاك للتثبيتات وبنفس المدة المتبعة من طرف الشركة الأم.
- توحيد طرق تقييم المخزونات: حيث تتبع كل شركات المجمع طريقة الوارد أو الصادر أولا FIFO في تقييم مخزوناتها.

1- تحديد طرق ومحيط التجميع:

الحضنة بالمسيلة

يتم أولاً تحديد الجدول الزمني للقيام بعملية التجميع المحاسبي من خلال إعداد ونشر تعليمة إقفال الحسابات، بعدها يتم جرد محفظة المساهمات وتحديد محيط التجميع، وأخيراً يتم تحديد طرق التجميع التي تتناسب مع كل شركة من الشركات الداخلة في محيط التجميع لسنة 2021.

1-1 إعداد الجدول الزمني لعملية التجميع:

يقوم المدراء المحاسبين والماليين لشركات المجمع الداخلة في محيط التجميع بعقد اجتماع تحت إشراف مديرية التجميع على مستوى الشركة الأم للمجمع، وذلك بهدف مناقشة طريقة إقفال الحسابات السنوية ويتم الخروج باتفاقية عمل تتضمن ما يلي:

- الوثائق الواجب إعدادها من قبل مديريات المحاسبة والمالية لشركات المجمع؛
 - التعليمات الواجب إتباعها عند عملية إقفال الحسابات السنوية؛
 - الوثائق والجداول اللازمة لإجراء عملية التجميع والتي يتم إعدادها وفق قواعد الداخلية الخاصة بمجمع كوندور
 - القيام بعملية مقارنة لحالات عدم التطابق في أرصدة حسابات العمليات الداخلية بين شركات المجمع بعد دراسة الوثائق المرسله من قبل الشركات التابعة وإجراء اجتماع تحت إشراف مديرية التجميع والمصادقة على أوراق المقارنة من قبل مدراء المالية والمحاسبة للشركات المعنية
- تقوم المديرية التجميع المحاسبي بإصدار تعليمة سنوية لكل من المدراء المالية والمسيرين، وكذا المحاسبين لكل شركات المجمع، وذلك بهدف تذكيرهم بالقوانين والإجراءات التي تخص عملية إقفال الحسابات ونخص بالذكر الشركات الداخلة في محيط التجميع المحاسبي. كما تقوم بالتذكير بالشروط والعمليات الأساسية ذات العلاقة بأعمال نهاية السنة، التي تنطلق بداية السنة الجديدة إلى غاية 20 أفريل، كما تحتوي هذه التعليمة على الملاحظات والتحفظات المقدمة من طرف محافظ الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

بعد ذلك يتم إعداد جدول زمني يحدد الأجال النهائية التي يلزم بها كل مسؤول بإرسال المعلومات الضرورية التي تعتمد عليها مديرية التجميع لإعداد القوائم المالية للمجمع، كما يعتبر هذا الجدول بمثابة إلزام تلزم به مديرية التجميع جميع الشركات التابعة باحترام المواعيد المحددة فيه، وفي حالة التأخر تقوم بإرسال ملاحظة للشركة من اجل تسوية وضعيتها في أقرب الأجال وفيما يلي سنقدم الجدول الزمني لعملية التجميع المجمع كوندور:

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعريريج وملينة

الحضنة بالمسيلة

الجدول رقم (3-3): المخطط الزمني لعملية التجميع

الأجل المحدد	العملية
من 01 إلى 31 جانفي 2022	تسجيل وتأكييد العمليات بين شركات المجمع الخاصة بالثلاثي الأخير في التطبيق مفيد الخاص بالتجميع المنجز من قبل مدير التجميع ومهندسي الشركة
31 جانفي 2022	إرسال ملفات العمليات البنينة في حالة اختلاف الأرصدة مع إرسال التفسيرات والتبريرات اللازمة من الطرفين والمصادقة عليها
28 فيفري 2022	إقفال الحسابات الاجتماعية لشركات المجمع
28 فيفري 2022	إرسال الميزانيات وحسابات النتائج لكل الشركات الداخلة في محيط التجميع والذي يتم بطريقة تلقائية من خلال تطبيق مفيد
05 مارس 2022	إرسال طلب الموافقة على إقفال الحسابات لمديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي، والتي تكون مرفقة بالوثائق التالية : - القوائم المالية النهائية للحسابات كل شركة - الإمضاء على مخطط إقفال الحسابات بالنسبة للشركات التي تم ضمها حديثا - أوراق المقاربات والتسويات ممضية من الطرفين - مخطط إقفال الحسابات ممضي من طرف المدير التجميع
15 مارس 2022	إرسال تصريح الخاص بالضريبة على أرباح الشركات
17 مارس 2022	عقد اجتماع مجلس الإدارة المخصص لإقفال الحسابات الاجتماعية لكل شركة
20 مارس 2022	إرسال الحلول المقترحة من طرف المجمع ومحافظ الحسابات
25 مارس 2022	إرسال الملفات النهائية لعملية التجميع: - جداول عملية التجميع المحاسبي - ملاحق القوائم المالية - الحزمة الجبائية - رقم الأعمال داخل وخارج المجمع - وضعية التسويات الحسابات الاجتماعية - تقرير حول رفع الاحتياطات بالنسبة للسنة المالية 2015 - تقرير التسيير وعرض الحسابات لمجلس الإدارة
28 مارس 2022	عقد اجتماعات الجمعية العامة العادية لشركات المجمع بحضور - محافظ الحسابات - المدير العام للمجمع ومدراء المالية لكل شركة - الشركاء

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور إلكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملينة

الحضنة بالمسيلة

10 أبريل 2022	إقفال الحسابات الاجتماعية للشركات
20 أبريل 2022	إعداد القوائم المالية المجمعة للمجمع الجبائي والتصريحات الجبائية للمجمع

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

2-1 جرد محفظة المساهمات وتحديد محيط التجميع:

تقوم مديرية التجميع بطلب حصص الأسهم لتوزيع رأس المال لكل الشركات التابعة والتي يتم إعدادها من طرف المدراء الماليين لكل شركة حيث يتم من خلال هذه المحفظة تحديد الشركات التي تدخل في محيط التجميع، تضم كل من نسبة المساهمات التي تمتلكها الشركة الأم في رأس مال كل شركة تابعة، ورأس المال الاجتماعي لكل شركة ونأخذ مثال من شركة التابعة SPA CONDOR IMMO وما تمتلكه الشركة الأم CONDOR ELECTRONICS من أسهم رأسمالها في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-4): توزيع رأس مال شركة كوندور إيمو

المساهم	عدد الأسهم	قيمة السهم	المساهمة في رأس المال	نسبة المساهمة
Condor Electronics	50100	1.000 دج	50.100.000 دج	99,405 %
المساهم 02	47,67	1.000 دج	47.670 دج	0,095 %
المساهم 03	47,67	1.000 دج	47.670 دج	0,095 %
المساهم 04	47,67	1.000 دج	47.670 دج	0,095 %
المساهم 05	47,67	1.000 دج	47.670 دج	0,095 %
المساهم 06	47,67	1.000 دج	47.670 دج	0,095 %
المساهم 07	4,67	1.000 دج	4.670 دج	0,009 %
المساهم 08	2,33	1.000 دج	2.330 دج	0,005 %
المساهم 09	2,33	1.000 دج	2.330 دج	0,005 %
المساهم 10	2,33	1.000 دج	2.330 دج	0,005 %
المساهم 11	2,33	1.000 دج	2.330 دج	0,005 %
المساهم 12	13,90	1.000 دج	2.330 دج	0,028 %
المساهم 13	13,90	1.000 دج	13.900 دج	0,028 %
المساهم 14	6,95	1.000 دج	6.950 دج	0,014 %
المساهم 15	6,95	1.000 دج	6.950 دج	0,014 %
المساهم 16	5,96	1.000 دج	5.960 دج	0,012 %
المجموع	50400	/	50.400.000 دج	100 %

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملينة
الحضنة بالمسيلة

وبعد جمع المساهمات لكل الشركات التابعة تم إعداد جدول تلخيصي لمحفظة الأوراق المالية
(المساهمات) في 2021/12/31 لمجمع كوندور كالتالي:

الجدول رقم (3-5): المساهمات في الشركات التابعة الداخلة في محيط التجميع

الشركة	رأس مالها	نسبة المساهمة	رأس المال الصادر	القيمة المحاسبية للأسهم
Condor Logistics	695.770.000	% 99,75	694.020.000	694.020.000
Travocovia	541.800.000	% 99,48	538.982.640	808.500.000
Condor Immo	504.000.000	% 99,40	501.000.000	501.000.000
ALVER	6.060.000.000	% 99,00	5.999.400.000	594.000
Travocovia Réalisation	100.000.000	% 98,25	98.250.000	98.250.000
Cristor	100.000	% 98,00	98.000	98.000
Hôtel Beni Hamad	90.000.000	% 97,78	88.002.000	88.000.000
GB Pharma	600.000.000	% 97,56	585.360.000	585.370.000
Batigec	4.300.000.000	% 49,00	1.242.760.000	1.242.760.000
Travoshop	7.000.000	% 48	3.360.000	3.360.000
Condor Academy	20.000.000	% 94,00	18.800.000	18.800.000
Khadamaty	100.000.000	% 93,42	93.420.000	93.420.000
Multimédia	100.000.000	% 93,42	93.420.000	93.420.000
Aima Industrie	120.000.000	% 93,00	110.400.000	110.400.000
Condor Engineering	20.000.000	% 93,00	18.600.000	18.600.000
International Mobile	20.000.000	% 93,00	18.600.000	18.600.000
Bordj steel	200.000.000	% 90,00	180.000.000	180.000.000
Enicab	1.010.000.000	% 69,95	706.495.000	419.700.000
Condor Dasan	98.200.000	% 45,00	44.190.000	44.190.000
Condor Paratino	55.800.000	% 41,00	22.878.000	22.878.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

تجدر الإشارة إلى أن النسب المذكورة في الجدول هي تلك التي يمتلكها المجمع بطريقة مباشرة فقط وأن مجمع
Condor قام بعملية إعادة هيكلة لتركيب رأس مال جميع الشركات التابعة والشركة الأم وهذا بهدف

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملينة
الحضنة بالمسيلة

التوزيع الصحيح للأسهم بين الشركة الأم SPA Condor Electronics والمساهمين الآخرين والجدول الموالي يوضح نسبة الرقابة التي تمتلكها الشركة الأم وكذا نوع الرقابة التي تمارسها على الشركات الخاضعة:
الجدول رقم (3-6): نسبة ونوع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات التابعة

نوع الرقابة	نسبة الرقابة	نسبة المساهمة		الشركة
		بشكل غير مباشر	بشكل مباشر	
رقابة مطلقة	% 99,75	-	% 99,75	Condor Logistics
رقابة مطلقة	% 99,48	-	% 99,48	Travocovia
رقابة مطلقة	% 99,40	-	% 99,40	Condor Immo
رقابة مطلقة	% 99,00	-	% 99,00	ALVER
رقابة مطلقة	% 98,25	-	% 98,25	Travocovia Réalisation
رقابة مطلقة	% 98,00	-	% 98,00	Cristor
رقابة مطلقة	% 97,78	-	% 97,78	Hôtel Beni Hamad
رقابة مطلقة	% 97,56	-	% 97,56	GB Pharma
رقابة مطلقة	97,50%	48,50%	% 49,00	Batigec
رقابة مطلقة	95,00%	47,00%	% 48	Travoshop
رقابة مطلقة	% 94,00	-	% 94,00	Condor Academy
رقابة مطلقة	% 93,42	-	% 93,42	Khadamaty
رقابة مطلقة	% 93,42	-	% 93,42	Multimédia
رقابة مطلقة	93,00%	1,00%	% 93,00	Aima Industrie
رقابة مطلقة	% 93,00	-	% 93,00	Condor Engineering
رقابة مطلقة	% 93,00	-	% 93,00	International Mobile
رقابة مطلقة	% 90,00	-	% 90,00	Bordj steel
رقابة مطلقة	% 69,95	-	% 69,95	Enicab
رقابة مطلقة	% 52,00	7,00%	% 45,00	Condor Dasan
رقابة مطلقة	% 47,00	6,00%	% 41,00	Condor Paratino

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الشركة الأم تسيطر على كل الشركات التابعة سيطرة مطلقة وأن محيط التجميع يشمل كل وحدات المجمع.

3-1 تحديد طريقة التجميع

بعد تحديد محيط التجميع والذي يعد أهم مرحلة للقيام بعملية التجميع، الذي يعتمد عليه في تحديد طريقة المناسبة للتجميع، وأي خطأ في التحديد سيؤثر على صحة القوائم المالية المجمعة، ما ينتج عنه نتيجة غير صحيحة وصورة غير صادقة حول ما حققه المجمع.

بعد تحديد الشركات التي تدخل في محيط التجميع بالاعتماد على كل من نسبة المساهمات وكذا الرقابة التي تملكها الشركة في الشركات التابعة لها الشركة الأم ووحداتها، لابد من اختيار الطريقة المناسبة لتجميع القوائم المالية

وبناء على ما نص عليه النظام المحاسبي المالي حول طرق التجميع المحاسبي المسموحة والتي يمكن للمجمعات تطبيقها، وما جاءت به معايير المحاسبة الدولية، قامت مديرية التجميع لمجمع كوندور بالاعتماد على طريقة الإدماج الكلي باعتبار المجمع يملك سيطرة تفوق 50% من رأسمال الشركات التابعة وامتلاك رقابة حصرية على كل الشركات الأخرى إلا شركة CONDOR PARATINO التي تبلغ نسبة المساهمة فيها 47% كان على مجمع كوندور إدماجها بطريقة الوضع بالمعادلة حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثاني: إجراءات التسوية وجمع القوائم المالية

بعد مراجعة عمليات التسوية المعدة من قبل الشركات التابعة يتبع المجمع أسلوب التجميع بالأرصدة حيث يتم تجميع الميزانيات الفردية للشركات التابعة والمساهمات في الشركة الأم في نهاية السنة ويتم تجميعها ثم تخضع لتعديلات من إعادة المعالجة وإقصاء، وهذا بعد الموافقة على طلب إقفال الحسابات التي قامت بإرساله الشركة الأم.

1- إجراءات عملية التقارب

تقوم مديرية التجميع لمجمع كوندور بالوقوف على عملية المقارنة لأرصدة العمليات البنينة المنجزة داخل محيط المجمع كل سداسي، حيث تلزم كل الشركات التابعة بإعداد كشوفات التقارب لكل الوحدات الأخرى حتى في حالة عدم وجود أي معاملة، وذلك للتأكد من موثوقيتها بالمقارنة ولقد حدد المجمع جدولا زمنيا لهذه العملية والذي لابد للشركات من احترامه.

الجدول رقم (3-7): الجدول الزمني لأعمال المقاربة وتسوية الأرصدة

المدة المحددة في نهاية السنة	المدة المحددة في السداسي الأول	العمليات
31-01 جانفي	10-01 أوت	طلب تأكيد صحة الأرصدة
15-01 فيفري	20-10 أوت	الرد على طلبات تأكيد صحة الأرصدة
28-15 فيفري	31-20 أوت	تقديم أوراق الاختلافات لمديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي
05 مارس	10-01 سبتمبر	اجتماع تسوية الاختلافات

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

يعقد المجمع اجتماع تسوية الاختلافات يوم 05-03-2022 لجميع المدراء الماليين للشركات التابعة تحت إشراف مدير المالية والمحاسبة للمجمع للمصادقة على كشوفات التقارب ومناقشة الأرصدة وهنا نكون أمام حالتين:

- حالة التطابق الأرصدة: في هذه الحالة يكون رصيد الحقوق هو نفسه رصيد الديون، أي لا يوجد أي خلاف يمضي كل من المحاسبين على كشف التقارب، وتكون عملية إلغاء هذه الأرصدة بشكل مباشرة وبدون نزاع

- حالة عدم تطابق أرصدة: في حالة وجود اختلاف بين الأرصدة الحقوق و الديون بين شركتين، يتم إعداد كشف خاص بالعمليات المتنازع فيها **Relevé des opérations intra-groupes discordantes** وتكون أبرز أسباب الاختلاف كما يلي:

- خطأ أو سهو من طرف المحاسب.
- نسيان تسجيل فاتورة أو عملية محاسبية.
- تأخر استلام الفاتورة داخل مصالح الشركة أو بين الشركات التابعة.
- اختلاف بين تاريخ إصدار الشيك أو الفاتورة وقبضه أو استلامه.

بعد تحديد سبب الاختلاف تدخل مديرية التجميع كمنظم وحكم، بعد ذلك يتم تصحيح الخطأ في محاسبة الشركة التابعة وإعداد كشف تقارب جديد صحيح ثم المصادقة عليه من كلا الطرفين.

وفي حالة استمرار النزاع وعدم معالجة الاختلاف، تبقى العملية محل نزاع، وتتم التسوية في يومية تجميع الحسابات بتسجيل محاسبي خاص لمبلغ الاختلاف في الحساب 412 ومحاولة معالجته في الدورة القادمة ومن المفروض أن تقوم الشركة التابعة صاحبة الحق بتسجيل مؤونة للجزء المختلف عليه ويتم إلغائها عند تسوية النزاع وهو الغير معمول به في مجمع كوندور.

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملينة

الحضنة بالمسيلة

2- توحيد الحسابات المحاسبية والحسابات المساعدة:

حتى تكون عملية التجميع سليمة لآبد من توفر جميع الشركات التابعة والشركة الأم على نفس مدونة الحسابات وهو ما يسهل ويجنب فرق التجميع العديد من المشاكل حيث تعتبر الحسابات المدونة في الجدول المالي حسابات الديون والذمم المدينة داخل المجمع وهي الأكثر استعمالا وتداولاً عند إعداد كشوفات التقارب في محاسبة العمليات البنينة المنجزة بين شركات المجمع

الجدول رقم (3-8): حسابات الديون والذمم المدينة للعمليات داخل المجمع

رقم الحساب	اسم الحساب
2380	التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات
2610	سندات الفروع المنتسبة
2660	الحسابات الدائنة المحلقة بمساهمات المجمع
2741	القروض والحسابات الدائنة داخل المجمع
2752	الودائع والكفالات المدفوعة
2760	الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة
4091	الموردون المدينون - التسبيقات والمدفوعات على الحساب RRR - الواجب الحصول عليها
4110	الزبائن
4117	الزبائن - كفالة الضمان
4180	الزبائن - المنتجات التي تم تعد فواتيرها
4510	عمليات المجمع، أموال مستلمة مرسله
4514	الدفع على الحساب - ضرائب ورسوم الرسم على القيمة المضافة
4515	الدفع على الحساب - الضريبة على أرباح الشركات
4550	الشركاء - الحسابات الجارية
4560	الشركاء - العمليات عن رأس المال
4571	الشركاء - الحصص الواجب دفعها
4587	الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع
4620	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيات

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

كما قام مجمع كوندور في سياق تسهيل عملية التجميع بإعداد رمز تسلسلي لكل شركة وفق الحروف اللاتينية وإضافة حرف F في حالة اعتبار الشركة مورد، وحرف C في حالة اعتبار الشركة زبون ويقوم مجمع condor بتسجيل العمليات التي تتم بين المؤسسة وفروعها عن طريق استعمال برنامج BIG DATA من أجل

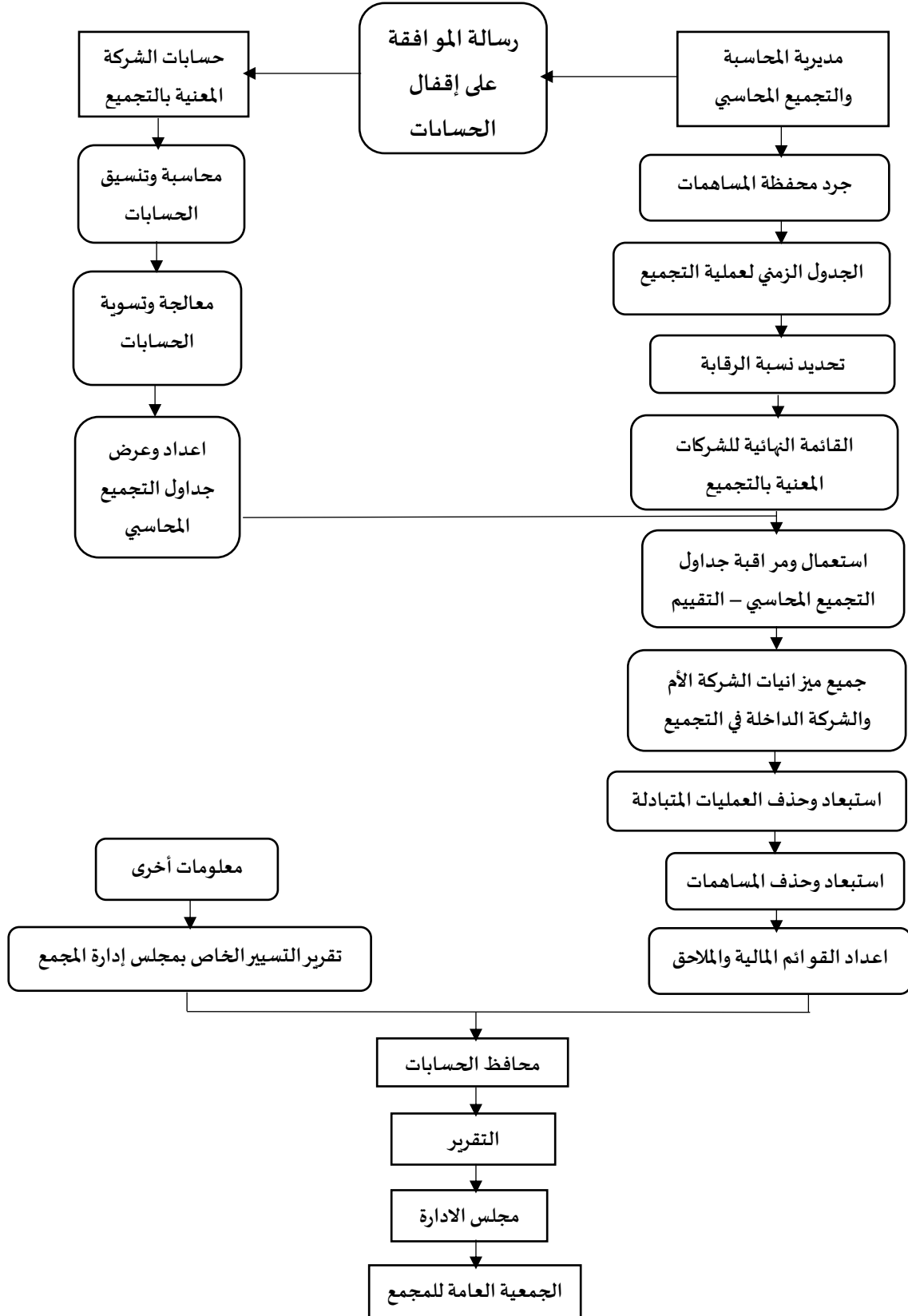
الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملينة

الحضنة بالمسيلة

القدرة على متابعة العمليات المحاسبية وحركة الحسابات بسهولة. حيث يعتمد البرنامج المحاسبي BIG DATA على قاعدة المشاركة والاستقبال BIG EMIS- BIG RECU ويتم إعداد التسوية والاختلاف باستعمال هذا البرنامج.

بالنسبة لعملية إعداد القوائم المالية المجمعة فتتم ببرنامج PC COPMTA بعد إجراء التعديلات اللازمة وتحول الأرصدة النهائية إلى برنامج EL MOUFID الذي يقوم بإعداد ميزان المراجعة والقوائم المالية وتحليلها بالذكاء الاصطناعي والشكل الموالي سيلخص كل ما سبق من إجراءات التوحيد في المجمع.

الشكل رقم (3-3): إجراءات التوحيد لمجمع كوندور



الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعريبرج ومدينة

الحضنة بالمسيلة

المطلب الثالث المعالجة المحاسبية لعملية التجميع بمجمع كوندور

1- إلغاء العمليات البنينية:

نظرا للعدد الكبير للشركات التابعة سنكتفي بعرض توضيح عملية الإلغاء ببعض الأمثلة وعرض جدول تلخيصي لأثر الإلغاء على أرصدة حسابات المجمع وفيما يلي إحدى العمليات الداخلية في مجمع Condor بين شركتين SPA Condor Electronics و SPA Hôtel Beni Hamad لعملية شراء وبيع معدات المكتب والإعلام الآلي، حيث كانت التسجيلات المحاسبية في كلا الطرفين كالتالي:

التسجيل المحاسبي لدى Hôtel Beni Hamad لعملية شراء معدات الإعلام الآلي من الشركة الأم

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	35.100	معدات المكتب والإعلام الآلي		21831
35.100		موردو التثبيتات داخل المجمع-F SA00	40401	

الملاحظ من خلال العملية أنه لا يوجد رسم على القيمة المضافة، وذلك للامتياز الممنوح لأنها تمت

بين شركتين في إطار المجمع الجبائي، وتقوم الشركة الأم كذلك بتسجيل عملية البيع كما يلي:

التسجيل المحاسبي لدى SPA Condor Electronics لعملية بيع معدات الإعلام الآلي لفندق بن حمادي

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	35.100	الزبائن داخل المجمع C-SH00 –		4110
35.100		المبيعات من المنتوجات التامة المصنعة	7011	

وكانت هذه العملية هي الوحيدة خلال السنة المالية التي قامت بها SPA Condor Electronic لصالح

SPA Hôtel Beni Hamad و منه فإن SPA Condor Electronic ستقوم بإعداد كشف التقارب الخاص بها مع

SPA Hôtel Beni Hamad وإرساله هذه الأخيرة تأكيد الرصيد كالتالي:

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييرج ومدينة
الحضنة بالمسيلة

الجدول رقم (3-9): كشف التقارب من إعداد الشركة الأم SPA Condor Electronics مع الشركة
SPA Hôtel Beni Hamad

رصيد الشركة Hôtel Beni Hamad			رقم الحساب	رصيد الشركة الأم SPA Condor Electronics			رقم الحساب		
الرصيد النهائي	2021			رصيد نهائي	2021				
	دائن	مدين	الأولي		دائن	مدين	الأولي		
76.778.481	35.100	35.100	76.778.481	40401	76.778.481	35.100	35.100	76.778.481	41101

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

بعد ذلك سنقوم بعرض العمليات التي قامت بها SPA Hôtel Beni Hamad لصالح SPA Condor Electronics أي الحالة العكسية وكشف التقارب الذي أعدته SPA Hôtel Beni Hamad ثم الانتقال إلى مرحلة الإقصاء

التسجيل المحاسبي لدى شركة SPA Hôtel Beni Hamad لعملية تقديم خدمة الفندق لشركة الأم

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	4.604.607,73	الزبائن داخل المجمع C-SA00		41101
4.601.607,73		تقديم الخدمات الأخرى	7060	
3.000		رسم الإقامة	4428	

التسجيل المحاسبي لدى SPA Condor Electronic

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	4.601.607,73	التنقلات والمهمات والاستقبالات		6250
	3.000	الضرائب والرسوم الأخرى - رسم الإقامة		6450
4.604.607,73		موردو الخدمات داخل المجمع F-SH00 -	40101	

توضح العمليتين أعلاه التسجيلات المحاسبية في يومية الشراء/البيع منجزة بين شركتين لاستلام/تقديم خدمة فندقية في إطار المجمع.

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملينة
الحضنة بالمسيلة

الجدول رقم (3-10): كشف التقارب من إعداد الشركة التابعة SPA Hôtel Beni Hamad مع

الشركة SPA Condor Electronics

رصيد الشركة Hôtel Beni Hamad				رقم الحساب	رصيد الشركة الأم SPA Condor Electronics				رقم الحساب
الرصيد النهائي	2021		الرصيد الأولي		الرصيد النهائي	2021		الرصيد الأولي	
	دائن	مدين				دائن	مدين		
4.604.607	4.604.607	17.730.728	17.786.760	40401	4.660.640	17.730.728	4.604.607	17.786.760	41101

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ مما سبق أن كل شركة تقوم بإعداد كشف التقارب الخاص بحقوقها فقط أما الديون فيصاقد عليها من خلال كشف التقارب الخاص بالشركة الثانية، كما نلاحظ في هذه الحالة أن رصيد الحقوق هو نفسه رصيد الديون، لذا صاقد كل من المحاسبين على كشف التقارب، وكانت عملية إلغاء الأرصدة بشكل مباشرة وبدون نزاع.

2- إقصاء العمليات البينية في المجمع

يتبع المجمع أسلوب الإدماج الكلي لتجميع بالأرصدة حيث يتم تجميع الميزانيات الفردية للشركات التابعة والمساهمات في الشركة الأم في نهاية الدورة وإقصاء جميع العمليات المنجزة داخليا بين شركات المجمع بنسبة 100% لأنها لا تعكس زيادة الثروة المحققة والقيمة المضافة، ولكن تُضخم فقط عناصر القوائم المالية المجمعة، وتتم عملية الإقصاء بعكس أرصدة حسابات العمليات المتبادلة على مستوى محاسبة المجمع تحديدا في يومية التوحيد **Journal de Consolidation**، حيث تحتوي هذه اليومية على جزئين:

- يومية T11: وهي يومية خاصة بإقصاء حسابات الميزانية أبرزها حسابات الحقوق والديون الخاصة بالعمليات داخل المجمع.

- يومية T12: يتم التقييد في هذه اليومية التسجيلات المحاسبية الخاصة بإقصاء حسابات الإيرادات والأعباء للعمليات الداخلية في المجمع.

بعد التسجيل المحاسبي الذي قامت به كل من SPA Condor Electronics و SPA Hôtel Beni Hamad لعمليات المتبادلة التي تمت بينهما من بيع معدات إعلام آلي وتقديم خدمة الفندق وإعداد كشوف المقاربة والمصادقة عليها، يتم تحويلها عن طريق البرنامج المحاسبي **BIG DATA** لأجل الإقصاء الذي يتم على مستوى يومية التوحيد كالتالي:

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعريريج ومدينة

الحضنة بالمسيلة

التسجيل المحاسبي لعملية تحويل حساب التثبيتات - 21831 - معدات المكتب والإعلام الآلي الى

حساب 732

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	35.100	الإنتاج المثبت للأصول العينية		73200
35.100		معدات المكتب والإعلام الآلي	21831	

تم إلغاء حساب 21831: معدات المكتب والإعلام الآلي في يومية التوحيد للاختلاف الذي يقع في تشخيص المعالجة المحاسبية، إذ يعتبر كمخزون لدى SPA Condor Electronics بينما يعد كتثبيت عند SPA Hôtel Beni Hamad وذلك بترصيده مع حساب 73200 الإنتاج المثبت للأصول العينية بهدف إزالة الأثر على مستوى الميزانية المجمعة.

أما إلغاء الإيرادات المسجلة يتم ترصيدها هي الأخرى في يومية التوحيد T12 بالقيود التالي:

التسجيل المحاسبي في يومية التجميع لعملية إقصاء إيرادات عملية شراء وبيع معدات الإعلام الآلي

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	35.100	المبيعات من المنتوجات التامة المصنعة		7011
35.100		الإنتاج المثبت للأصول العينية	73200	

ويكون إقصاء الأعباء والإيرادات الخاصة بتقديم خدمات الفندقية بين SPA و SPA Condor Electronics و Hôtel Beni Hamad كالتالي:

التسجيل المحاسبي في يومية التجميع لعملية إقصاء إيرادات والأعباء لعملية تقديم خدمة الفندقية

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	4.601.607,73	تقديم الخدمات الأخرى		7060
4.601.607,73		التنقلات والمهمات والاستقبالات	6250	

وهكذا يكون إلغاء الإيرادات بشكل نهائي وتجنب تضخيم النتائج، للحصول على قوائم مالية تعبر عن الوضعية الحقيقية وتتسم بالصورة الصادقة، وبعد ذلك يتم إقصاء الحقوق والديون لكل طرف بالشكل التالي:

التسجيل المحاسبي في يومية التجميع لعملية إقصاء الديون والحقوق لعملية شراء وبيع معدات الإعلام

الآلي

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعريبرج ومدينة

الحضنة بالمسيلة

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	35.100	موردو التثبيات داخل المجمع F-SA00 –		40401
35.100		الزبائن داخل المجمع C-SH00 –	41101	

التسجيل المحاسبي في يومية التجميع لعملية إقصاء الديون والحقوق لعملية تقديم خدمة الفندقية

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	4.604.607,73	موردو التثبيات داخل المجمع F-SA00 –		40101
4.604.607,73		الزبائن داخل المجمع C-SH00 –	41101	

3- إلغاء سندات المساهمة

يتم إلغاء سندات المساهمة بين الشركة الأم والشركات التابعة الداخلة في محيط التجميع وتحديد حصة المجمع وفوائد خارج المجمع (حقوق الأقلية) وذلك حسب نسبة الفائدة، بهدف إظهار رأس المال الاجتماعي للمجمع فقط حيث تسجل هذه المرحلة في يومية التوحيد بالتحديد يومية T13 ونظرا للعدد الكبير للشركات التابعة بمجمع كوندور، سنكتفي بعرض بعض العينات كما يلي:

التسجيل المحاسبي لإلغاء سندات المساهمة وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة لشركة SPA Hôtel Beni

Hamad

SPOO: ALVER			
دائن	مدين	البيان	الحساب
594.000		سندات المساهمة - شركات تابعة	2620
	6.060.000.000	رأس المال	1011
6.794.754.732		ترحيل من جديد	1100
	863.223.165	احتياطات - احتياطات اختيارية	1060
8.632.231		فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - احتياطات قانوني	1040
71.374.368		فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - احتياطات خاصة	1040
	67.947.547	فارق التقييم - فوائد خارج المجمع – ترحيل من جديد	1040
60.600.000		فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - رأس المال-	1040
	55.215.379	احتياطات خاصة فارق التوحيد التعديل الناجم عن التغييرات في الطرق	1065
6.991.170.712	6.991.170.712	المجموع	

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالكترونيكس بولاية برج بوعرييج ومدينة

الحضنة بالمسيلة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن القيمة المحاسبية لسندات المساهمة الخاصة ب SPA ALVER 594.000 دج ورأس مالها 6.060.000.000 دج أي ما يمثل أقل من 01% بكثير وذلك راجع للخسائر الهيكلية المتتالية التي حققتها هذه الشركة قبل انضمامها لمجمع كوندور و التي بلغت 6.794.754.732 دج أي تجاوزت حد رأس المال وهو ما يتطلب مراجعة المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري الجزائري، و التي تنص على أنه إذا كان الأصل الصافي للشركة قد خفض بفعل الخسائر الثابتة في وثائق الحسابات إلى أقل من ربع رأس مال الشركة، فإن مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، ملزم في خلال الأشهر الأربعة التالية للمصادقة على الحسابات التي كشفت عن هذه الخسائر، باستدعاء الجمعية العامة غير العادية للنظر فيما إذا كان يجب اتخاذ قرار حل الشركة قبل حلول الأجل، وإذا لم يتقرر الحل، فإن الشركة تلزم في هذه الحالة بعد قفل السنة المالية الثانية على الأكثر التي تلي السنة التي تم فيها التحقق من الخسائر بتخفيض رأس مالها بقدر يساوي على الأقل مبلغ الخسائر التي لم تخصص من الاحتياطي مع مراعاة أحكام المادة 594 من القانون التجاري الجزائري، إذا لم يجدد في هذا الأجل الأصل الصافي بقدر يساوي على الأقل ربع رأسمال الشركة، وفي كلتا الحالتين تنشر اللائحة المصادق عليها من الجمعية العامة حسب الكيفيات المقررة عن طريق التنظيم، وإذا لم يعقد اجتماع الجمعية العامة ولم تعقد هذه الجمعية اجتماعا صحيحا بعد استدعاء أخير، فإنه يجوز لكل معني أن يطالب أمام العدالة بحل الشركة.

التسجيل المحاسبي لإلغاء سندات المساهمة وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة لشركة SPA Hôtel Beni

Hamad

SPA Hôtel Beni Hamad			
الحساب	البيان	مدين	دائن
1011	رأس المال - رأس المال-	90.000.000,00	
1060	احتياطات - احتياطات قانونية-	1.121.055,32	
1060	احتياطات - احتياطات خاصة-	9.000.000,00	
1060	احتياطات - احتياطات اختيارية-	111.256.568,45	
1065	احتياطات خاصة - فارق التوحيد - التعديل الناجم عن التغييرات في الطرق-		68.257.761,64
1040	فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - احتياطات قانوني-		199.999,98
1040	فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - احتياطات خاصة-		2.472.367,94
1040	فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - احتياطات اختيارية		1.999.999,80
	-		
1040	فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - رأس المال-		50.447.494,41
2610	سندات المساهمة شركات التابعة - رأس المال-		88.000.000,00

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج ومدينة

الحضنة بالمسيلة

211.377.623,77	211.377.623,77	المجموع
----------------	----------------	---------

التسجيل المحاسبي لإلغاء سندات المساهمة وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة لشركة SPA

Khadamaty

SQ00: SPA Khadamaty			
الحساب	البيان	مدين	دائن
1011	رأس المال - رأس المال-	100.000.000,00	
1060	احتياطات - احتياطات قانونية-	10.000.000,00	
1060	احتياطات - احتياطات خاصة-	21.748.410,00	
1060	احتياطات - احتياطات اختيارية-	228.919.602,85	
1065	احتياطات خاصة - فارق التوحيد - التعديل الناجم عن التغييرات في الطرق-		243.516.057,60
1040	فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - احتياطات قانونية-		658.000,00
1040	فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - احتياطات خاصة-		1.431.045,38
1040	فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - احتياطات اختيارية		15.062.909,87
1040	فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - رأس المال-		6.580.000,00
2610	سندات المساهمة شركات التابعة - رأس المال-		93.420.000,00
	المجموع	360.668.012,85	360.668.012,85

نلاحظ من خلال ما سبق أن عملية إلغاء سندات المساهمة بمجمع كوندور تتم من خلال ترصيد ح/ رأس المال و ح/الاحتياطات مع ح/سندات المساهمة شركات التابعة و ح/104 فارق التقييم حقوق الأقلية و ذلك بالاعتماد على معدل نسبة المساهمة بتوزيع كل من رأس المال و الاحتياطات على فئة الأقلية و الفرق الناتج يوضع في ح/ 1065 والذي يمثل حقوق الشركة الأم من النتائج و الاحتياطات و بالرجوع إلى الحالة الأخيرة و بالاعتماد على المعلومات ميزانية الخصوم و الجدول رقم 11 من الحزمة الجبائية LIASSE FISCAL و نسبة المساهمة نجد أن العملية تمت كما يلي:

الجدول رقم (3-11): عملية إلغاء سندات المساهمة شركات التابعة SPA Khadamaty

الحساب	إسم الحساب	النسبة	العملية	النتيجة
ح/ 101	رأس المال	100%	100.000.000	1.00.000.000
ح/ 26	سندات المساهمة	93.42%	93.42 x 1.00.000.000	93.420.000
ح/ 106	احتياطات قانونية	93.42%	10.000.000	10.000.000
	احتياطات خاصة	93.42%	21.748.410,00	21.748.410,00
	احتياطات اختيارية	93.42%	228.919.602,85	228.919.602,85

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملينة

الحضنة بالمسيلة

243.516.057,60	%93.42 x 260.668.012	%93.42	فارق التوحيد	ح/ 104
658.000,00	% 6.58 x 1.0.000.000	%6.58	فارق التقييم إ قانوني	
1.431.045,38	%6.58 x 21.748.410,00	%6.58	فارق التقييم إ خاصة	
15.062.909,87	%6.58 x 228.919.602,85	%6.58	فارق التقييم إ اختياري	
6.580.000,00	%6.58 x 1.00.000.000	%6.58	فارق التقييم رأس المال	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

بعد إجراء جميع التعديلات من إعادة المعالجة وإقصاء للعمليات البنينة والأعباء والإيرادات الداخلية وإلغاء سندات المساهمة والأصول الصافية من قبل فريق التجميع لمجمع كوندور يكون الأثر على الحسابات كما يلي:

الجدول رقم (3-12): أثر عمليات الإقصاء على الحسابات التسيير لمجمع كوندور

الأصول	قبل المعالجة	المعالجة		بعد المعالجة
		الدائن	المدين	
رأس المال مكتب	8.991.570.000	0.00	4 71.4 57.000,00	4.277.000.000,00
علاوات احتياطات	22.973.718.653	0.00	3.065.928.390,00	19.907.790.263,00
النتيجة الصافية	-1.506.728.563	0.00	1.242.173.060	-2.748.901.623
ما يرحل من جديد	3.087.822.095	0.00	0.00	3.087.822.095
فوائد الأقلية	0.00	153 319 247,00	0.00	153 319 247,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق عمليات إلغاء سندات المساهمة.

جدول رقم (3-13): أثر عمليات الإقصاء على الحسابات النتائج لمجمع كوندور

الأصول	قبل المعالجة	المعالجة		بعد المعالجة
		الدائن	المدين	
إنتاج السنة المالية	34.154.764.761	0.00	2.407.632.902	31.747.131.859
استهلاك السنة المالية	25.928.286.162	2.407.352.065	0.00	23.520.934.097
أعباء المستخدمين	5.600.141.492	280.831		5.599.860.661
الرصيد	/	0.00	0.00	/

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على عمليات الإقصاء بين المجمع والشركات التابعة.

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن الفرق الحاصل بين مبالغ المعالجة بالنسبة لإنتاج واستهلاكات السنة المالية هو نفسه مبلغ المعالجة في حساب أعباء المستخدمين، وذلك راجع لتسجيل محاسبي قامت به الشركة الأم لتكوين مستخدمها في ح/ 638 بمبلغ 280.831 دج، والذي تم إقصاؤه مع ح/ 706 الذي سجلته شركة CONDOR ACADEMY، كما تبين أن نسبة رقم الأعمال المحقق داخليا يقارب 10% ويرجع ذلك لكون بعض الشركات التابعة رقم أعمالها محقق داخليا بنسبة 100% مثل شركة ALVER SPA.

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالكترونيكس بولاية برج بوعرييرج ومدينة
الحضنة بالمسيلة

4- إعداد القوائم المجمعة

بعد إجراء المعالجات الضرورية والقيام بجميع المعالجات، التعديلات والتصحيحات اللازمة، يقوم فريق التجميع بإعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع كوندور عند طريق ميزانيات المراجعة لكل شركة فردية وتجميع الحسابات التي لا تتأثر بعمليات التعديل والإقصاء، بعد ذلك يقوم فريق التجميع بإعداد ميزان مراجعة خاص بالعمليات التي قام بها في يوميات المجمع T11، T12، T13 ومن ثم إعداد ميزان مراجعة موحد عن طريق جمع الأرصدة.

أولاً: الحسابات التي لم يجرى عليها أي تعديل

نظراً لتحفظ مجمع كوندور على تزويدنا بالقوائم المالية للمجمع المحاسبي حيث اكتفى بإعطائنا الحزمة الجبائية فقط للشركات الداخلة في محيط التجميع الجبائي، وعليه سنقوم بإعداد القوائم المالية المجمع للمجمع الجبائي فقط وهو ما لا يؤثر على أهداف الدراسة لأن طرق المعالجة والتوحيد هي نفسها في كلتا الحالتين وتكون العملية كالتالي:

الجدول رقم (3-14): تجميع حسابات الأصول غير الجارية لمجمع كوندور

الشركة	تثبيات معنوية	التثبيات العينية	تثبيات ممنوحة في إطار الامتياز	تثبيات مالية أخرى	ضرائب مؤجلة
SOCITE MERE	1.001.078.663	47.999.263.298	720.570.482	356.747.170	616.289.994
TRAVOCOVIA	562.000	2.131.308.114	0,00	107.071.055	0,00
T/REALISATION	191.000	957.407.680	0,00	145.000	0,00
IMMO	257.550	30.748.651	0,00	0,00	0,00
LOGISTICS	134.000	3.008.471.759	0,00	216.327	29.163.803
BEN HAMAD	1.079.000	939.620.876	0,00	697.683	0,00
MULTIMEDIES	0,00	513.018.921	0,00	1.843.749	0,00
BORDJ STEEL	14.606.055	5.998.057.392	104.258.000	10.134.927	0,00
GP PHARMA	2.072.800	87.318.393	218.166.720	5.000	1.967.711
KHADAMATY	3.275.278	80.174.099	0,00	4.474.999	3.778.003
ALVER	10.418.696	7.503.501.327	0,00	4.146.000	58.456.558
المجموع	10.33.675.043	69.248.890.510	1.042.995.202	485.481.913	709.656.073
الرصيد الميزانية	1.033.675.043	69.248.890.510	1.042.995.202	485.481.913	709.656.073
الفرق	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أرصدة الحسابات التي لم يجرى عليها أي تعديل تجمع مباشرة عن طريق توحيد ميزان المراجعة LA BALANCE GERENALE لكل الشركات التابعة بما فيها أرصدة الحسابات

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج ومدينة

الحضنة بالمسيلة

المخصصة للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة، ولكن بالرجوع إلى العملية التي تمت بين الشركتين SPA Condor Electronics و SPA Hôtel Beni Hamad لعمية شراء وبيع معدات المكتب والإعلام الآلي و مقارنة بما توصلنا إليه من خلال الجدول أعلاه نستنتج أن مجمع كوندور لم يقم بإقصاء الحساب 218 بالمبلغ المسجل 35.100 دج والدليل أنه لم ينتج أي فرق بين مجموع أرصدة حساب التثبيات العينية في القوائم الفردية و الرصيد الموثق في الميزانية المجمع.

الجدول رقم (3-15): تجميع حسابات الأصول الجارية لمجمع كوندور

الشركة	المخزونات	ضرائب أخرى	الخزينة
SOCITE MERE	15.583.525.039	351.080.420,00	1.994.658.300
TRAVOCOVI	2.386.998.374	7.627.342,00	201.467.384,00
T/REALISATION	441.272.867	17.757.174	9.259.325,00
IMMO	6.783.481.504	12.273.296	392.858.033
LOGISTICS	56.315.456	55.464.573	34.706.311
BEN HAMAD	20.357.560	308.891	2.621.662
MULTIMEDIES	0,00	852.391	10.031.571
BORDJ STEEL	1.421.161.997	3.260.750	99.359.109
GP PHARMA	508.868.954	6.184.041	18.374.200
KHADAMATY	388.877.246	11.449.725	51.975.045
ALVER	243.013.431	597.124	51.650.890
المجموع	27.833.872.428	466.855.727	2.866.961.830
الرصيد في الميزانية	27.833.872.428	466.855.727	2.866.961.830
الفرق	0,00	0,00	0,00

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن الرصيد المجمع لحساب المخزونات من خلال الميزانيات الفردية أن رقم الأعمال محقق داخليا المقدر ب 2 407 632 902 دج كله تم بسعر التكلفة، ولو تم إلغاء هامش الربح سينتج فرق بين الرصيد المجمع والرصيد في الميزانية الموحدة.

ثانيا: الحسابات المعدلة

الجدول رقم (3-16): حسابات الأصول المعدلة

الأصول	المعالجة		قبل المعالجة	بعد المعالجة
	الدائن	المدين		
سندات المساهمة	3.142.574.000	0.00	3.142.574.000	00
الزبائن	6.551.729.855	0.00	23.177.326.086	16.625.596.231
مدينون آخرون	00	6.568.944.393	12.645.536.370,00	19.214.480.763

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملينة

الحضنة بالمسيلة

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الجدول رقم (3-17): حسابات الخصوم المعدلة

الأصول	قبل المعالجة	المعالجة		بعد المعالجة
		المدين	الدائن	
رأس المال مكتتب	8.991.570.000	4.714.570.000	00	4.277.000.000
علاوات احتياطات	22.973.718.653	3.065.928.390	00	19.907.790.263
النتيجة الصافية	-1.506.728.563	1.242.173.060	00	-2.748.901.623
مايرحل من جديد	3.087.822.095	00	00	3.087.822.095
فوائد الأقلية	00	00	153.319.247	153.319.247
الموردون	21.417.833.414	6.554.829.859		14.863.003.555
دائنون آخرون	15.573.678.483		6.371.960.649	21.945.639.132

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن اختلاف مبالغ المعالجة بين حساب الزبائن وحساب الموردون يعود للأرصدة المتنازع عليها بين الشركات التابعة، وهنا يجب على المجمع مراسلة المدراء الماليين للشركات المعنية المدينة بهذه الفروقات وإعلامهم بضرورة تكوين مؤونة، تبقى سارية المفعول إلى أجل تسوية الوضعية لإعطاء صورة صادقة للقوائم الفردية.

5- عرض القوائم المالية المدمجة لمجمع كوندور

الميزانية المدمجة لمجمع الجبائي لكوندور

جانبا الأصول:

الجدول رقم (3-18): عناصر الأصول للميزانية المدمجة لمجمع كوندور في 2021/12/31

الأصول	المبالغ	
	القيمة الإجمالية	إهلاكات ومؤونات
اصول غير جارية	00	00
فارق الاقتناء	00	00
تثبيات معنوية	1.033.675.043	276.474.699
الأراضي	20.149.428.106	00
المباني	22.691.191.056	8.845.085.860
تثبيات عينية اخرى	26.408.271.357	19.887.683.790
تثبيات في شكل امتياز	1.042.995.202	252.579.824
تثبيات جاري انجازها	6.144.098.253	00
مساهمات أخرى وديون دائنة	4.804.227.151	00
تثبيات مالية أخرى إقراض	485.481.913	00
ضرائب مؤجلة-أصول	709.656.073	00

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالكترونيكس بولاية برج بوعرييج ومدينة

الحضنة بالمسيلة

54.207.199.983	29.261.824.14	83.469.024.157	مجموع الأصول غير الجارية
			اصول جارية
27.532.904.915	300 967 518	433.872.833.27	حسابات المخزون
15.246.715.302	1 378 880 928	231.596.625.16	الزبائن
19.206.266.621	141.214.8	763.480.214.19	الحسابات الاخرى المدينة
732.855.466		732.855.466	الضرائب
836.961.866.2		836.961.866.2	الخزينة
65.319.704.408	587.1 688 062	799.766.007.67	مجموع الأصول الجارية
119.526.904.391	30.949.886.763	150.476.791.155	المجموع العام للأصول

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

جانب الخصوم:

الجدول رقم (3-19): عناصر الخصوم للميزانية المدمجة لمجمع كوندورفي 2021/12/31

المجموع	الخصوم
	الأموال الخاصة
4.277.000.000	راس المال
19.907.790.263	الاحتياطيات
17.938.940.202	فارق التقييم
00	فارق المعادلة
-2.748.901.623	النتيجة
3.087.822.095	ما يرحل من جديد - خسائر
42.309.331.690	فوائد المجمع
153.319.247	فوائد الأقلية
42.462.650.938	مجموع الأموال الخاصة
	الخصوم غير الجارية
28.413.565.706	قروض وديون مالية
869.626.582	ديون أخرى غ جارية
25.579	ضرائب مؤجلة
208.091.005	مؤونات ومنتجات مقيدة مسبقا
29.491.308.873	مجموع الخصوم غير الجارية
	الخصوم الجارية
14.863.003.555	موردون وحسابات ملحقة
986.218.493	ضرائب

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالكترونيكس بولاية برج بوعرييج ومدينة

الحضنة بالمسيلة

21.945.639.132	ديون أخرى
9.778.083.398	خزينة سلبية
47.572.944.579	مجموع الخصوم الجارية
119.526.904.391	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

عرض جدول حساب النتائج:

الجدول رقم (3-20): جدول النتيجة المدمج لمجمع صيدال في 2016/12/31

دائن	مدين	جدول النتيجة
39.328.664.450		رقم الأعمال
	7.764.962.972	الإنتاج المخزون
183.067.109		الإنتاج المثبت
363.272		إعانات الإستغلال
31.747.131.859		إنتاج السنة المالية
	21.433.762.837	المشتريات المستهلكة
	2.087.171.260	الخدمات الخارجية الأخرى
	23.520.934.097	استهلاك السنة المالية
8.226.197.762		القيمة المضافة
	5 599 860 661	أعباء المستخدمين
	329 823 973,00	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
2.296.513.127		الفائض الإجمالي للاستغلال
689.949.794		منتجات عملياتية
	027.461.396	أعباء عملياتية
	205.847.800.3	مخصصات الإهلاكات والمؤونات
	765.899.849	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
	583.600.185	النتيجة العملياتية
549.699.124		منتجات مالية
	154.678.902.2	أعباء مالية
	2.777.978.605	النتيجة المالية
	3.361.578.791	النتيجة العادية قبل الضرائب

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملينة

الحضنة بالمسيلة

	00	الضرائب المستحقة على النتيجة العادية
167.677.612		الضرائب المؤجلة
	00	عناصر غير عادية - منتوجات
	00	عناصر غير عادية - أعباء
	00	النتيجة غير العادية
	2.748.901.623	النتيجة الصافية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

وبما أن مجمع كوندور تحفظ على تزويدنا بالقوائم المالية للمجمع المحاسبي لم نتمكن من الحصول على باقي القوائم (جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة للمقر الاجتماعي) لعدم توفرها في تصريح السنوي للحزمة الجبائية.

المطلب الرابع: المعالجة الجبائية لعملية التجميع بمجمع كوندور

أولاً: المعالجة الجبائية لدى الشركة الأم

قبل ضبط النتيجة المحاسبية لشركة Condor electronics لا بد من إجراء بعض العمليات المحاسبية المتعلقة بالتسوية الجبائية للفروقات المؤقتة في الاعتراف بالأعباء والإيرادات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي والتي يمكن تقسيمها الى قسمين:

1- عمليات متعلقة بالشركة الأم:

يقوم رئيس مصلحة الجباية بالشركة الأم Condor electronics بمساعدة طاقم مصلحته بتحديد نقاط الاختلاف الناتجة عن الاعتراف بالأعباء والإيرادات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي من خلال مراجعة الدفاتر المحاسبية والتي تنتج عنها اختلافات مؤقتة:

1-1 المؤونات

أثبتت الشركة الأم المؤونات الخاصة بالعطلة السنوية والتي كانت مفصلة كالتالي:

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج ومدينة
الحضنة بالمسيلة

الجدول رقم (3-21): مؤونات العطل السنوية لشركة كوندور

الفرع	منحة العطلة السنوية	اشتراكات الضمان	المجموع
BU Clim, Chauffage	13.582.931	3.368.567	16.951.497
Climatisation Centralisée	3.026.155	732.330	3.758.485
BU Security Systems	998.682	259.657	1.258.339
BU Cuisson & TM	9.910.674	2.447.936	12.358.611
BU Energie Solaire	881.441	211.546	1.092.987
BU Polystyrène	2.615.684	651.305	3.266.989
BU Réfrigérateurs	11.674.543	2.871.938	14.546.480
BU Trans Plastique	7.655.080	1.890.805	9.545.885
Direction R/CENTRE	5.545.196	1.380.754	6.925.949
Direction Régionale EST	489.515	127.274	616.790
Direction Rég/OUEST	1.859.741	463.076	2.322.817
SHOW ROOM	4.024.831	1.030.357	5.055.188
Unite Siège	26.800.673	6.324.959	33.125.632
المجموع	89.065.146	21.760.502	110.825.649

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

بعد تحديد وعاء منحة العطلة السنوية المدفوعة الأجر يقوم محاسب الشركة الأم بتسجيل القيود التالية:

المبالغ		البيان 2021/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	89.065.146	أعباء المستخدمين		63101000
89.065.146		العاملون – الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب استلامها	42861000	
	21.760.502	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية		63501000
21.760.502		الهيئات الاجتماعية – الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب استلامها	43861000	

ولأن المشرع الجبائي لا يقبل هذه المؤونة إلا سنة وقوعها الفعلي، تقوم مصلحة الجباية بتحديد العبء الجبائي المؤجل كما يلي:

$$110.825.649 = 21.760.502 + 89.065.146 = \text{الفروقات الضريبة المؤقتة}$$

الفصل الثالث — دراسة الحالة بجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملينة

الحضنة بالمسيلة

مبلغ الضريبة المؤجلة أصول = $0.19 * 110.825.649 = 21.056.873$

وتسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2021/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	21.056.873	ضرائب مؤجلة أصول		13300000
21.056.873		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	6920000	

ويتم إلغاء الضريبة المؤجلة أصول لمؤونة منحة العطلة السنوية المشكلة السنة السابقة كما يلي:

المبالغ		البيان 2021/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	20.951.424	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		6920000
20.951.424		ضرائب مؤجلة أصول	13300000	

2-1 الإهلاكات

جدول رقم (3-22): الإهلاكات المرفوضة للشركة الأم

Type	VO	TAUX	Total Dotation 2021	N.B
IMMEUBLE DE SERVICE	368.136.117	5%	18.406.805	A Réintégrer
CHANGE DE METHODE	322.176.750	20 %	64.435.349,92	A Réintégrer
BATIMENT SIEGE	357.640.000	18,27%	65.349.035,16	A Réintégrer et à déduire
SKODA RAPID	43.980.000	27,44%	12.066.460,90	A Réintégrer
KIA RIO	36.800.000	27,44%	10.096.530,58	A Réintégrer
Machine De Production	200.000.000	25,17%	50.344.404,20	A Réintégrer et à déduire
Total général	1.328.732.866	/	220.698.586	/

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

يلخص الجدول أعلاه الإهلاكات غير المقبولة من قبل المشرع الجبائي لأسباب مختلفة سنوضحها فيما يلي:

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملينة
الحضنة بالمسيلة

جدول رقم (3-23): أسباب رفض الإهلاكات للشركة الأم

الأصل	سبب الرفض
IMMEUBLE DE SERVICE	لا يدخل في نشاط الاستغلال (فرق دائم)
CHANGE DE METHODE	لا يقبل المشرع الجبائي التغيرات في طرق وقيم التقييم ويعتبر فرق مؤقت أي يتم تسجيل ضريبة مؤجلة أصول
BATIMENT SIEGE	إيجار تمويلي يتم استرجاعه وخصم قسط الإيجار (فرق دائم)
SKODA RAPID	إيجار تمويلي يتم استرجاعه ولا يخصم قسط الإيجار للسيارة السياحية (فرق دائم)
KIA RIO	إيجار تمويلي يتم استرجاعه ولا يخصم قسط الإيجار للسيارة السياحية (فرق دائم)
Machine De Production	إيجار تمويلي يتم استرجاعه وخصم قسط الإيجار (فرق دائم)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن كل الإهلاكات مرفوضة حسب قاعدة التقييم الجبائي بشكل دائم، لكن الشركة الأم أخطأت في الجدول رقم 5 من التصريح بالحزمة الجبائية بوضع الإهلاك الجبائي يساوي الإهلاك المحاسبي رغم وجود عدة فروقات أما الفرق الناتج عن تغيير طرق التقييم المحاسبي فيعتبر فرق مؤقت وتتم معالجته بتقييد ضريبة مؤجلة أصول كما يلي:

$$12.242.716 = 0.19 * 64.435.349$$

المبالغ		البيان 2021/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	12.242.716	ضرائب مؤجلة أصول		13300000
12.242.716		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	6920000	

3-1 نتائج السنة المالية

يسمح المشرع الجبائي بخصم الخسائر السنوية خلال الأربع سنوات الموالية مما يوجب تكوين ضريبة مؤجلة للشركة.

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج ومدينة
الفضنة بالمسيلة

1-3-1 تجميع النتائج

يعتمد مجمع كوندور في معالجة النتائج خاصته على إشعار المجلس الوطني للمحاسبة المعنون تحت:
المعالجة المحاسبية للضرائب على أرباح مجمع الشركات: التسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح الجبائية
المجمعة وتتم العملية وفق المراحل التالية:

جدول رقم (3-24): تجميع نتائج المجمع وإثبات العبء الضريبي عليها

الشركة	النتيجة الجبائية	الضريبة المفروضة	الضريبة المؤجلة
Condor Electronics	-1.606.788.834	00	311.936.116
SPA Condor Logistics	2.730.920	710.039	00
Spa Multimédias	-102.366.652	00	26.615.329
Spa Khadamaty	-75.673.124	00	19.675.012
SPA TRAVOCOVIA	-655.719.464	00	150.928.133
Réalisation Trav	-136.462.616	00	31.476.671
Spa Condor Immo	10.302.215	2.678.575	00
Hôtel Beni Hamad	-96.224.405	00	22.131.613
SPA Bordj Steel	-14.763.232	00	00
Spa GB Pharma	-53.750.013	00	13.975.003
Spa Alver	-115.178.194	00	21.883.856
المجموع	-2.510.882.145	3.388.615	598.621.736,97

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

2-3-1 تحويل نتائج الشركات التابعة

أ/حالة الربح:

تقوم الشركات التابعة بتحويل الضرائب المفروضة عليها إلى الشركة الأم كما يلي:

SPA Condor Logistics

المبالغ		البيان 2021/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	710.039	الضرائب الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية		695000
710.039		عمليات المجمع SB00	451000	

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج ومدينة
الحضنة بالمسيلة

Spa Condor Immo

المبالغ		البيان 2021/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	2.678.575	الضرائب الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية		695000
2.678.575		عمليات المجمع SB00	451000	

وتقوم الشركة الأم باستقبال التحويل كما يلي:

المبالغ		البيان 2021/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	710.039	عمليات المجمع SB00		451000
	2.678.575	عمليات المجمع SG00		451000
3.388.615		الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	695000	

ب/ حالة الخسارة:

التسجيل المحاسبي الخاص بنتيجة الشركة الأم:

المبالغ		البيان 2021/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	311.936.116	ضرائب مؤجلة أصول		13300000
311.936.116		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	6920000	

التسجيل المحاسبي الخاص بنتائج الشركات التابعة:

المبالغ		البيان 2021/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	26.615.329	ضرائب مؤجلة أصول SC00		13300000
	19.675.012	ضرائب مؤجلة أصول SD00		13300000
	150.928.133	ضرائب مؤجلة أصول SE00		13300000
	31.476.671	ضرائب مؤجلة أصول SF00		13300000
	22.131.613	ضرائب مؤجلة أصول SH00		13300000
	13.975.003	ضرائب مؤجلة أصول SJ00		13300000
	21.883.856	ضرائب مؤجلة أصول SP00		13300000

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملينة

الحضنة بالمسيلة

59.8621.736		الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	6920000	
-------------	--	---	---------	--

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

من خلال العمليات السابقة تبين لنا أن مجمع كوندور يعتمد على معدلات الضريبة على أرباح الشركات لكل شركة تابعة حسب نشاطها بالرغم من أن المشرع الجبائي منح امتياز المعدل المخفض المقدر ب 19% للمجمع باعتبار أن رقم الأعمال الغالب ينتج عن نشاط إنتاجي، كما لاحظنا من خلال الدراسة أن تحويلات النتائج من الشركات التابعة التي حققت ربح لا تسترجع و تبقى على ذمة الشركة الأم وهو ما لا يعتبر تعبير صادق بالرغم من أن حجة المدير المالي للشركة الأم أن الامتياز ممنوح للشركة الأم و أن العملية داخلية و يمكن إهمال حقوق الأقلية لكنها حجة غير مقنعة فبالرجوع إلى العملية كان من المفروض تسجيل العمليات كما يلي:

المبالغ		البيان 2021/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	19.449.663	ضرائب مؤجلة أصول SC00		13300000
	14.377.893	ضرائب مؤجلة أصول SD00		13300000
	124.586.698	ضرائب مؤجلة أصول SE00		13300000
	25.927.897	ضرائب مؤجلة أصول SF00		13300000
	18.282.636	ضرائب مؤجلة أصول SH00		13300000
	10.212.502	ضرائب مؤجلة أصول SJ00		13300000
212.837.293		الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	6920000	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

تم كذلك إلغاء الضرائب المؤجلة لشركة ALVER SPA نظرا لخسارتها الهيكلية المتتالية عملا بما جاء من خلال نص إشعار المجلس الوطني للمحاسبة المعنون تحت: المعالجة المحاسبية للضرائب على أرباح مجمع الشركات أنه في حالة أن أصبح عجز الشركة التابعة هيكلياً أو مقررأ لا يمكن أن تكون مؤهلة للترحيل إلى الأرباح اللاحقة وبالتالي فإن الشركة التابعة كذلك لا تعترف بالضريبة المؤجلة عن طريق الخصم من حساب الشركة الأم، واقتصاد الضريبة التي تحققها المجموعة ستفيد الشركة الأم.
وتم حساب الضريبة المؤجلة للشركة الأم كما يلي:

جدول رقم (3-25): معدل الضريبة على الأرباح الشركات حسب حصة كل نشاط

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييرج وملينة

الحضنة بالمسيلة

صنف رقم الأعمال	رقم الأعمال	نسبة متوسط رقم الأعمال	النتيجة الجبائية	معدل الضريبة على الأرباح	الضريبة المؤجلة حسب الصنف
إنتاجي	31.225.183.327	92,32%	-1.483.358.088	19%	281.383.036
خدماتي	1.199.557.388	3,55%	-56.966.950	26%	14.811.407
مقاولاتي	1.399.533.136	4,14%	-66.463.794	23%	15.286.672
المجموع	33.834.273.853	%100	1.606.788.834	/	311.936.116

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

وعكس ما نصت عليه المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 في حالة ما إذا كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركات أعضاء التجمع خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات، يخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19% في حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق، وفي الحالة العكسية يسمح بتوحيد الأرباح تبعا لصنف رقم الأعمال أي كان من المفروض على الشركة الأم بما أن رقم الأعمال المتفوق خاضع لنسبة 19% إثبات العبء الضريبي المؤجل للشركة الأم كما يلي:

$$305.289.878 = 0.19 * 1.606.788.834$$

المبالغ		البيان 2021/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	305.289.878	ضرائب مؤجلة أصول		13300000
305.289.878		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	6920000	

بعد اطلاعنا على الوثائق المقدمة من قبل مجمع كوندور تبين أن هناك ثلاث شركات تتوفر على كل شروط الانضمام إلى المجمع الجبائي وبالتالي الاستفادة من الامتيازات الممنوحة وهي شركة SPA AIMA و CONDOR ENGINEERING SPA و CONDOR ACADEMY SPA لذلك تم القيام بمعية مسؤول التجميع بورشة عمل لدراسة أثر انضمام هذه الشركات إلى المجمع الجبائي بمقر الشركة و كانت النتائج كما يلي:

الشركة	النشاط	النتيجة الجبائية	معدل الضريبة	الضريبة المفروضة
SPA AIMA	إنتاجي	(8.953.636.97)	%19	(1.701.191.02)
CONDOR ENGINEERING	خدماتي	3.318.195.92	%26	3.462.730.94
CONDOR ACADEMY	خدماتي	92.792.354.43	%26	24.126.012.15

تتم المعالجة الجبائية لحالة الاندماج الجبائي كما يلي:

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج ومدينة
الحضنة بالمسيلة

- حسب طريقة المجمع:

المبالغ		البيان 2021/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	3.462.730.94	عمليات المجمع		451000
	24.126.012.15	عمليات المجمع		451000
27.588.743.09		الضرائب عن الأرباح	695000	
المبالغ		البيان 2021/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1.701.191.02	الضرائب عن الأرباح		695000
1.701.191.02		عمليات المجمع	451000	

إثبات قيد الضريبة المؤجلة للخسارة المحققة من شركة SPA AIMA:

المبالغ		البيان 2021/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1.701.191.02	ضرائب مؤجلة أصول		13300000
1.701.191.02		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	6920000	

- حسب دراسة الباحث:

لابد من تحويل النتائج بالمعدل المخفض 19% لأن الشركة الأم على علم بأن رقم الأعمال الغالب خاضع لهذا المعدل وأن الشركة التابعة ليس لها خضوع جبائي مباشر للضريبة على أرباح الشركات، فهي تقوم بتحويل التزامها الضريبي فقط الذي من المفروض أن يعالج بنفس الامتيازات الجبائية الممنوحة للمجمع فتكون العملية كما يلي:

المبالغ		البيان 2021/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	2.530.457.22	عمليات المجمع		451000
	17.630.547.34	عمليات المجمع		451000
20.161.004.57		الضرائب عن الأرباح	695000	

4-1 دراسة الاختلافات الدائمة الأخرى

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملينة

الحضنة بالمسيلة

سنقوم من خلال الجدول الموالي تحديد ودراسة الفروقات الدائمة التي يرفض المشرع الجبائي خصمها من النتيجة الجبائية لإعادة إدراجها

جدول رقم (3-26): الاختلافات الدائمة للشركة الأم.

عناصر الأعباء	الأعباء المرفوضة	سبب الرفض
مصاريق مبنى خاص بالملاك	14.308.000	غير مخصصة للاستغلال المباشر
مصاريق التمويل والدعاية	117.478.000	تجاوز المصاريق المخصصة للرعاية والكفالة المحدد ب 10% من رقم الأعمال للسنة المالية وفي حد أقصاه 30.000.000 دج
هبات وإعانات	3.221.161	تجاوز الحد القابل للخصم للإعانات والتبرعات للجمعيات الخيرية المحدد ب 2.000.000 دج كأقصى تقدير
غرامات وعقوبات	77.834.538	غرامات التأخير والعقوبات لا تقبل للخصم من النتيجة الجبائية
إدماجات أخرى مرفوضة	192.507.792	رفض المجمع الكشف عنها

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

5-1 إعداد جدول تحديد النتيجة الجبائية للشركة الأم:

جدول رقم (3-27): جدول تحديد النتيجة الجبائية للشركة الأم

المبالغ	السنوات	
	ربح	خسارة
1.506728.563	I. النتيجة الصافية للسنة (حسابات نتائج)	
	II. الاستردادات	
14.308.000	أعباء العقارات غير منسوبة مباشرة إلى الاستغلال	
117.478.000	حصص الهدايا الإخبارية غير قابلة للخصم	
22.986.526	حصص النوادي الرياضية غير قابلة للخصم	
00	مصاريق الاستقبال غير قابلة للخصم	
00	الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم	
3.221.161	اشتراكات وهبات غير قابلة للخصم	
110.825.648	مؤونات غير قابلة للخصم	
82.842.155	إهتلاكات غير قابلة للخصم	
137.856.430	إهتلاكات غير قابلة للخصم الخاصة بالإيجار التمويلي	

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملينة

الحضنة بالمسيلة

- 3.388.615	الضرائب المستحقة على النتيجة	الضريبة على أرباح الشركات
-607.581.286	الضرائب المؤجلة (التغيرات)	
77.834.538		غرامات وعقوبات
192.507.792		الاستردادات الأخرى
125.903.823		مجموع الاستردادات
		III. التخفيضات
00		فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات
00		المداخيل المتعلقة بتقسيمات الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات
115.693.438		إيجارات متعلقة بالإيجار التمويلي بدون أعباء مالية
110.270.656		تخفيضات أخرى
225.964.094		مجموع التخفيضات
00		IV. الخسائر السابقة القابلة للخصم
00		خسارة سنة 2019
00		خسارة سنة 2020
00	ربح	النتيجة الجبائية
1.606.788.834	خسارة	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

6-1 تصحيح مبلغ الضريبة على أرباح الشركات IBS حسب دراسة الطالب:

- يجب إلغاء الضريبة المؤجلة لشركة SPA ALVER نظرا لخسارتها الهيكلية المتتالية عملا بما جاء به نص إشعار المجلس الوطني للمحاسبة المعنون تحت المعالجة المحاسبية للضرائب على أرباح مجمع الشركات.
- تسجيل الضريبة على الأرباح في الشركات التابعة بالمعدل المخفض وتحويلها للشركة الأم التي بدورها تستقبل التحويل بنفس المعدل.
- إثبات الضريبة المؤجلة لنتائج الشركات التابعة في حالة الخسارة لدى الشركة الأم وفقا للمعدل الذي يخضع له المجمع عند التصريح.

من خلال ما سبق سنقوم بتعديل النتيجة المحاسبية للشركة الأم كما يلي:

الشركات التابعة المستفيدة من إعفاء على الضريبة على أرباح الشركات من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار:

الفصل الثالث — دراسة الحالة بجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملينة

الحضنة بالمسيلة

الشركة	النتيجة الجبائية	معدل IBS مصحح	معدل التخفيض	IBS مصححة
SPA Condor Logistics	306.215.710	%19	%99	581.809
SPA Bordj Steel	14.763.232	%19	%100	00

باقي الشركات:

الجدول رقم (3-28): تحديد العب الضريبي حسب المعدل التابع لرقم الأعمال الغالب

الشركة	النتيجة الجبائية		معدل الضريبة		الإلزام الضريبي	
	ربح	خسارة	قبل	بعد	مفروض	مؤجل
Condor Electronics		1.606.788.834	ح/ن	%19		305.289.878
Spa Multimédias		652.366.102	%26	%19		663.449.19
Spa Khadamaty		124.673.75	%26	%19		893.377.14
SPA TRAVOCOVIA		464.5719.65	%23	%19		698.586.124
Trav Réalisation		616.462.136	%23	%19		897.927.25
Condor Immo	215.302.10		%26	%19	1.957.420	
Hôtel Ben Hamad		405.224.96	%23	%19		636.282.18
Spa GB Pharma		013.750.53	%26	%19		502.212.10

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

النتيجة المحاسبية المعدلة 1 = النتيجة قبل التعديل - (الضرائب المفروضة + الضرائب المؤجلة) قبل التعديل + (الضرائب المفروضة + الضرائب المؤجلة) بعد التعديل.

$$+ 2.539.230) + (607.581.286+3.388.615) - 1.506.728.563 = \text{النتيجة المحاسبية المعدلة} = 518.127.170$$

النتيجة المحاسبية المعدلة 1 = 1.416.425.063

أما في حالة إضافة الشركات التي تتوفر على شروط الاندماج الجبائي وتم إهمالها فتكون النتيجة المعدلة حسب دراسة الباحث كالتالي:

النتيجة المحاسبية المعدلة 2 = النتيجة المعدلة 1 - (الضرائب المفروضة + الضرائب المؤجلة) للشركات المهملة.

$$(1.701.191+17.630.547+2.530457)+1.416.425.063 = \text{النتيجة المحاسبية المعدلة 2} = 1.438.287.257$$

النتيجة المحاسبية المعدلة 2 = 1.438.287.257

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج ومدينة
الحضنة بالمسيلة

جدول رقم (3-29): جدول تحديد النتيجة الجبائية للشركة الأم حسب دراسة الباحث

المبالغ	السنوات	
	ربح	خسارة
1.438.287.257	I. النتيجة الصافية للسنة (حسابات نتائج)	
	II. الاستردادات	
14.308.000	أعباء العقارات غير منسوبة مباشرة إلى الاستغلال	
117.478.000	حصص الهدايا الإشرافية غير قابلة للخصم	
22.986.526	حصص النوادي الرياضية غير قابلة للخصم	
3.221.161	اشتراكات وهبات غير قابلة للخصم	
110.825.648	مؤونات غير قابلة للخصم	
82.842.155	إهتلاكات غير قابلة للخصم	
137.856.430	إهتلاكات غير قابلة للخصم الخاصة بالإيجار التمويلي	
-22.700.234	الضرائب المستحقة على النتيجة	الضريبة على أرباح الشركات
-519.828.361	الضرائب المؤجلة (التغيرات)	
77.834.538	غرامات وعقوبات	
192.507.792	الاستردادات الأخرى	
125.903.823	مجموع الاستردادات	
	III. التخفيضات	
115.693.438	إيجارات متعلقة بالإيجار التمويلي بدون أعباء مالية	
110.270.656	تخفيضات أخرى	
225.964.094	مجموع التخفيضات	
00	IV. الخسائر السابقة القابلة للخصم	
00	خسارة سنة 2019	
00	خسارة سنة 2020	
00	ربح	النتيجة الجبائية
1.606.788.834	خسارة	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

2- إعداد جدول تحديد النتيجة الجبائية لمجمع كوندور:

تعد عملية إعداد جدول النتيجة للشركات الممثلة عملية بسيطة لا تتطلب جهدا كبيرا ولا أي معالجات أو تسويات فهي تعتمد فقط على جمع الأرصدة لكل عنصر من خلال جداول تحديد النتائج الجبائية للشركة الأم والشركات التابعة كما يلي:

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعريريج ومدينة
الحضنة بالمسيلة

جدول رقم (3-30): تجميع مختلف عناصر جدول تحديد النتيجة الجبائية للشركة الأم والشركات
التابعة

الشركة	النتيجة المحاسبية	الاستردادات	التخفيضات	النتيجة الجبائية
Condor Electronics	-1.506.728.563	824.903.125	095.964.225	834.788.606.1-
SPA Condor Logistics	679.443.695-	231.724.23	00	920.730.2
Spa Multimédias	942.213.-168	326.751.31	00	652.366.-102
Spa Khadamaty	355.294.2	859.007.8	00	124.673.-75
SPA TRAVOCOVIA	343.646.272	367.018.178	091.449.144	464.5719.-65
Réalisation Trav	247.015.-82	086.049.62	244.258.76	616.462.-136
Spa Condor Immo	603.686.-102	951.319	00	215.302.10
Hôtel Beni Hamad	019.483.-54	688.504.69	436.258	405.224.-96
SPA Bordj Steel	930.544.-166	917.794.122	000.000.10	14.763.232-
Spa GB Pharma	729.296.-105	605.623.29	00	013.750.-53
Spa Alver	683.429.-158	384.797.327	894.545.284	194.178.-115
المجموع	<u>713.901.748.-2</u>	<u>238.495.979</u>	<u>760.475.741</u>	<u>-2.510.882.145</u>

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

1-2 عرض جدول تحديد النتيجة الجبائية للمجمع

بعد قيامنا بتجميع عناصر جدول تحديد النتيجة الجبائية للشركة الأم والشركات التابعة سنقوم فيما يلي
بإعداد جدول تحديد النتيجة الجبائية لمجمع كوندور:

جدول رقم (3-31): جدول تحديد النتيجة الجبائية للشركة الأم

المبالغ	السنوات	
	ربح	I. النتيجة الصافية للسنة (حسابات نتائج)
2.748.901.623	خسارة	
	II. الاستردادات	
24.645.788	أعباء العقارات غير منسوبة مباشرة إلى الاستغلال	
86.000	حصص الهدايا الإخبارية غير قابلة للخصم	
117.478.000	حصص النوادي الرياضية غير قابلة للخصم	
2.180.610	مصاريق الاستقبال غير قابلة للخصم	

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج ومدينة

الحضنة بالمسيلة

10.029.750	الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم	
180.365.199	اشتراكات وهبات غير قابلة للخصم	
162.112.232	مؤونات غير قابلة للخصم	
84.649.550	إهتلاكات غير قابلة للخصم	
299.970.713	إهتلاكات غير قابلة للخصم الخاصة بالإيجار التمويلي	
00	الضرائب المستحقة على النتيجة	الضريبة على أرباح الشركات
-612.677.167	الضرائب المؤجلة (التغيرات)	
276.765.445	خسائر قيمة غير قابلة للخصم	
83.108.180	غرامات وعقوبات	
350.780.937	الاستردادات الأخرى	
979.495.238	مجموع الاستردادات	
	III. التخفيضات	
00	فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات	
00	المداخيل المتعلقة بتقسيمات الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات	
225.072.305	إيجارات متعلقة بالإيجار التمويلي بدون أعباء مالية	
516.403.454	تخفيضات أخرى	
741.475.760	مجموع التخفيضات	
00	IV. الخسائر السابقة القابلة للخصم	
00	خسارة سنة 2019	
00	خسارة سنة 2020	
00	ربح	النتيجة الجبائية
2.510.882.145	خسارة	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

3- أثر الاندماج الجبائي على الوعاء الضريبي لمجمع كوندور:

بعد دراستنا لمختلف حالات التباين في التقييم والاعتراف بمختلف الأعباء والإيرادات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي والامتيازات الممنوحة من طرف هذا الأخير للتشجيع على تكوين مجمع شركات لابد من دراسة الأثر لهذه الاختلافات والامتيازات على الوعاء الضريبي وهو ما سنبينه فيما يلي:

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملينة
الحضنة بالمسيلة

الجدول رقم (3-32): أثر الاندماج الجبائي على الوعاء الضريبي لمجمع كوندور

معدل IBS	الوعاء الجبائي للمجمع	معدل IBS	الوعاء الضريبي خارج مجال التجميع		الشركة
			ربح	خسارة	
	نتائج المجمع				
%19	-1.606.788.834	%19	1.606.788.834	-	Condor Electronics
%19	306 215 710	%26	-	306 215 710	SPA Condor Logistics
%19	-102.366.652	%26	102.366.652	-	Spa Multimédias
%19	-75.673.124	%26	75.673.124	-	Spa Khadamaty
%19	-65.5719.464	%23	65.5719.464	-	SPA TRAVOCOVIA
%19	-136.462.616	%23	136.462.616	-	Réalisation Trav
%19	10.302.215	%26	-	10.302.215	Spa Condor Immo
%19	-96.224.405	%23	96.224.405	-	Hôtel Beni Hamad
%19	14.763.232	%19	-	14.763.232	SPA Bordj Steel
%19	-53.750.013	%26	53.750.013	-	Spa GB Pharma
%19	-115.178.194	%19	115.178.194	-	Spa Alver
	<u>-2.510.882.145</u>		<u>2.842.163.302</u>	<u>331.281.157</u>	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن مجمع كوندور حقق نتيجة سلبية ب 2.510.882.145 دج أي ليس له أي التزام ضريبي اتجاه الضريبة على أرباح الشركات وأن كل الشركات المكون للمجمع استفادت من المعدل المخفض 19% وشكلت وعاء ضريبي موحد يضم كل النتائج يؤخذ كأساس لقياس العبء الضريبي.

بينما في حالة النتائج خارج مجال التجميع فيكون الوعاء الضريبي فردي وكل شركة ملزمة بالتصريح بنتائجها والالتزام بواجباتها اتجاه الإدارة الضريبية حسب المعدل الذي يرتبط النشاط التي تقوم به كما يلي:

الجدول رقم (3-33): الشركات التابعة للمجمع التي حققت نتائج إيجابية

الشركة	النتيجة الجبائية	معدل IBS	الالتزام الضريبي
SPA Condor Logistics	306 215 710	%26	79.616.084
Spa Condor Immo	215.302.10	%26	2.678.575
SPA Bordj Steel	14.763.232	%19	2.805.014
المجموع	<u>331.281.157</u>	/	<u>85.099.674</u>

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعريريج وملينة الحضنة بالمسيلة

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

حققت الشركات المشار إليها في الجدول أعلاه وفرة ضريبية ب 85.099.674 دج من خلال الاستفادة من الامتيازات الممنوحة للمجمعات الجبائية بسبب امتصاص نتائجها من خسائر المجمع وفي حالة ما كانت نتائج المجمع ايجابية تستفيد من المعدل المخفض، غير أن سنة 2021 هي آخر فرصة للاستفادة من المعدل المخفض وهو ما جاء من خلال المادة 38 من قانون المالية 2022 والتي نصت على أنه في حالة الممارسة المتزامنة لعدة أنشطة خاضعة لمعدلات مختلفة من طرف شركات أعضاء في المجمع، يخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد بعنوان كل معدل، تبعا لحصة رقم الأعمال المصرح به لكل صنف من النشاط.

المبحث الثالث: دراسة حالة فضة حليب HODNA LAIT

سنتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالشركة محل الدراسة فضة حليب باعتبارها شركة كبرى تابعة لمديرية كبريات المؤسسات، وهو ما اخترناه كبيئة من أجل تقييم حجم الاختلافات بين النظامين المحاسبي المالي والجبايي، ودراسة الأساليب المنتهجة من طرف المؤسسة لاكتشاف، واستخراج أهم المشاكل وتحليلها ومعالجتها.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة

1- لمحة عن المؤسسة

تعتبر الشركة ذات المسؤولية المحدودة فضة حليب مؤسسة اقتصادية خاصة تقع في المنطقة الصناعية لولاية المسيلة، وهي من المؤسسات قديمة النشأة حيث أنها أنشئت في 15 ديسمبر 1998 من قبل الأخوين ديلمي برأس مال قدر ب 6.000.000 دينار جزائري، غير أن انطلاقها الفعلية كانت في سنة 1999 تحت اسم ملبنة الفضة، ثم تم تغيير اسمها إلى فضة حليب.

حققت مؤسسة فضة حليب الكثير من النجاحات على المستوى المحلي والدولي والدليل على ذلك حصولها سنة 2012 على الكأس الذهبية للجودة بمدريد الإسبانية، هذا التميز يمنح من طرف المؤسسة المرموقة نادي التجارة "اديتوريالاوفس" و"تراد لدريس كلوب" اعترافا بالجدية والمثابرة في العمل وجودة المنتجات المقدمة، وهي الآن تسعى لتطبيق نظام ايزو 22000 على منتجاتها.

شهدت فضة حليب العديد من التوسعات نظرا لنجاحها في السوق الجزائرية وهو ما مكنتها من تحقيق أرقام أعمال إيجابية متتالية لمبيعاتها خلال مسارها الإنتاجي إلى حد الساعة (2022)، كما تمكنت من المساهمة في الحد من البطالة بتوفير أكثر من 1000 منصب شغل مباشر و2500 منصب شغل غير مباشر على المستوى المحلي والوطني.

تحتل مؤسسة فضة حليب المرتبة الثانية في مجال الحليب ومشتقاته في الجزائر من حيث الإنتاج بعد مؤسسة الصومام، حيث تبلغ قدرتها الإنتاجية حوالي 1.000.000 لتر يوميا من حليب في أكياس بلاستيكية والعلب، وجميع مشتقاته من جبن، وزبدة، ياغورت بأنواعه الموجودة في علب وقارورات كبيرة وصغيرة الحجم.

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملينة الحضنة بالمسيلة

1-1 البطاقة الفنية لحضنة حليب

فيما يلي سنقوم بعرض البطاقة الفنية للشركة

الجدول رقم (3-34): عرض موجز حول مؤسسة حضنة حليب

تسمية المؤسسة	حضنة حليب
نوع المؤسسة	SARL شركة ذات مسؤولية محدودة
نشاط المؤسسة	إنتاج الحليب ومشتقاته
المقر الاجتماعي	المنطقة الصناعية - ص.ب 451 الحضنة-المسيلة.
تاريخ الإنشاء	1998/12/15.
رأس المال الاجتماعي	3200.000.000,00 دج
علامتها التجارية	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

2- مراحل تطور المؤسسة

شهد رأس مال شركة حضنة حليب تطور كبير بعشرات الأضعاف مقارنة بسنة التأسيس ليبلغ سنة 2022 سقف 3200.000.000 دج و الذي تم من خلاله توسيع الاستثمار على مراحل.

- النشأة؛
- المرحلة 1: التوسع الأول؛
- المرحلة 2: التوسع الثاني؛
- المرحلة 3: التوسع الثالث؛
- المرحلة 4: التوسع الرابع.

1-2 النشأة:

أنشئت شركة حضنة حليب في 15 ديسمبر 1998 من قبل الأخوين ديلمي برأس مال قدر ب 6.000.000 دينار جزائري، غير أن انطلاقها الفعلية كانت في سنة 1999 بتوظيف 25 عامل و بورشة إنتاج واحدة مختصة في حليب الأكياس (حليب - اللبن - رايب - حليب البقرة) بقدرة إنتاجية 40 000 لتر/اليوم محقتا خلال سنة 2000 رقم أعمال قدر ب 1.27.792.000 دج.

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملينة

الحضنة بالمسيلة

2-2 المرحلة الأولى: التوسع الأول

تغطي هذه المرحلة الفترة الممتدة من 1 جانفي 2001 إلى 31 ديسمبر 2003، تتعلق فقط بالوحدة 1 (حليب الأكياس – اللبن أكياس-رايب أكياس-حليب البقرة أكياس)

3-2 المرحلة الثانية: التوسع الثاني

تبدأ هذه المرحلة من 01 جانفي 2004 إلى 31 ديسمبر 2004، والتي شهدت تعزيز المؤسسة بوحدة إنتاج ثانية خاصة بمشتقات الحليب المعبأة وهو ما سنوضحه من خلال الجدول الموالي:

جدول (3-35): مراحل تطور المؤسسة من سنة 1998 إلى غاية 2004.

المرحلة	التمديد الأول	التمديد الثاني
السنة	من 2001 إلى 2003	من 2004 إلى 2006
عدد الوحدات	01	02
نوع المنتجات	<ul style="list-style-type: none"> ➤ حليب الأكياس. ➤ أكياس اللبن. ➤ أكياس الرائب. ➤ أكياس حليب البقر. ➤ قارورات اللبن، الرائب 1ل ➤ حليب مبستر 1ل ➤ ياغورت معطر في علب 110 غ ➤ ياغورت معطر بالفواكه علبه 110 غ ➤ كريم دسار في علبه 100 غرام. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ حليب الأكياس. ➤ أكياس اللبن. ➤ أكياس الرائب. ➤ أكياس حليب البقر. ➤ قارورات اللبن، الرائب 1ل ➤ حليب مبستر 1ل ➤ ياغورت معطر في علب 110 غ ➤ ياغورت معطر بالفواكه علبه 110 غ ➤ كريم دسار في علبه 100 غرام.
الطاقة الإنتاجية	أكثر من 140.000 ل/اليوم	أكثر من 320.000 ل/اليوم
رقم الأعمال	519.355.000 دج	705.731.000 دج
عدد العمال	2001 يقدر ب 40 عامل	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملينة

الحضنة بالمسيلة

المرحلة الثالثة: التوسع الثالث

خلال المدة الممتدة من 1 جانفي 2005 الى 31 ديسمبر 2014، شهدت هذه المرحلة تطور كبير وكانت بمثابة الانطلاقة الحقيقية للدخول للسوق الوطني بتشكيلة متكاملة ومتنوعة.

الجدول (3-36): مراحل تطور المؤسسة من سنة 2005 إلى غاية 2014

المرحلة	الثالثة: التمديد الثالث	الرابعة: التمديد الرابع
السنة	من 2007 إلى 2011	من 2012 إلى 2014
عدد الوحدات	03	06
نوع المنتجات	<ul style="list-style-type: none"> ➤ حليب الأكياس. ➤ أكياس اللبن، الرائب، حليب البقر ➤ قارورات اللبن، الرائب 1ل ➤ حليب مبستر 1ل ➤ ياغورت معطر في علب 110 غ ➤ ياغورت معطر بالفواكه علبه 110 غ ➤ كريم دسار في علبه 100 غرام. ➤ الفلون علبه 100 غرام. ➤ ياغورت ممزوج معطر وبالفواكه. ➤ بيفيدوس. ➤ ياغورت مشكل. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ حليب الأكياس. ➤ أكياس اللبن، الرائب، حليب البقر ➤ قارورات اللبن، الرائب 1ل ➤ حليب مبستر 1ل ➤ ياغورت معطر في علب 110 غ ➤ ياغورت معطر بالفواكه علبه 110 غ ➤ كريم دسار في علبه 100 غرام. ➤ قشدة للتحلية وفلان علبه 100 غرام. ➤ ياغورت ممزوج معطر وبالفواكه. ➤ بيفيدوس. ياغورت مشكل. ➤ فلان كرمال علب 80 و 100 غرام ➤ حليب علب UHT، ➤ وحليب فيتامين UHT. ➤ زبدة.
الطاقة الإنتاجية	أكثر من 660.000 ل/اليوم.	أكثر من 920.000 ل/اليوم.
رقم الأعمال	7.019.456.946 دج سنة 2011	10.122.567.130 دج سنة 2014
عدد العمال	1000 عامل سنة 2011	950 عامل سنة 2014

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول (3-37): مراحل تطور المؤسسة من سنة 2014 إلى غاية 2022

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعريريج ومدينة

الحضنة بالمسيلة

المرحلة	الخامسة: التمديد الخامس	السادسة: التمديد السادس
السنة	من 2014 إلى 2018	من 2019 إلى 2022
عدد الوحدات	06	06
نوع المنتجات	<ul style="list-style-type: none"> ➤ حليب الأكياس. ➤ أكياس اللبن، الرائب، حليب البقر ➤ قارورات اللبن، الرائب 1ل ➤ حليب مبستر 1ل ➤ ياغورت معطر في علب 110 غ ➤ ياغورت معطر بالفواكه علبه 110 غ ➤ كريم دسار في علبه 100 غرام. ➤ قشدة للتحلية وفلان علبه 100 غرام. ➤ ياغورت ممزوج معطر وبالفواكه. ➤ بيفيدوس. ياغورت مشكل. ➤ فلان كرمال علب 80 و100 غرام ➤ حليب علب UHT، ➤ وحليب فيتامين UHT. ➤ زبدة. ➤ ياغورت هايلا 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ حليب الأكياس. ➤ أكياس اللبن، الرائب، حليب البقر ➤ قارورات اللبن، الرائب 1ل ➤ حليب مبستر 1ل ➤ ياغورت معطر في علب 110 غ ➤ ياغورت معطر بالفواكه علبه 110 غ ➤ كريم دسار في علبه 100 غرام. ➤ قشدة للتحلية وفلان علبه 100 غرام. ➤ ياغورت ممزوج معطر وبالفواكه. ➤ بيفيدوس. ياغورت مشكل. ➤ فلان كرمال علب 80 و100 غرام ➤ حليب علب UHT، ➤ وحليب فيتامين UHT. ➤ زبدة. ➤ ياغورت هايلا
الطاقة الإنتاجية	أكثر من 920.000 ل/اليوم.	أكثر من 1000.000 ل/اليوم.
رقم الأعمال	11.397.823.885	11.972.254.768
عدد العمال	1000 عامل سنة 2011	950 عامل سنة 2014

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

3- أهداف مؤسسة حضنة حليب:

الحضنة بالمسيلة

تتمثل أهداف حضنة حليب فيما يلي:

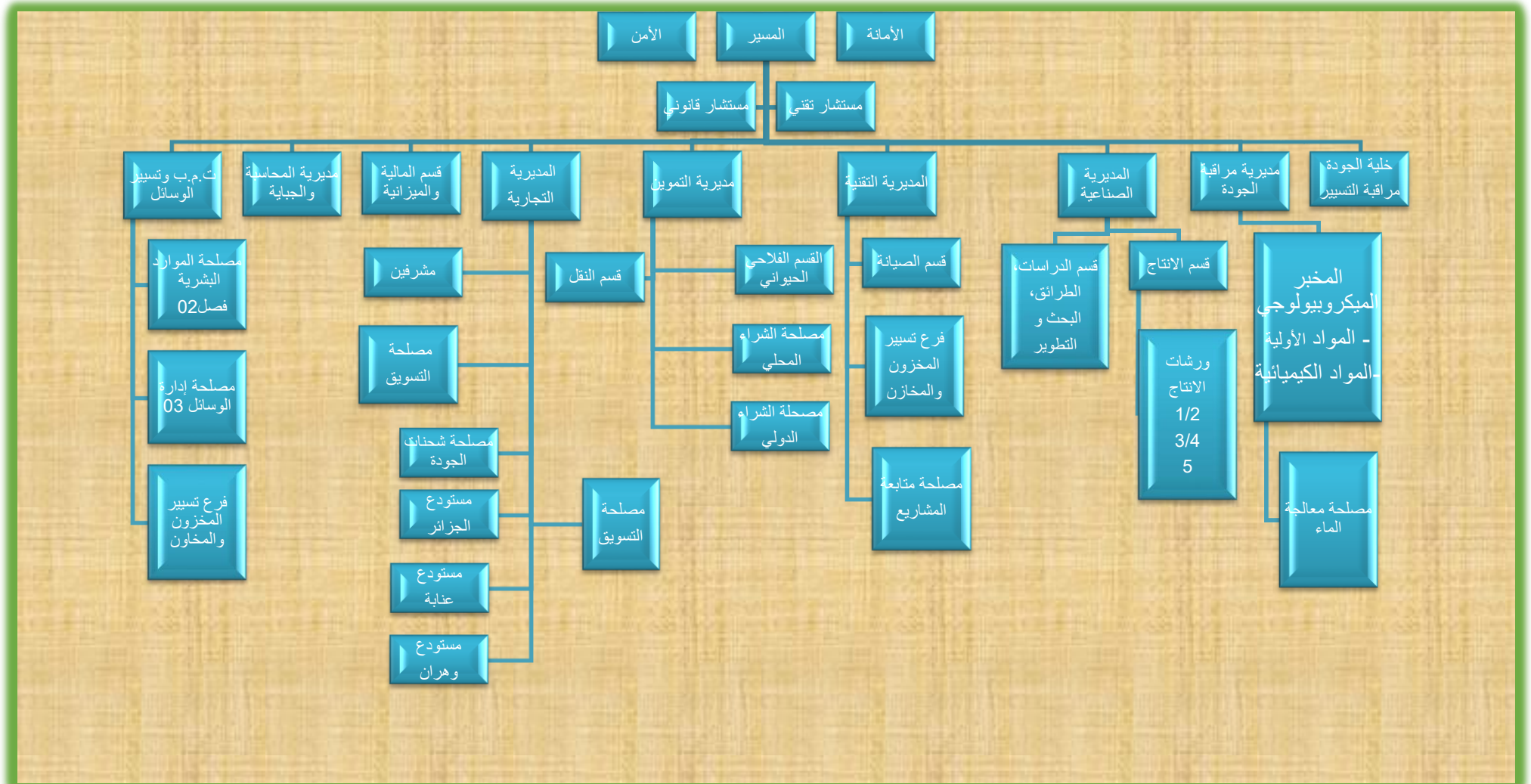
- تثمين الموارد المحلية؛
 - التنمية المحلية، الإقليمية والوطنية؛
 - تنمية القطاع؛
 - التقليل من الاستيراد؛
 - زيادة الطاقة الإنتاجية الوطنية؛
 - خلق فرص عمل؛
 - زيادة رقم الأعمال للمبيعات السنوية؛
 - تنوع نطاق المنتجات المصنعة.
 - تطوير المجمع الخاص بتربية الأبقار الحلوب.
 - تحقيق سمعة طيبة للمؤسسة.
 - تحقيق مزايا تنافسية.
 - كسب ثقة الجمهور الداخلي والخارجي.
 - تنوع المنتجات من فترة إلى أخرى
- 4- معلومات أخرى**
- عدد الموردين خارج الوطن: 20
 - عدد الموردون داخل الوطن: 180
 - عدد الزبائن: 500
 - عدد موزعي الحليب: 70
 - نقاط البيع: 02 (الجزائر وعنابة)

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة حضنة حليب.

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة ذلك التصور الذي يوضح مسار التنظيم وثقافة أداء المؤسسة لأنشطتها من خلال إدارة الوظائف والمصالح المختلفة، كما يعكس أسلوب الإدارة ونطاق الإشراف ويبرز الهيكل التنظيمي جميع الوظائف التي تربطها علاقات وأنشطة متعددة فيما بينها من جهة ومع المحيط الخارجي من جهة أخرى، وذلك لتحقيق الفعالية في مجال الاتصال واتخاذ القرارات واستمرارية النشاط. وفي هذا النطاق فقد اعتمدت المؤسسة هيكلًا تنظيميًا سنة 2011 لأجل إبراز صورة النظام الهادف والفعال داخل المؤسسة. وتنظيم انتقال المعلومة وفق سياسة واضحة، وذلك لأجل تحقيق الأهداف التالية:

- رسم استراتيجية مستقبلية هادفة؛
- التحسين المستمر وعملية التكوين؛
- تحقيق رضا المستهلك وولائه؛
- الاهتمام بجودة المنتجات باعتباره مفتاح النجاح في ظل المنافسة؛
- ترسيخ علامتها التجارية وتحسين صورتها؛
- العمل على طرح منتجات ذات قيمة غذائية وصحية بأسعار تنافسية؛

شكل (3-4): الهيكل التنظيمي لمؤسسة حلبة المنطقة الصناعية بالمسيلة.



الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندورالالكترونيكس بولاية برج بوعريريج وملبنة الحضنة بالمسيلة

سنقوم بشرح الهيكل التنظيمي فيما يلي:

المدير العام: يتأسس المدير العام الهرم السلطوي وهو المسؤول الأول حيث تتمثل مهامه فيما يلي:

- التصرف باسم الوحدة وتمثيلها أما القضاء في جميع النشاطات؛
- ممارسة السلطة التامة على جميع المستخدمين في الوحدة؛
- توزيع المسؤوليات توزيعاً أمثل لتحقيق الأهداف المرجوة؛
- ترأس الاجتماعات العادية لتقييم النشاط ومراقبة أداء أقسام الوحدة؛

مديرية الإنتاج (الورشات): وتعتبر من أهم المصالح لأنها هي المصلحة المكلفة بالعملية الإنتاجية وفقاً للبرنامج المسطر وتحتوي على:

- ملبنة الحليب: تهتم بتحضير مادة الحليب؛
- ملبنة مختلفة: تهتم بعملية تصنيع "الياغورت" بمختلف الأحجام والأنواع؛

إدارة الجودة (مصلحة نوعية): وتهتم بـ:

- التحليل الميكروبيولوجي؛
- التحليل البيكوشيمي (تحليل الماء)؛
- توقيف الإنتاج غير المطابق للمعايير؛
- مراقبة معايير النظافة؛

المديرية التقنية: وتنقسم إلى:

قسم الميكانيك: وتسهر على صيانة العتاد وآلات المؤسسة.

قسم الكهرباء: وتسهر على صيانة الوسائل الكهربائية للمؤسسة.

المديرية التجارية:

- تقوم بالإشراف على العمليات التجارية من بيع وتوزيع واتصال بالزبائن؛
- استلام طلبات الزبائن وانجاز وصلات التحميل والفواتير؛
- تسيير المواد التامة الصنع؛

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الحضنة بالمسيلة

مديرية المحاسبة: تعمل هذه المديرية على معالجة الشؤون المالية والمحاسبية المتعلقة بتعاملات المؤسسة وتتلخص مهامها في:

- القيام بمختلف الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة المالية للمؤسسة؛
- إعداد التصريحات الجبائية والشبه جبائية؛
- إعداد القوائم المالية المؤسسة.

مديرية المالية:

- المتابعة المالية لملفات استثمارات المؤسسة؛
 - تحليل القوائم المالية؛
 - تقديم الخطط المالية المستقبلية؛
 - تقديم التقارير المالية؛
 - إعداد قائمة التدفقات النقدية وإعداد دراسات الجدوى.
- مديرية التموين: تقوم مديرية الموارد البشرية بعدة مهام يمكن حصرها في مايلي:
- التحديد الدقيق لاحتياجات الشركة، في بداية سلسلة الإنتاج أو نقاط البيع؛
 - التفاوض المباشرة مع مختلف الموردين ووضع خطة التوريد معهم؛
 - تنظيم وإدارة وتنسيق تدفق مخزون البضائع داخل الشركة، بناءً على توقعات المبيعات؛
 - إعداد وتحليل المؤشرات التي تسمح بمعرفة تناوب المنتجات وأوقات التسليم وكفاءتها لتصحيح وتحسين عمليات تسليم واستلام البضائع في المستقبل.
- #### مديرية تسيير الموارد البشرية والوسائل العامة:
- إدارة وتسيير كافة المستخدمين بمختلف وظائفهم؛
 - توظيف العمال حسب احتياجات الشركة؛
 - توفير مختلف التجهيزات والوسائل التي تحتاجها مختلف المصالح لغرض السير الحسن لمختلف مرافق المؤسسة وأداء خدماتها على الوجه الصحيح.

المبحث الرابع: دراسة حالة مؤسسة حضنة حليب

سنقوم من خلال هذا المبحث بدراسة مدى التزام مؤسسة حضنة حليب بمتطلبات النظام المحاسبي المالي، وتحديد أهم نقاط التوافق والاختلاف بين ما هو معمول به من خلال محاسبة المؤسسة وما نص عليه المشرع الجبائي، وتحديد الأثر الجبائي الناتج عن ذلك.

المطلب الأول: قواعد التقييم والاعتراف المحاسبية المعمول بها لدى مؤسسة حضنة حليب.

1- طرق وأساليب التقييم المعتمدة لدى مؤسسة حضنة حليب:

1-1- معدلات وطرق الإهلاك المطبقة في المؤسسة: سنقوم بعرض معدلات الإهلاك المطبقة في

المؤسسة من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (3-34): معدلات وطرق الإهلاك المطبقة في المؤسسة

نوع الأصل	معدل الإهلاك	نوع الإهلاك
المباني	5%	إهلاك خطي
معدات وأدوات	10%-20%	إهلاك خطي
معدات نقل	20%	إهلاك خطي
معدات مكتب	20%	إهلاك خطي
معدات إعلام الي	20%	إهلاك خطي
التخطيط والتركيب	20%	إهلاك خطي
أغلفة مسترجعة	33.33%	إهلاك خطي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول الاعتماد المطلق للشركة على المعدلات المحددة من قبل المشرع الجبائي رغم التغيير الجذري الذي أدخله النظام المحاسبي المالي حول المفهوم الجديد للإهلاك وكيفية احتسابه، بحيث لم تصبح نسب الإهلاك نسب ثابتة ومحددة، بل أصبح الإهلاك يحدد ويحسب وفق المدة النفعية للتثبيت، والمتمثلة في المدة الحقيقية المقدرة لاستعماله، بالتالي فإن المعدلات المطبقة من قبل المؤسسة تعتبر ذات ميول جبائي ولا تعكس واقعية المنافع الاقتصادية، وفي ما يلي سنقوم بعرض جدول تلخيصي يتضمن تقييم الأصول غير الجارية لشركة حضنة حليب

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الخصنة بالمسيلة

جدول رقم (3-39): جدول إهتلاك الأصول غير الجارية لشركة خصنة حليب

القيمة المحاسبية الصافية	الإهتلاكات			القيمة القابلة للإهتلاك	تعيين الأصول غير الجارية
	الإهتلاك المجمع	إهتلاك السنة	المجموع السابق		
1.293.061,8	494.346,62	137.927,96	356.418,67	2.293.020,17	Logiciels
0	3.783.664,3	0	3783664,3	3.783.664,29	logo Conception
369.287.530		0	0	369.287.530	Terrains
21.620.1714,3	320.748.232	25.571.660	295.176.572	536.949.946	Bâtiments Industriels
12.000.000	48.000.000	6.000.000	42.000.000	60.000.000	Commerciaux/ Bâti
3.060.403,27	25.504.719,9	1.428.256,16	24.076.463,7	28.565.123,1	Bâti/Administratif
9.150	173.850	36.600	137.250	183.000	télécommunication/Ins
636.504.962,6	5.438.342.882	265.968.492	5.172.374.390	6.074.847.844	Mat/Production
0	2.736.840	0	2.736.840	2.736.840	Matériel Publicité
16.500.175,96	3.107.879,73	3.107.879,73	0	19.608.055,7	Matériel et outillage
3.215.485,009	66.673.404,8	1.591.457,5	65.081.947,3	69.888.889,8	Matériel DE LABO
746.984,99	7.386.936,01	292.920	7.094.016,01	9.268.321	Mat/ DE SECURITE
0	605.740.526	0	605.740.526	605.740.526	Instal/Complexes
7.161.158,41	383.046.007	5.782.833,9	377.263.173	390.207.166	Agencements Et Insta
431.550,03	1.440.871.646	41.874.589,8	1.398.997.057	1.441.303.196	Matériel Automobile
344.696,59	3.380.746,11	198.052,942	3.182.693,17	3.777.442,71	Matériel De Bureau
1.469.267,54	138.379.769	734.633,77	137.645.135	139.849.037	Matériel Frigorifique
0	238.233,241	0	238.233,241	238.233,24	Equipement Ménager
544.231,76	11.181.124,3	381.421,602	10.803.702,7	13.742.356,1	Equi/Informatiques
1.669.800	5.581.389,4	910.800	4.670.589,4	7.251.189,4	Equi/ Communication
226.900	5000.150,63	59.100	4.941.050,63	5.264.050,63	Mobilier Bureau
0	6.254.798,77	0	6.254.798,77	6.254.798,77	Emballages /Réc
	900.000		900.000	900.000	Chapiteau
8.000.000	8.000.000	800.000	7.200.000	16.000.000	LOGEMENTS
9.000	868.549,11	18.000	850.549,11	8.77.549,11	Outillage
11.984.722,12	8.880.990,68	1043.285,64	7.837.705,04	20.865.712,8	Poste Police
1.195.045	0	0	0	1.195.045	Terrains en concession
243.507.073,7	0	0	0	243.507.074	Travaux en cours
398.701.843,8	0	0	0	398.701.844	BIOLOGIQUES/A
103.985.304	0	0	0	79.707.850	Cautionnements
2.038.050.060	8.535.276.685	355.937.911	8.179.342.774	10.552.795.304	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الحضنة بالمسيلة

نظرا للكم الهائل للأصول غير الجارية لشركة حضنة حليب، سنعمد في دراستنا على معدات التبريد ومعدات النقل كعنتين تمثلان باقي التنبهات لتحليل طرق وبدائل القياس المستعملة للتقييم، والتي سنقوم بعرضها في الجداول الموالية:

جدول رقم (3-40): إهلاك معدات التبريد لمؤسسة حضنة حليب

معدات التبريد	تاريخ الاقتناء	التكلفة التاريخية	الإهلاك المجمع	ق.م. الصافية	النسبة
المهتلكة	قبل 2015	136.175.867,74	136.175.867,74	00	99%
قيد الإهلاك	بعد 2019	3.673.168,85	2.203.901.31	1.469.267,55	1%
المجموع	/	139849036.59	138379769.04	1469267,55	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن 99% من معدات التبريد تم اقتناؤها قبل سنة 2015، أي أنها مهتلكة بالكامل وقيمتها المحاسبية الصافية تساوي 00 حسب العمر الإنتاجي المحدد بـ 05 سنوات، وهي صورة غير حقيقية لا تعبر عن الواقع الاقتصادي لأنها تدر منافع اقتصادية بصفة عادية للمؤسسة، مما يعني أن مبدأ الصورة الصادقة للوضع المالي تأثرت نسبيا، وهو ما ينجر عنه اتخاذ القرارات الاقتصادية في غير محلها من قبل مستخدمي البيانات المالية خاصة المستثمرين، لذلك يدعو النظام المحاسبي المالي إلى دراسة ومراجعة المدة النفعية وطريقة الإهلاك للأصول بصفة دورية بما يتماشى مع المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول.

جدول رقم (3-41): جدول الإهلاك لمعدات النقل الخاصة بمؤسسة حضنة حليب

معدات التبريد	تاريخ الاقتناء	التكلفة التاريخية	الإهلاك المجمع	ق.م. الصافية	النسبة
المهتلكة	قبل 2017	1.437.604.196,35	1.437.604.196,35	00	99.99%
قيد الإهلاك	بعد 2018	3.699.000	3.267.450	431.550	0.01%
المجموع	/	1441303196,35	1440871646,32	431550	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

نلاحظ مما سبق أن كل معدات النقل الخاصة بشركة حضنة حليب تم اقتناؤها قبل سنة 2015، أي أنها مهتلكة بالكامل حسب العمر الإنتاجي المحدد بـ 05 سنوات برغم من تواجد أزيد من 300 شاحنة كبيرة و صغيرة تحت تصرف المؤسسة تقوم بمهامها على أكمل وجه و هو ما يتوجب إعادة النظر في العمر الإنتاجي و إعادة تقييمها بما يتماشى مع سوق المركبات النفعية و السياحية خاصة وأن المؤسسة تنازلت السنة الماضية على جزء من معدات نقل مهتلك كليا بقيمة تمثل 40% من التكلفة التاريخية لهذه المعدات، و هو ما يعتبر مقياس حقيقي لإعادة تقييم معدات المتبقية لإعطاء صورة صادقة للقوائم المالية.

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج ومدينة

الحضنة بالمسيلة

من جهة أخرى تمثل 3699000 دج الباقية قيد الإهلاك تكلفة اقتناء سيارة سياحية من نوع Skoda octavia وهي القيمة التي تفوق السقف المحدد من قبل المشرع الجبائي المعدل بموجب قانون المالية 2022 ليصبح 3000.000 دج بعدما كان محدد ب 1000.000 دج قبل ذلك.

جدول رقم (3-42): جدول الإهلاك السنوي لتثبيت مركب مؤسسة حضنة حليب

الأجزاء	تكلفة الاقتناء	العمر الإنتاجي	المعدل المطبق	القسط الحقيقي	القسط المصحح
CUVE DE REFREDISSEMENT	940170,94	8 سنوات	10%	117521,37	94017,09
PROCESSE	317732217,64	15 سنة	10%	21182147,84	31773221,76
FORDELEUE INOX	17239067,77	8 سنوات	10%	2154883,47	1723906,78
EQUIP C/ PROCESSE	63833907,84	15 سنة	10%	4255593,86	6383390,78
المجموع	399745364,19	/	10%	27710146,54	39974536,42

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

بمجرد أن يتكون الأصل الثابت من عناصر مركبة تختلف أعمارها الإنتاجية ومدة استخدامها، يجب على المؤسسة إعداد مخطط إهلاك منفصل لكل عنصر بدلالة مدة استعماله الحقيقية حسب المنفعة الاقتصادية، إلى غاية استبدالها بعنصر بديل وهو ما لم يتم من خلال محاسبة الشركة قيد الدراسة التي اعتمدت معدل موحد مقدر ب 10% لحساب أقساط الإهلاك لتجنب الاختلاف مع القواعد الجبائية، فالإدارة الجبائية لا تعترف بطريقة الإهلاك بالأجزاء و نتيجة لهذا الاختلاف ينتج فارق مؤقت يعالج وفق تقنية الضرائب المؤجلة وتتم التسوية عند تحديد الربح الضريبي للدورات المستقبلية. من خلال ما سبق يمكن تلخيص قواعد التقييم في شركة حضنة حليب فيما يلي:

- تعتمد المؤسسة على تاريخ الاقتناء كأساس لحساب أقساط الإهلاك غير أن النظام المحاسبي المالي نص على وجوب جاهزية الأصل للاستغلال لحساب الأقساط؛
- تعتمد المؤسسة على تكلفة الاقتناء كأساس للقيمة القابلة للإهلاك كما جاء به المشرع الجبائي عكس النظام المحاسبي المالي الذي ورد من خلاله أن قسط الإهلاك يحسب على أساس تكلفة الحيازة مع طرح القيمة المتبقية المحتملة؛
- بالنسبة لنوع الإهلاك تعتمد مؤسسة حضنة حليب على الإهلاك الخطي لحساب الأقساط متعلقة بالتثبيات المادية والمعنوية بمختلف أنواعها وهو ما يتماشى والقوانين الجبائية الذي يضع شروط خاصة لاعتماد الأنواع الأخرى؛

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الحضنة بالمسيلة

- بعد الاطلاع على جدول حساب الإهلاكات لمؤسسة حضنة حليب لاحظنا اعتماد هذه الأخيرة على المعدلات المنصوص عليها من طرف المشرع الجبائي من خلال المنشور رقم 246 الصادر سنة 1992، دون أي مراجعة عكس ما نص عليه النظام المحاسبي المالي بتحديد مدة الإهلاك وفق واقعية المنافع الاقتصادية المنتظرة الناتجة عن الأصل ومراجعتها بصفة دورية؛
 - تعتمد المؤسسة على مبدأ التكلفة التاريخية لتقييم أصولها ولم تقم بمراجعة الأصول الثابتة لا من حيث مدة نفعية الأصول ولا مراجعة قيمها مقارنة بأسعار السوق لإعادة تقييمها وفق القيمة العادلة وإعطاء صورة حقيقية للوضعية الاقتصادية ورؤوس الأموال وهو ما يؤدي إلى قياس غير سليم للأرباح؛
 - بالنسبة للعناصر ذات القيمة المنخفضة تعتمد المؤسسة قيد الدراسة على أساس 60.000 دج المحدد من قبل المشرع الجبائي عكس النظام المحاسبي المالي الذي ترك الحرية للمؤسسات لتحديد هذه القيمة؛
 - لا تعتمد المؤسسة قيد الدراسة على خاصية الإهلاك بالأجزاء رغم امتلاكها لخطوط إنتاج مركبة متفاوتة المدة النفعية، حيث تخضعها لمعدل إهلاك موحد وهو ما يعتبر ميول صريح للقواعد الجبائية.
- وفيما يلي سنقوم بإجراء مقارنة بين قواعد التقييم بين ما نص عليه النظام المحاسبي المالي وما هو معمول به في شركة حضنة حليب

جدول رقم (3-43): قواعد التقييم بين ما نص عليه النظام المحاسبي المالي وما هو معمول به في شركة

حضنة

عناصر الاختلاف	القواعد المحاسبية (حسب النظام المحاسبي المالي)	المعمول به لدى شركة حضنة حليب
الاعتراف بالأصل	ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الأصول في ميزانية المؤسسة بتاريخ تحويل المنافع الاقتصادية والأخطار، حسب مبدأ أولوية الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني.	تسجل الأصول في ميزانية المؤسسة بتاريخ الفاتورة
مدة الإهلاك	تقدر مدة الإهلاك من طرف المؤسسة بما يعكس بواقعية المنافع الاقتصادية المنتظرة الناتجة عن الأصل كما يجب دراستها بشكل دوري.	تتبع شركة حضنة حليب على مدة ومعدلات الإهلاك وفقا لتصنيف معين لكل فئة من الأصول المادية والمعنوية

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترونيكس بولاية برج بوعريريج وملينة

الحضنة بالمسيلة

المحدد من قبل المشرع الجبائي من خلال المنشور رقم 246 الصادر سنة 1992			
تعتمد شركة حضنة حليب على طريقة الإهلاك الخطي في تقييم مختلف أصولها الغير جارية لسهولة حسابها وتوافقها مع القواعد الجبائية	حسب النظام المحاسبي المالي في الفقرة 7.121 من الجريدة الرسمية رقم 19، فإن طريق الإهلاك المعترف بها من خلال النظام المحاسبي المالي هي الطريقة الإهلاك الخطي، الطريقة الإهلاك المتناقص طريقة الإهلاك المتزايد وطريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج.	نوع الإهلاك	الإهلاك
تكلفة الحيازة.	تكلفة الحيازة مع طرح القيمة المتبقية المحتملة إن وجدت.	المبلغ الإهلاك	
لا تعطي الشركة أهمية للقيمة المتبقية	القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه من الأصل عند انقضاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة.	القيمة المتبقية	
لم تقم شركة حضنة حليب منذ تأسيسها سنة 1998 بأي حال من الأحوال بمراجعة مخطط الإهلاك.	حسب البند 8.121 من الجريدة الرسمية رقم 19 النظام المحاسبي المالي يدعو إلى دراسة ومراجعة المدة النفعية وطريقة الإهلاك بصفة دورية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات حتى تعكس هذا التغير في الوتيرة.	مراجعة الإهلاك	
رغم امتلاك الشركة لعدة خطوط إنتاج مركبة إلا أنها لا تأخذ بعين الاعتبار إهلاك الأصول الثابتة بالأجزاء	وفق النظام المحاسبي المالي فإنه يمكن إهلاك كل عنصر بصفة منفصلة، وتمتلك هذه العناصر حسب المدة النفعية إلى غاية استبدالها بعنصر بديل، إذ يجب على المؤسسة إعداد مخطط إهلاك منفصل لكل عنصر بدلالة مدة استعماله الحقيقية	الإهلاك بالأجزاء	
تعمل الشركة بالمبلغ المحدد من قبل المشرع الجبائي لمعاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة المقرر ب 60.000 دج	حسب المادة 4.121 من الجريدة الرسمية رقم 19 يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها وعليه فإنها لا تدرج في	العناصر ذات القيمة المنخفضة	

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الحضنة بالمسيلة

الحسابات في شكل تثبيطات وترك النظام المحاسبي المالي حرية تحديد هذه القيمة للمؤسسات.	خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها
حسب المادة 7.112 من الجريدة الرسمية رقم 19 عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية، فإن القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة قيمة.	لم يسجل شركة حضنة حليب ولا خسارة قيمة منذ تأسيسها
يسمح النظام المحاسبي المالي للكيان بإعادة تقييم بعض الأصول بالقيمة الحقيقية شرط أن تكون العملية بانتظامية كافية وتحدد المبالغ القابلة للإهلاك على أساس المعاد تقييمها.	تعتمد التكلفة التاريخية فقط كأساس لحساب أقساط الإهلاك ولم تجري أي عملية إعادة تقييم.

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

2-1 المخزونات: سنقوم بعرض طرق تسيير وتقييم المخزونات المطبقة في مؤسسة حضنة حليب فيما يلي:

- تسيير جميع المخزونات مهما كانت طبيعتها حسب طريقة الجرد الدائم؛
- تقييم المخزونات بتكلفة شرائها المتضمن سعر الشراء مضافا إليه المصاريف المباشرة الملحقة؛
- يقيم المخزون التام الصنع (منتجات نهائية، منتجات وسيطية) بتكلفة الإنتاج؛
- يسجل الخروج من المخزون بالتكلفة الوسطية المرجحة عند نهاية كل شهر بالرغم من أن أسلوب إدارة المخزون يعتمد على بيع المنتوجات التي تم إنتاجها أو الحصول عليها أولا لأن تاريخ الاستهلاك لمشتقات الحليب قصير لا يتجاوز الشهر؛
- تتم عملية الجرد على كل مخزون في نهاية كل سداسي لضبط المخزونات الغير مطابقة والمتقدمة والبطيئة في الدوران؛
- لم تقم شركة حضنة حليب بإجراء اختبار خسارة قيمة عن المخزونات بالرغم من أن المواد الأولية المستعملة من خلالها كالسكر وبودرة الحليب تخضع لبورصات عالمية وهو ما يسهل عملية التقييم.
- البضاعة المتحصل عليها مجانا تسجلها المؤسسة بتكلفة مصاريف الشراء الملحقة فقط كالجمركة ومصاريف النقل برغم من وجود فاتورة بدون طلب الدفع SANS PAIMENET تحتوي على تكلفة هذه البضاعة أي أن الشركة تتوفر على قيمتها الصادقة، والمقدرة بصورة صحيحة وحقيقية

الحضنة بالمسيلة

وأصبحت تراقب هذه البضاعة، لأنها هي من سيستفيد منها لا غيرها، وبالتالي توفر شرط تسجيلها

محاسبيا في أصول المؤسسة مع حساب منتجات استثنائية

3-1 الزبائن:

يبلغ حجم الديون المحملة على زبائن حضنة حليب 2.254.346.422 دج وهو رقم لا يستهان به، إلا أن هاته الأخيرة لم تقم ولا مرة بمراجعة مدى قدرة زبائنها بالوفاء بالتزاماتهم بالرغم من وجود أكثر من 500 زبون يتعامل مع الشركة فلا يمكن بأي حال من الأحوال أن يكون رصيد جميع الزبائن قابل للتحصيل 100% أي يجب إجراء دراسة تفصيلية عن كل زبون لتحديد الديون القابلة للتحصيل والديون المشكوك فيها وكذا الديون الميؤوس منها.

4-1 الإعانات:

باعتبار المؤسسة قيد الدراسة مختصة في إنتاج الحليب ومشتقاته فإن مديرية المصالح الفلاحية تقدم 04 دج كإعانة (إعانات الاستغلال) عن كل لتر من الحليب تم تجميعه حيث بلغ حجم الإعانات خلال سنة (2022) 17.774.920 دج كما هو مبين في جدول حساب النتائج، حيث تم استلام مبلغ 8.731.440 دج وبقيت 9.043.480 دج قيد الاستلام خلال السنة المالية وهو ما ينتج عنه ضرائب خصوم مؤجلة لاختلاف الاعتراف بالإيرادات الغير مستلمة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي

5-1 المؤونات:

لم تشكل المؤسسة أي مؤونة خلال السنوات الماضية وهو ما يثبت أن القدرة التنبئية للمؤسسة شبه منعدمة من جهة، وعدم قدرة المؤسسة على تحديد حجم المؤونات من جهة أخرى، يعتبر هذا الإهمال في تتبع وتسجيل المؤونات ناجم من كون المشرع الجبائي لا يقبل خصمها من الوعاء الضريبي إلا بتوفر شروط صارمة، ومن أمثلة المؤونات المسجلة نجد مؤونة المعاشات والتقاعد ومؤونة العطلة السنوية ومؤونات الأخطار والإصلاحات وهو ما يظهر في جدول حساب النتائج.

6-1 تصحيحات الأخطاء:

يقوم محاسبي شركة حضنة حليب بتسوية الأخطاء الناتجة عن السهو مثل نسيان تسجيل فاتورة في الدورة الماضية بتسجيلها في حسابات النتائج للسنة التي تليها بشكل طبيعي، وهو ما يعتبر تصحيح خطأ بخطأ آخر، حيث يجب أن يتم تحميل الأثار الناتجة عن تغيرات التقديرات والطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء عن الدورات السابقة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية (ح-11: ترحيل من جديد، ح-106: الاحتياطات)، مع مراعاة تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم في حالة كان الخطأ المرتكب إيراد نقوم بإعادة إدماج

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الحضنة بالمسيلة

منتجات السنوات السابقة (المسجلة في رصيد الحساب 11) في وعاء احتساب النتيجة الجبائية للسنة المالية، والتي يمكن أن تعتبرها الإدارة الجبائية بمثابة تهرب ضريبي، أما إن كان عبء فلا يؤدي إلى تسجيل ضريبية مؤجلة أصول، وذلك لسبب بسيط وهو أن أعباء السنوات السابقة ليست قابلة للخصم الجبائي، وبالتالي، لا يمكن خصمها من النتيجة الجبائية للسنة المالية الجارية.

ملاحظة: حساب 11 ترحيل من جديد يمثل أحد مكونات رؤوس الأموال الخاصة، حيث يمثل النتائج التي لم يتم الأخذ فيها من طرف الجمعية العامة للشركة، بمعنى أنه لا يمكن استعمال هذا الحساب إلا من خلال قرار الشركاء، واستثنى المشرع الجزائري من خلال ما تضمنه قانون 11.07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، تسجيل آثار تغيير الطرق المحاسبية والأخطاء الأساسية في حساب ترحيل من جديد أو الاحتياطات المتضمنة لنتائج غير موزعة، بحيث يكتفي بمصادقة هيئة التسيير فقط، دون الرجوع للجمعية العامة للشركة.

7-1 فروقات أسعار الصرف الناتجة عن العمليات بالعملة الأجنبية

تقوم الشركة قيد الدراسة باستعمال سعر الصرف في حالتين فقط عند تاريخ إثبات الشراء وعند تاريخ الدفع وتهمل تقييم الديون والالتزامات بالعملة الأجنبية في نهاية كل سنة، وهو أمر ضروري لإعطاء مصداقية للأرصدة المسجلة، غير أن تسجيل خسائر وأرباح الصرف في نهاية السنة قبل حدوث التسديد الفعلي لا يتم الاعتراف به من المشرع الجبائي حيث يجب إعادة إدراجه عند تحديد النتيجة الجبائية وتسجيل ضريبة مؤجلة أصول أو خصوم حسب الحالة.

2- المعالجة المحاسبية لعمليات تحديد النتيجة لشركة حضنة حليب:

بعد تحديد طرق وأساليب القياس المعمول بها في شركة حضنة حليب سنقوم بعرض مختلف التسجيلات المحاسبية التي تمت لتحديد النتيجة المالية.

1-2- التثبيتات

1-1-2- التثبيتات المعنوية:

أ/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها

تم اقتناء برنامج لتسيير العمليات التجارية وربطه بشبكة بين مختلف المصالح التجارية وقاعدة البيانات ومديرية المحاسبة، الأمر الذي يتطلب مدة معتبرة لوضعه تحت الخدمة، غير أن محاسب الشركة سجله

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الحضنة بالمسيلة

في حساب 204/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها، بتاريخ الفاتورة بالرغم من أنه لا يزال قيد الإنجاز ويتطلب مدة معينة لتجريبه قبل الشروع في استغلاله، حيث قام المحاسب بتسجيل القيد كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	28,1.111.998	برمجيات المعلوماتية وما شابهها		204000
	279,67.211	رق.م قابلة للاسترجاع		44566
277,95.323.1		موردو التثبيات	404000	

وتم تسجيل قسط الإهلاك الخاص بها رغم أنها لم تدخل في الاستغلال بعد كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	927,96.137	2022/12/31 مخصصات الإهلاك أصول غير جارية		681000
927,96.137		إهلاك برمجيات معلوماتية	28104	

يعتبر الانطلاق في إهلاك برمجيات المعلومات قبل دخولها حيز الخدمة مساس بمبدأ محاسبي مهم وهو مقابلة الإيراد بالأعباء، وهذا يؤثر على مصداقية الحسابات والوضعية المالية ككل، ويتسبب في تقليص الوعاء الضريبي.

2-1-2- التثبيات العينية:

بالنسبة للتثبيات المادية تم تسجيل أقساط الإهلاك بصفة طبيعية اعتمادا على التكلفة التاريخية وفقا لمعدلات محددة لا تعكس الصورة الحقيقية، وهو الملاحظ من خلال مقارنة القيمة المحاسبية الصافية للأصول بمردوديتها وقيمتها الحقيقية حيث يتم تسجيل ما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	355.799.982	2022/12/31 مخصصات الإهلاك أصول غير جارية		681000
34.879.801		إهلاك مباني	28113	
267.870.869		إهلاك معدات وأدوات	28115	
53.049.311		إهلاك معدات أخرى	28118	

كما لاحظنا كذلك خلط في تحديد العناصر ذات القيمة المنخفضة، في بعض الحالات نجد المؤسسة تعتمد السقف المحدد من المشرع الجبائي، وفي حالات أخرى نجد عمليات مسجلة دون الاعتماد على هذا السقف لنفس المعدات.

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الحضنة بالمسيلة

3-1-2- الأصول المتحصل عليها في إطار الامتياز

تحصلت شركة حضنة حليب على قطعة أرض في إطار الامتياز لتوسيع استثماراتها والتي تم تسجيلها في الحساب المخصص لها (أراضي في شكل امتياز) مع ح/15 مؤونات أخرى وهو تسجيل غير صحيح فمن المفروض استعمال ح/229 حقوق مانح الامتياز بدلا من حساب المؤونات حيث كان التسجيل المحاسبي للعملية كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1.195.045	أراضي في شكل امتياز		221
1.195.045		مؤونات أخرى	158	

4-1-2- التثبيتات الجاري إنجازها:

يقوم محاسب الشركة بالتسجيل في هذا الحساب وضعيات الأشغال الخاصة بالمقاولات المتعلقة ببناء المستودعات والورشات الصناعية فقط أما التثبيتات العينية والمعدات الأخرى فيسجلها في حساباتها الخاصة برغم من أنها غير جاهزة للاستغلال ولا تستوفي الشروط (الحصول على منافع اقتصادية) كما رأينا في حالة التثبيتات العينية وتم تسجيل العملية كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	243.507.074	التثبيتات الجاري إنجازها		232
243.507.074		موردو التثبيتات	404	

5-1-2- الأصول البيولوجية (الأبقار):

تقوم شركة حضنة حليب في إطار البحث عن زيادة وفرة المادة الأولية (الحليب) بشراء أبقار حلوب ومنحها كقروض للفلاحين الذين تتعامل معهم ويتم اقتطاع دفعات القرض من قيمة الحليب التي يقدمها الفلاحين للمؤسسة حيث تسجل المؤسسة ما يلي:

أ- عند الاقتناء:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	51,3.783.664	الحسابات الدائنة الأخرى		27600

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الحضنة بالمسيلة

44566	رق.م قابلة للاسترجاع	718.896	
404000	موردو التثبيتات		51,4.502.560

ب- عند تحصل دفعات القرض من اقتطاع دفعات القرض من قيمة الحليب التي يقدمها الفلاحين

للمؤسسة يكون كالتالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	--	مشتريات مواد أولية		381000
--		الحسابات الدائنة الأخرى	276000	

يتم اقتطاع الدفعات من قيمة الحليب المحولة إلى المؤسسة كل شهر، إلى غاية استكمال قيمة القرض، وبما أن ملكية هذه الأصول البيولوجية تعود للمؤسسة، فلها الحق من الاستفادة من أقساط الإهلاك السنوية لها عند تحديد النتيجة الجبائية، فالمشروع الجبائي يعطي حق الاستفادة من أقساط الإهلاك للمالك القانوني، وهو الامتياز الذي لم تستفد منه المؤسسة.

3- المخزونات:

قام محاسب شركة حضنة حليب بتقييم الخروج من المخزون بالتكلفة الوسطية المرجحة عند نهاية كل شهر عن طريق برنامج خاص بتسيير المخزونات إلا أنه لم يسجل ولا قيد إلى غاية نهاية السنة ليسجل القيود التالية:

3-1- مخزون المواد الأولية

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	9.902.626.707	مخزون المواد الأولية		310000
9.902.626.707		مشتريات المواد الأولية	381000	
	433,6.828.62	مخزون الأغلفة		312000
433,6.828.62		مشتريات الأغلفة	3812000	
	508.478.206	مواد أولية مستهلكة		601000
508.478.206		مخزون المواد الأولية	.310000	
	842.901.811.9	أغلفة مستهلكة		601200
842.901.811.9		مخزون الأغلفة	312000	

3-2- مخزون المنتجات التامة:

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الحضنة بالمسيلة

المبالغ		البيان 2022/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	11.881.467.861	مخزون المنتجات التامة الصنع		355000
11.881.467.861		تغير المخزونات من المنتجات	724500	
	11.743.602.197	تغير المخزونات من المنتجات		724500
11.743.602.197		مخزون المنتجات التامة الصنع	355000	
	146.634.297	أعباء استثنائية		657000
146.634.297		مخزون المنتجات التامة الصنع	355000	

4- الإعانات

تقوم مديرية الفلاحة في إطار دعم المواد الواسعة الاستهلاك بتقديم 4 دج عن كل لتر مجمع لشركة حضنة حليب التي تقوم بإرسال جدول تلخيصي نهاية كل شهر يتضمن كل المعلومات المتعلقة بتجميع الحليب لتتم دراسته ومنح الدعم للمؤسسة والفلاحين والمجمعين كل حسب حصته حيث سجل المحاسب هذه الإعانة كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	8.731.440	البنك		512100
	9.043.480	إعانات مطلوب استلامها		441601
17.774.920		إعانات الاستغلال	741100	

الإعانات غير المحصلة خلال السنة المالية لا تدخل في وعاء تحديد النتيجة حسب المشرع الجبائي مما يستوجب تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم وهم ما لم يقيم به محاسب شركة حضنة حليب كما لم يقيم بتخفيض الجزء غير المحصل من النتيجة الجبائية مما حمل المؤسسة عبء ضريبي إضافي مقدر بما يلي:

$$1.718.261.2 = 0.19 * 9.043.480$$

5- تصحيحات الأخطاء والنسيان:

قام محاسب شركة حضنة حليب بتسجيل مصاريف لا تخص السنة المالية الجارية في حساباتها الأصلية كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	520.000	إيجارات		613000
	88.535	صيانة وإصلاحات		615000

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الحضنة بالمسيلة

622000	أجور والوسطاء	179096
623000	الإشهار والنشر	500.000
626000	مصاريف الاتصالات السلكية واللاسلكية	47.000
401000	موردو الخدمات	1.335.441

إن الأعباء والإيرادات المتعلقة بالسنوات السابقة يجب أن تسجل في حساب ترحيل من جديد أو الاحتياطات المتضمنة لنتائج غير موزعة ويعاد إدراجها عند تحديد الوعاء الضريبي لأنها لا تستوفي شروط الخصم المحددة من قبل المشرع الجبائي.

6- فروقات أسعار الصرف الناتجة عن العمليات بالعملة الأجنبية:

كما سبق وذكرنا في الجانب النظري عن المعاملات بالعملات الأجنبية التي تنتج عنها فروقات متعلقة بالعمليات الأحداث التي تسجل محاسبيا على أساس مبدأ استقلالية الدورات ومبدأ محاسبة التعهد، لم يتم محاسب شركة حضنة حليب باحترام هذه المبادئ وقام بإتباع مبدأ الخزينة الذي تعتمده القوانين الجبائية، بمعنى تكون قابلة للخصم خلال الدورة المتعلقة بتسديدها فكان يسجل فروقات الصرف عند التسديد الفعلي فقط دون مراجعة أسعار الصرف عند نهاية الدورة كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	22.979.388	خسائر الصرف		666000
22.979.388		موردو المخزونات	401000	
	26.981.428	موردو المخزونات		401000
26.981.428		أرباح الصرف	76600	

أما العمليات التي لم تسدد بعد فلم يجري عليها أي تعديل.

7- تحديد النتيجة المحاسبية:

بعد دراسة كل من طرق وأساليب القياس المعتمدة من قبل شركة حضنة حليب ودراسة أهم تسجيلات المحاسبة التي قامت بها سنقوم بتحديد النتيجة المحاسبية وفقا لمقاربتين وهي: المقاربة الميزانية: وهي طريقة التغير في الأموال الخاصة؛ المقاربة بجدول حساب النتيجة: وهي الفرق بين الإيرادات والأعباء الخاصة بالدورة وفيما يلي سنقوم بعرض القوائم المالية التي تحدد النتيجة المحاسبية من خلالها:

1-7 عرض ميزانية الأصول لمؤسسة حضنة حليب:

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج ومدينة
الفضة بالمسيلة

الجدول رقم (3-44): عرض ميزانية الأصول لمؤسسة فضة حليب لسنة 2022

المبالغ			الأصول
ق م ص	إهتلاكات ومؤونات	القيمة الإجمالية	
00	00	00	أصول غير جارية
00	00	00	فارق الاقتناء
1.798.674	4.278.011	6.079.984	تثبيات معنوية
369.287.530	00	369.287.530	الأراضي
248.321.960	414.241.822	662.563.782	المباني
674.994.643	8.116.760.857	8.791.755.500	تثبيات عينية أخرى
1.195.045	0	1.195.045	تثبيات في شكل امتياز
243.507.074	0	243.507.074	تثبيات جاري إنجازها
479.123.841	0	479.123.841	تثبيات مالية أخرى إقراض
2.018.228.766	8.535.280.690	10.553.509.456	مجموع الأصول غير الجارية
00	00	00	اصول جارية
3955386415	0	3955386415	حسابات المخزون
2254346422	0	2254346422	الزبائن
2602826439	0	2602826439	الحسابات الأخرى المدينة
2323254	0	2323254	الضرائب
263163190	0	263163190	الخزينة
9078045721	0	9078045721	مجموع الأصول الجارية
11096274487	8535280690	19631555177	المجموع العام للأصول

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال ميزانية الأصول لمؤسسة فضة حليب، أن الأصول غير الجارية تمثل 86% من مجموع الميزانية، إلا أنها تعتبر شبه مهتلكة بالكامل، حيث أن إجمالي الإهتلاكات المقدرب 8.535.280.690 دج يمثل أكثر من 90% من التكلفة التاريخية للأصول القابلة للإهتلاك، وهو الأمر الذي نستنتج منه احتمالين، إما أنه على المؤسسة تجديد أصولها الثابتة إذا كانت التثبيات الحالية مهتلكة فعلا و لا تقدم مردود جيد، أو مراجعة معدلات الإهتلاك و إعادة تقييم أصولها في حالة ما كانت تقدم منافع اقتصادية جيدة وهو الاحتمال الأرجح، لأن مصاريف الصيانة و التهيئة لا تمثل مبلغا معتبرا مقارنة بحجم الأصول الثابتة حيث تمثل 02% من قيمة التثبيات وهي نسبة جد مقبولة.

كما نلاحظ بالنسبة للأصول الجارية، عدم تسجيل أي مؤونة أو خسارة محتملة، أو مراجعة للقيم وهو الأمر الغير منطقي، خاصتا بالنسبة لحسابات الزبائن والمخزونات والمؤونات عن العطلة السنوية للمستخدمين.

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة
الحضنة بالمسيلة

2-7- عرض ميزانية الخصوم لمؤسسة حضنة حليب

الجدول رقم (3-45): عرض ميزانية الخصوم لمؤسسة حضنة حليب لسنة 2022

المجموع	الخصوم
-	الأموال الخاصة
3.200.000.000	راس المال
221.361.436	الاحتياطات
00	فارق التقييم
359.160.986	النتيجة
3.780.522.421	مجموع الأموال الخاصة
-	الخصوم غير الجارية
3.446.075.435	قروض وديون مالية
1143616	مؤونات ومنتجات مقيدة مسبقا
3.447.219.052	مجموع الخصوم غير الجارية
-	الخصوم الجارية
1.777.743.751	موردون وحسابات ملحقة
126.679.733	ضرائب
195.597.044	ديون أخرى
8.412.484	خزينة سلبية
3.868.533.013	مجموع الخصوم الجارية
11.096.274.487	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال ميزانية المؤسسة قيد الدراسة، أنها تتوافق عموما من حيث الشكل والمضمون مع متطلبات النظام المحاسبي المالي في جوانب العرض والافصاح، وهو ما يسمح بتحقق مبدأ القابلية للمقارنة، حيث أن المؤسسة رتبت أصولها من الأقل السيولة إلى الأكثر سيولة، وخصومها من الأكثر استحقاق إلى الأقل.

3-7- جدول حساب النتائج

يهدف الجدول حساب النتائج إلى عرض حسابات الأعباء وحسابات المنتوجات للمؤسسة بغرض تحديد النتيجة المحاسبية الصافية.

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة
الحضنة بالمسيلة

الجدول رقم (3-46): عرض ميزانية الخصوم لمؤسسة حضنة حليب لسنة 2022

دائن	مدين	جدول النتيجة
11 972 254 184.69		رقم الأعمال
137 865 663.63		الإنتاج المخزون
		الإنتاج المثبت
17 774 920		إعانات الإستغلال
12 127 894 768.32		إنتاج السنة المالية
	10 181 729 981.03	المشتريات المستهلكة
	256 868 681.68	الخدمات الخارجية الأخرى
	10 438 598 662.71	استهلاك السنة المالية
1 689 296 105.61		القيمة المضافة
	632 602 400.64	أعباء المستخدمين
	494 500	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
1 056 199 204.97		الفائض الإجمالي للإستغلال
2 928 306.54		منتوجات عملياتية
	209 690 112.67	أعباء عملياتية
	355 937 910.89	مخصصات الإهلاكات والمؤونات
	0	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
	493 499 487.95	النتيجة العملياتية
26 981 428.41		منتوجات مالية
	110 258 793.83	أعباء مالية
	83 277 365.42	النتيجة المالية
	410 222 122.53	النتيجة العادية قبل الضرائب
	51 061 137.00	الضرائب المستحقة على النتيجة العادية
		الضرائب المؤجلة
	00	عناصر غير عادية - منتوجات
	00	عناصر غير عادية - أعباء
	00	النتيجة غير العادية
	359 160 985.53	النتيجة الصافية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الخصنة بالمسيلة

المطلب الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية:

سنعرض في هذا المطلب المعالجة الجبائية لمختلف الأعباء والإيرادات المسجلة في محاسبة مؤسسة خصنة حليب بتحديد الأعباء المقبولة والمرفوضة لتحديد النتيجة الجبائية

1- عرض أعباء وإيرادات المؤسسة لسنة المالية 2022:

قدمت لنا المؤسسة المعلومات المتعلقة بنشاطها لسنة المالية 2022 حيث تخضع شركة خصنة حليب بما أنها شخص معنوي للنظام الحقيقي ما يعني خضوعها للضريبة على أرباح الشركات IBS بمعدل 19% بناء على نشاطها الإنتاجي حسب النظام الجبائي الجزائري، وكانت الأعباء والإيرادات السنوية للمؤسسة موضحة في الجداول التالي:

الجدول رقم (3-43): عرض أعباء وإيرادات مؤسسة خصنة حليب لسنة المالية 2022

ملاحظات	الأعباء المرفوض خصمها جبائيا	الأعباء المقبول خصمها جبائيا	عناصر الأعباء
الإستهلاكات من البضائع أعباء مقبولة جبائيا كونها من تكاليف الاستغلال.	0 دج	10.186.322.320 دج	الإستهلاكات من البضائع
تم قبول كل الإستهلاكات بما فيها إهتلاك السيارة السياحية	0 دج	355.937.910 دج	مخصصات الإهتلاك
تم قبول كل العيب رغم تجاوز السقف المحدد ب200.000 دج	0 دج	800.000	إيجارات السيارات السياحية
تم قبول كل مصاريف الصيانة الخاصة بالسيارات السياحية	0 دج	2.835.000 دج	صيانة وإصلاح السيارات السياحية
تم قبولها برغم من وجوب خصمها	0 دج	1.335.441 دج	أعباء لا تخص السنة المالية
الإعانات والتبرعات للجمعيات الخيرية تقبل للخصم جبائيا في حدود سقف 4.000.000 دج	0 دج	1.400.000 دج	تقديم إعانة لأحد الجمعيات الخيرية
تم قبول خصم الأعباء المسددة نقدا التي تجاوزت سقف 300.000 دج	0 دج	1.365.385	الأعباء التي تستوفي شروط الخصم المسددة نقدا لتجاوز السقف المحدد
المصاريف المخصصة للرعاية والكفالة للفرق الرياضية لا تقبل جبائيا إلى في حدود 10% من رقم	0 دج	24.052.787 دج	الإشهار والدعاية

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعريريج ومدينة

الحضنة بالمسيلة

الأعمال للسنة المالية وفي حد أقصاه 30.000.000 دج			
تم قبول مصاريف الاستقبال بما فيها الجزء الذي لا متعلق بالاستغلال أي غير مقبول خصمه جباثيا.	0 دج	2.231.990 دج	مصاريف الاستقبال
تم قبولها سهوا فالغرامات والعقوبات لا تقبل للخصم جباثيا.	0 دج	2.946.327 دج	غرامات جباثية
تقبل للخصم جباثيا كونها مبررة.	0 دج	950.000 دج	أعباء أخرى مبررة
الضرائب على أرباح الشركات الواجب دفعها تعتبر من الأعباء غير القابلة للخصم	51.061.137 دج	0 دج	الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية
	51.061.137 دج	11.619.250 دج	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال تحليل مختلف أعباء المؤسسة تبين لنا أن مجموع الأعباء غير القابلة للخصم هي 51.061.137 دج المتمثلة في الضريبة على الأرباح فقط ويعود السبب في ذلك أن شركة حضنة حليب تعتمد اعتمادا كبيرا على القوانين الجباثية في تقييم مختلف عناصر ميزانيتها غير أنها قامت بإدراج بعض الأعباء في محاسبتها لا يسمح المشرع الجباثي بخصمها من النتيجة الجباثية مثل:

- مخصص إهلاك سيارة سياحية لا تمثل أداة رئيسية للنشاط تجاوز السقف المحدد لحسابه المقدر ب600.000 دج والذي سجل ب739.000 دج.
- فواتير أعباء مختلفة تخص السنة السابقة تأخر وصولها سجلت ضمن أعباء السنة المالية الحالية ب 1.335.441 دج ولم يتم خصمها من النتيجة الجباثية.
- تم قبول كل مصاريف الاستقبال الإطعام والفندقة بما فيها الجزء الغير موجهة مباشرة للاستغلال
- سجلت المؤسسة غرامات الجباثية والشبه جباثية لدى الضمان الاجتماعي ب 2.946.327 دج ولم تقم بخصمها عند تحديد النتيجة
- تم قبول كل العبء الخاص بإيجار سيارة سياحية رغم تجاوز السقف المحدد ب200.000 دج من قبل المشرع الجباثي
- تم قبول كل مصاريف الصيانة الخاصة بالسيارات السياحية التي عددها 35 سيارة والسقف المحدد من قبل المشرع الجباثي هو 20.000 دج عن كل سيارة أي 700.000 دج لكل السيارات بينما قدرت مصاريف الصيانة ب 2.835.000 دج

وفيما يلي سنقوم بدراسة الإيرادات المحققة من الشركة حضنة حليب:

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة
الحضنة بالمسيلة

المبالغ	البيان
11.977.434.599 دج	المبيعات المحققة خارج الرسم على القيمة المضافة
17.774.920 دج	إعانات الاستغلال
2.928.306 دج	إيرادات استثنائية
26.981.428 دج	أرباح الصرف
17.500.000 دج	المجموع

من خلال دراسة إيرادات شركة حضنة حليب تبين لنا ما يلي:

- لم يتم تخفيض إعانات الاستغلال من النتيجة الجبائية لكونها لم تحصل بعد من مديرية الفلاحة بالمسيلة والمقدرة ب 9.043.480 دج.
 - أرباح الصرف كلها محصلة.
- 2- جدول تحديد النتيجة الجبائية

بعد تحديد كل من الأعباء غير المقبولة للخصم جبائيا والمنتجات غير الخاضعة للضريبة تقوم المؤسسة بتحديد النتيجة الجبائية وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الاستردادات (الإدماجات)} - \text{الخصومات (التخفيضات)} -$$

العجز الجبائي لأخر 04 سنوات

وفيما يلي سنقوم بعرض جدول تحديد النتيجة الجبائية لشركة حضنة حليب:

الجدول رقم (3-48): الجدول رقم 09 المعد من قبل المؤسسة لتحديد النتيجة الجبائية

المبالغ	تحديد النتيجة الجبائية	
359.160.986	ربح	1. النتيجة الصافية للسنة
/	خسارة	المالية
2. الإستردادات		
		حصص الهدايا غير القابلة للخصم
		حصص النوادي الرياضية غير القابلة للخصم
		الهبات والتبرعات غير قابلة للخصم
		إهلاكات غير قابلة للخصم
51.061.137	الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية	الضريبة على أرباح الشركات
/	الضرائب المؤجلة (تغيرات)	
		الغرامات والعقوبات
		الإستردادات الأخرى
51.061.137		مجموع الإستردادات

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترونيكس بولاية برج بوعرييج ومدينة

الحضنة بالمسيلة

3. التخفيضات	
	فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات
141.479.298	التخفيضات الأخرى
141.479.298	مجموع التخفيضات
	4. الخسائر السابقة القابلة للخصم
	سنة 2019:
/	سنة 2020:
/	سنة 2021:
/	سنة 2022:
268.742.825	ربح
/	خسارة
	5. النتيجة الجبائية

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية لمؤسسة الحضنة.

يظهر لنا من خلال جدول تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة الالتزام الكبير منها بإتباع قواعد التقييم والاعتراف الجبائية وهو ما يمكن ملاحظته من جدول الاستردادات بعدم تشكيل أي مؤونة أو تكوين خسارة قيمة، كما أن كل أقساط الإهلاك المشكل من قبل المؤسسة كانت مقبولة وهو دليل على عدم تعارضها مع الضوابط التي وضعها المشرع الجبائي في تحديد أقساط الإهلاك، و نلاحظ من خلال جدول التخفيضات استفادة المؤسسة من تخفيض يعود إلى استفادة المؤسسة من امتيازات جبائية من خلال توسيع استثماراتها عن طريق الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمارات كما تعفى أرباحها الناتجة عن بيع الحليب الطازج من الضريبة على أرباح الشركات ب 141.479.298 دج والذي يمثل أكثر من 39% من النتيجة المحاسبية غير أن المؤسسة قيد الدراسة ارتكبت خطأين لابد من تداركهما وهما:

- اعتماد النتيجة المحاسبية كأساس لحساب الامتيازات الممنوحة على الضريبة على أرباح الشركات
- تخفيض الامتيازات في جدول تحديد النتيجة الجبائية.

فالأصح هو حساب النتيجة الجبائية بشكل عادي دون تخفيض الامتيازات و التصريح بها في الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية بعد ذلك نقوم من خلال التصريح الخاص بالضريبة على أرباح الشركات G:04 بحساب العبء الضريبي واعتماده كأساس لحساب التخفيضات وفقا للمعدل الممنوح من قبل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمارات و المعدل المستخرج عن طريق مقارنة رقم الأعمال المحقق عن طريق مبيعات الحليب الطازج برقم الأعمال الإجمالي ووضعها في خانة العمليات المعفاة فالامتياز يعطى على الضريبة على أرباح الشركات و ليس على النتيجة المحاسبية كما تعمل به المؤسسة قيد الدراسة.

غير ذلك يمكن القول أن النتيجة الجبائية كانت ستكون متقاربة جدا مع النتيجة المحاسبية لولا وضع الامتيازات الجبائية الممنوحة للمؤسسة في جدول التخفيضات.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية لشركة حضنة حليب وفق دراسة الطالب

بعد مراجعة مختلف القوائم والتصريحات المقدمة من شركة حضنة حليب لاحظنا بعض النقائص والهفوات التي يجب تداركها وتعديلها لتجنب اتخاذ قرارات غير صائبة بالاعتماد على المعلومات الواردة فيها أو الشك في مصداقيتها.

1- تعديل قواعد التقييم والاعتراف المعمول بها لدى شركة حضنة وفق دراسة الطالب

بعد الدراسة المعمقة التي قمنا بها لمحاسبة شركة حضنة حليب تبينت لنا بعض المعالجات التي يجب تداركها وتصحيحها وهو ما سنقوم به فيما يلي:

1-1- بالنسبة لتقييم الأصول الثابتة:

- يجب تحديد معدلات الإهلاك بما يعكس بواقعية المنافع الاقتصادية المنتظرة الناتجة عن الأصل كما يجب دراستها بشكل دوري؛

- بالنسبة للأصول المركبة لخطوط الإنتاج يجب على المؤسسة إعداد مخطط إهلاك منفصل لكل عنصر بدلالة مدة استعماله الحقيقية لإعطاء صورة صادقة تعكس المنافع الاقتصادية المنتظرة الناتجة عن كل جزء؛

- يجب على المؤسسة إعادة تقييم بعض الأصول بالقيمة الحقيقية خاصة تلك التي تم إهلاكها بشكل كلي ولا تزال قيد الاستغلال شرط أن تكون العملية بانتظامية كافية وتحدد المبالغ القابلة للإهلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها؛

- يجب على المؤسسة أن تسجل الأصول في ميزانية المؤسسة بتاريخ تحويل المنافع الاقتصادية والأخطار، حسب مبدأ أولوية الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني، أي عند جاهزيتها للاستغلال؛

- بالنسبة للأصول البيولوجية يجب تسجيلها ضمن تثبيات المؤسسة قبل تحويلها للفلاحين والاستفادة من مخصصات إهلاكها جبائيا باعتبارها المالك الأصلي لها.

2-1- بالنسبة لتقييم المخزونات:

- يجب على المؤسسة إجراء اختبار خسارة قيمة للمخزونات بصفة دورية لسهولة تحديد قيمتها السوقية لأن المواد الأولية الأساسية المستعملة من خلالها (السكر وبودرة الحليب) تخضع لبورصات عالمية خاصة وأن المؤسسة تشتري كميات كبيرة منها لتغطية ثلاثي أو سداسي من السنة.

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترونيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الحضنة بالمسيلة

- تسجيل البضاعة المتحصل عليها مجاناً بتكلفتها الحقيقية مضاف إليها مصاريف الشراء الملحقه كالجمركة ومصاريف النقل ضمن أصول المؤسسة وترصيد قيمتها مع حساب المنتجات الاستثنائية.
 - تقييم المخزونات التامة الصنع بطريقة ما دخل أولاً خرج أولاً نظراً لمدة صلاحية المنتجات التي لا تدوم أكثر من 30 يوم.
- 3-1- بالنسبة للزبائن

القيام بمراجعة دورية لمدى قدرة زبائنها بالوفاء بالتزاماتهم بدراسة تفصيلية عن كل زبون لتحديد الديون القابلة للتحصيل والديون المشكوك فيها وكذا الديون الميؤوس منها.

4-1- بالنسبة للمؤونات:

من جانب مبدأ الحيطة والحذر على المؤسسة أن تقوم بتسجيل مؤونات التقاعد ومزايا المستخدمين الأخرى اللاحقة للعمل فهي تعتبر أعباء تنبؤية كما يجب تسجيل أعباء العطل المدفوعة في الدورة التابعة لها بتشكيل مؤونة في نهاية الدورة.

5-1- تصحيحات الأخطاء والنسيان:

يجب أن يتم تحميل الآثار الناتجة عن تغيرات التقديرات والطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء عن الدورات السابقة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية (ح11: ترحيل من جديد، ح106: الاحتياطات) مع مراعاة تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم في حالة كان الخطأ المرتكب إيراد نقوم بإعادة إدماج منتجات السنوات السابقة (المسجلة في رصيد الحساب 11) في وعاء احتساب النتيجة الجبائية للسنة المالية، والتي يمكن أن تعتبرها الإدارة الجبائية بمثابة تهرب ضريبي، أما إن كان عبء لا يؤدي إلى تسجيل ضريبية مؤجلة أصول، وذلك لسبب بسيط وهو أن أعباء السنوات السابقة ليست قابلة للخصم الجبائي، وبالتالي، لا يمكن خصمها من النتيجة الجبائية للسنة المالية الجارية.

6-1- فروقات أسعار الصرف الناتجة عن العمليات بالعملة الأجنبية

العمليات التي تتم بغير عملة عرض القوائم المالية يتم تحويلها إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف في يوم القيام بالعملية بالنسبة للعناصر النقدية وغير النقدية المقيمة بالتكلفة التاريخية وبسعر الصرف في نهاية الفترة وهي المرحلة التي تهملها المؤسسة رغم أهميتها تطبيقاً لمبدأ استقلالية الدورات، وبسعر الصرف في تاريخ تنفيذ الدفع للعناصر غير النقدية والعناصر النقدية المقيمة بالقيمة العادلة لحساب العملة الصعبة.

2- تصحيح العمليات المحاسبية للمؤسسة قيد الدراسة حسب دراسة الطالب

1-2- التثبيات

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الحضنة بالمسيلة

2-1-1- التثبيات المعنوية:

لا يزال مشروع شبكة الربط بين مختلف المصالح التجارية وقاعدة البيانات ومديرية المحاسبة قيد الإنجاز، إلا أن محاسب الشركة سجله في ح/204 برمجيات معلوماتية وسبب ذلك أن المورد كان يقدم فواتير عوض وضعيات الأشغال، إلا أن القاعدة المحاسبية واضحة بتسجيل الأصل عند جاهزيته ودره لمنافع اقتصادية لذا كان على المحاسب تسجيل ما يلي:

المبالغ		البيان 2022/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	28,1.111.998	التثبيات غير المادية الجاري إنجازها		237000
	279,67.211	رق.م قابلة للاسترجاع		44566
277,95.323.1		موردو التثبيات	404000	

أما بالنسبة القسط الإهلاك المسجل فيجب إلغاءه كما يلي:

المبالغ		البيان 2022/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	927,96.137	إهلاك برمجيات معلوماتية		28104
927,96.137		مخصصات الإهلاك أصول غير جارية	681000	

2-1-2- التثبيات العينية:

أدى إتباع المؤسسة للمعدلات المنصوص عليها من قبل المشرع الجبائي إلى حدوث فروقات كبيرة بين القيمة الحقيقية لأصولها و ماهي مقيمة به، وهو ما انعكس على الصورة الصادقة لقوائمها المالية حيث أن حجم الإهلاك المجمع للأصول القابلة للإهلاك بلغ 8.535.276.685.38 دج والذي يمثل % 90 من التكلفة التاريخية لها المقدر ب 9.460.395.961.5 دج و 03 % منها تمثل القيمة المحاسبية الصافية للبناءات و التي تقيمها أقرب إلى الواقع، إي أن خطوط الإنتاج و الآلات الصناعية و المعدات النقل مقيمة ب 07 % من قيمتها بالرغم من أنها تدر منافع اقتصادية كبيرة رغم إهلاكها كليا في الكثير من الحالات،

ولهذا نقترح على المؤسسة زيادة 40% للأعمار الإنتاجية المعمول بها وإجراء مراجعة تفصيلية لكل أصل وهو ما يصعب القيام به في دراستنا إلا أننا سنوضح طريقة العمل بصفة إجمالية كما يلي:

- أولا زيادة الأعمار الإنتاجية بنسبة 40% أي تخفيض معدلات الإهلاك.

- حساب مخصصات الإهلاك جديدة بالمعدلات المخفضة.

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة
الحضنة بالمسيلة

بعد ذلك تسجل القيود التالية:

إلغاء الفائض من الإهلاك:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	3.141.110.674	إهلاكات		28
3.141.110.674		مرحل من جديد	110	

تسجيل ضرائب مؤجلة

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	259.472.411	الضرائب المؤجلة على الأصول		133
259.472.411		أصل ضريبي مؤجل	692	

على أن يتم إطفاء الضريبة المؤجلة في السنوات القادمة بعد تسجيل أقساط الإهلاك الجديدة.

3-1-2- بالنسبة للأصول المركبة:

الجدول رقم (3-49): الضرائب المؤجلة الناتجة عن إهلاك للأصول المركبة بالأجزاء

البيان	2022/12/31	نهاية مدة الإهلاك الجبائي
الأساس المحاسبي (RC)	27.710.146	27.710.146
الأساس الجبائي (RF)	39.974.536	0
الفارق (RC-RF)	-12.264.320	27.710.146
ضريبة مؤجلة أصول	2.330.234.1	إطفاء

المصدر: من إعداد الطالب

تعتبر الإدارة الضريبية أن هذا النوع من التثبيات يهتك بصفة إجمالية وبمعدل إهلاك موحد مقدر ب 10%، حيث أن قسط الإهلاك المحدد من المنظور الجبائي يقدر ب 39.974.536 دج، غير أن القسط المحاسبي المعد وفق مفهوم التثبيات المركبة الذي جاء به النظام المحاسبي المالي كان 27.710.146 وهو ما نتج عليه اختلاف في معدل الإهلاك المحاسبي والجبائي مما أحدث فروق مؤقتة خاضعة للضريبة قدره 2.330.234.1 دج الذي سنقوم بتسجيله فيما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترونيكس بولاية برج بوعرييج ومدينة

الحضنة بالمسيلة

2.330.234.1	الضرائب المؤجلة على الأصول	133
2.330.234.1	أصل ضريبي مؤجل	692

4-1-2- الأصول المتحصل عليها في إطار الامتياز

تم تسجيل قطعة أرض في إطار الامتياز في الحساب المخصص لها (أراضي في شكل امتياز) مع ح/15 مؤونات أخرى وهو تسجيل غير صحيح فمن المفروض استعمال ح/229 حقوق مانح الامتياز بدلا من حساب المؤونات كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1.195.045	مؤونات أخرى		158
1.195.045		حقوق مانح الامتياز	229	

وبما أن الأراضي الصناعية غير قابلة للإهلاك فلا يجرى أي تعديل على حساب ح/229/ حقوق مانح الامتياز الذي يظهر في جانب الخصوم غير الجارية من الميزانية.

5-1-2- الأصول البيولوجية (الأبقار):

بما أن الشركة هي المالك الأصلي للأبقار التي تمنحها كقروض للفلاحين الذين تتعامل معهم يجب الإعتراف بالأصل أولا ثم يتم تحويله كما يلي:

أ- قيد الاقتناء:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	844.701.398	أصول بيولوجية حيوانية		25100
	35.883.165	رق.م قابلة للاسترجاع		44566
434.585.009		موردو التثبيتات	404000	

ب- قيد التحويل إلى الفلاحين:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	844.701.398	الحسابات الدائنة الأخرى		276000
844.701.398		أصول بيولوجية حيوانية	251000	

2-2- المخزونات:

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الحضنة بالمسيلة

قام محاسب شركة حضنة حليب بتقييم المواد الأولية الممنوحة مجاناً بقيمة المصاريف الملحقة للعملية فقط رغم أن قيمة المواد الممنوحة موضحة من خلال الفاتورة ومنه يجب تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1.257.366	مخزون المواد الأولية		310000
1.257.366		منتجات استثنائية	757000	

3-2- تصحيحات الأخطاء والنسيان:

يجب تسجيل المصاريف التي لا تخص السنة المالية الجارية في حساب 110 مرحل من جديد كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1.335.441	مرحل من جديد		110000
1.335.441		موردو الخدمات	401000	

ويعاد إدراجها عند تحديد الوعاء الضريبي لأنها لا تستوفي شروط الخصم المحددة من قبل المشرع الجبائي باعتبارها لا تخص السنة المالية.

4-2- فروقات أسعار الصرف الناتجة عن العمليات بالعملة الأجنبية

مراجعة أسعار الصرف عند نهاية الدورة كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1.487.699	خسائر الصرف		666000
1.487.699		موردو المخزونات	401000	

لا تعترف الإدارة الضريبية بهذا العبء إلا فور حدوثه، وهو ما يجعل المؤسسة تسجل ضرائب مؤجلة أصول، وسنقوم بحسابها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-50): تحديد الضرائب المؤجلة لفروقات أسعار الصرف

N+1	2022/12/31	البيان
0	-1.487.699	الأساس المحاسبي (RC)
-1.487.699	0	الأساس الجبائي (RF)
1.487.699	-1.487.699	الفارق (RC-RF)
إطفاء	280.952	ضريبة مؤجلة أصول

المصدر: من إعداد الطالب.

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة
الحضنة بالمسيلة

بعد ذلك نقوم بتسجيل الضرائب المؤجلة أصول كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	280.952	الضرائب المؤجلة على الأصول		133
280.952		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	692	

5-2- الإعانات:

يستوجب تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم للإعانات غير المحصلة عملا بما جاءت به المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة بإدخالها في النتيجة سنة تحصيلها وبالرجوع إلى حالة حضنة حليب نجد أن الإعانات غير المحصل يقدر ب 9.043.480 ومنه يجب تسجيل قيد ضرائب مؤجلة خصوم كما يلي:

$$1.718.261.2 = 0.19 * 9.043.480$$

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1.718.261	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم		693
1.718.261		الضرائب المؤجلة على خصوم	134	

6-2- المؤونات:

لم تقم شركة حضنة حليب بتسجيل مؤونة العطلة السنوية المدفوعة وهو ما سنقوم به من خلال ما يلي:
تم تقدير كتلة أجور المنصب للموظفين للسداسي الثاني ب 202.432.768 دج ومنه نستخرج اشتراكات الضمان الاجتماعي الخاصة بصاحب العمل ب $0.26 * 202.432.768 = 52.632.519$ دج بعد ذلك نقوم بتحديد أقساط الضريبة المؤجلة كما يلي:

$$38.462.178 = 0.19 * 202.432.768$$

$$10.000.178 = 0.19 * 52.632.519$$

ومنه نسجل القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	202.432.768	أجور العاملين		631
202.432.768		عاملين الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب استلامها	428	
	52.632.519	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية		635

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الحضنة بالمسيلة

52.632.519		الهيئات الاجتماعية – الأعباء الواجب دفعها	438	
------------	--	--	-----	--

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	48.462.356	الضرائب المؤجلة على الأصول		133
48.462.356		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	692	

7-2- تحديد النتيجة المحاسبية بعد التعديل:

المصاريف	الإيرادات	البيان
	359.160.986	النتيجة قبل التعديل
	137.927.96	إلغاء مخصص إهلاك البرمجيات
	12.264.320	تعديل قسط الإهلاك للأصل المركب
	1.257.366	تعديل المخزونات الممنوحة مجاناً
	331.006.546	الضرائب المؤجلة
255.065.287		المؤونات
1487699		خسائر الصرف
	1.335.441	إلغاء أعباء السنوات السابقة
	14.270.007	الفرق بين IBS القديم والجديد
256.552.986	707.168.273	المجموع
	607.62. 8794	النتيجة بعد التعديل

المصدر من إعداد الطالب.

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الخصنة بالمسيلة

المطلب الرابع: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية حسب دراسة الطالب

سنقوم من خلال هذا المطلب بتحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة حضانة حليب وفق دراسة الطالب بعد إجراء بعض التعديلات من تصحيح لبعض الأخطاء واقتراح بعض المعالجات المحاسبية

1- تحديد الاستردادات لنتيجة الجبائية لسنة 2022 حسب دراسة الطالب:

بعد قيامنا بتعديلات على العمليات المحاسبية التي قامت بها شركة حضانة حليب، وهو ما سيأثر كذلك على عملية تحديد النتيجة الجبائية، وسنوضحه في الجداول التالي:

الجدول رقم (3-51): تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة حضانة حليب وفق دراسة الطالب

ملاحظات	الأعباء المرفوض خصمها جبائيا	الأعباء المقبول خصمها جبائيا	عناصر الأعباء
الجزء المرفوض يخص إهلاك السيارة السياحية	139.000 دج	343.395.863 دج	مخصصات الإهلاك
تجاوز السقف المحدد ب200.000 دج	600.000 دج	200.000	إيجارات السيارات السياحية
تجاوز السقف المحدد ب20.000 دج لكل سيارة	2.135.000 دج	700.000 دج	صيانة وإصلاح السيارات السياحية
لاتقبل للخصم إلى غاية حدوثها الفعلي	255.065.287 دج	0 دج	مؤونة العطلة السنوية
لا تستوفي شروط الخصم	1.335.441 دج	0 دج	أعباء لا تخص السنة المالية
لاتقبل للخصم إلى غاية حدوثها الفعلي	1.487.699	22.979.388 دج	فروقات الصرف
الإعانات والتبرعات للجمعيات الخيرية تقبل للخصم جبائيا في حدود سقف 4.000.000 دج	0 دج	1.400.000 دج	تقديم إعانة لأحد الجمعيات الخيرية
تم قبول خصم الأعباء المسددة نقدا التي تجاوزت سقف 300.000 دج	1.365.385 دج	0 دج	الأعباء التي تستوفي شروط الخصم المسددة نقدا لتجاوز السقف المحدد
المصاريف المخصصة للرعاية والكفالة للفرق الرياضية لا تقبل جبائيا إلى في حدود 10% من رقم الأعمال للسنة المالية وفي حد أقصاه 30.000.000 دج	0 دج	24.052.787 دج	الإشهار والدعاية

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الحضنة بالمسيلة

مصارييف الاستقبال	1.001.990 دج	لا يتعلق بالاستغلال أي غير مقبول خصمه جبائيا.	1.230.000 دج
غرامات جبائية	0 دج	تم قبولها سهوا فالغرامات و العقوبات لا تقبل للخصم جبائيا.	2.946.327 دج
أعباء أخرى مبررة	950.000 دج	تقبل للخصم جبائيا كونها مبررة.	0 دج
الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية	0 دج	الضرائب على أرباح الشركات الواجب دفعها تعتبر من الأعباء غير القابلة للخصم	36.791.129 دج
المجموع	394.680.028		317.365.276

المصدر من إعداد الطالب.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الأعباء المرفوض خصمها بلغت 317.365.276 دج حسب دراسة الطالب بعدما كانت تمثل 51.061.137 دج في التصريحات الجبائية للمؤسسة، وذلك بسبب قيامنا ببعض التعديلات على النتيجة المحاسبية كتسجيل مؤونات العطل السنوية و إهلاك الأصول البيولوجية التي تم إهمالها من قبل المؤسسة لتجنب الاختلاف مع القواعد الجبائية و تحديد النتيجة الجبائية بسهولة وهو ما يظهر من جلال جدول تحديد النتيجة المصرح من خلالها بقبولها لكل الأعباء عدا العبء الضريبي.

2- تعديل التخفيضات حسب دراسة الطالب

جدول رقم (3-52): تحديد التخفيضات حسب دراسة الطالب

التخفيض	البيان
12.264.320	الإهلاك المكمل للأصول المعدلة
39.870.184	إهلاك الأصول البيولوجية
331.006.546	الضرائب المؤجلة
9.043.480	الإعانات الغير محصلة
-141.479.298	إلغاء التخفيضات المسجلة من المؤسسة

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

- بعد التعديل الذي قمنا به على قسط الإهلاك الخاص بالأصل المركب كان لابد من إدراج الفارق ضمن التخفيضات للالتزام بالقاعدة الجبائية.
- أهملت شركة حضنة حليب إدراج كتلة الإهلاكات الخاصة بالأصول البيولوجية التي تمنحها كقروض للفلاحين حيث تعتبر المالك الأصلي لها مما تطلب إعادة إدراجها.
- بالنسبة للضرائب المؤجلة أصول فتعتبر من الاستردادات لكنها تعالج معالجة التخفيضات.

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة
الحضنة بالمسيلة

- أهملت كذلك شركة حضنة حليب الاستفادة من تخفيض للإعانات الغير محصلة وهو ما قمنا به.

3- جدول تحديد النتيجة الجبائية

وفيما يلي سنقوم بعرض جدول تحديد النتيجة الجبائية لشركة حضنة حليب

الجدول رقم (3-53): الجدول رقم 09 المعد من قبل المؤسسة لتحديد النتيجة الجبائية

المبالغ		تحديد النتيجة الجبائية
607.62.8794	ربح	1. النتيجة الصافية للسنة
/	خسارة	المالية
2. الإستردادات		
		ححص الهدايا الإشهارية غير قابلة للخصم
		ححص النوادي الرياضية غير قابلة للخصم
		الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم
1.230.000		مصاريق الإستقبال غير قابلة للخصم
		اشتراكات وهبات غير قابلة للخصم
255.065.287	دج	مؤونات غير قابلة للخصم
139.000	دج	اهتلاكات غير قابلة للخصم
2.946.327	دج	غرامات وعقوبات
36.791.129		الضريبة على أرباح الشركات
(331.006.546)		الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية
		الضرائب المؤجلة (تغيرات)
6.923.525		الإستردادات الأخرى
(27.911.277)		مجموع الإستردادات
3. التخفيضات		
		فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيات
12.264.320		الاهتلاك المكمل
48.913.664		التخفيضات الأخرى
61.177.984		مجموع التخفيضات
		4. الخسائر السابقة القابلة للخصم
	سنة 2019:	
	سنة 2020:	
	سنة 2021:	
	سنة 2022:	
359.520.338	ربح	5. النتيجة الجبائية
/	خسارة	

بالنسبة للتخفيضات الأخرى التي صرحت بها المؤسسة والمتعلقة بامتيازات ممنوحة من الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمارات وإعفاء الحليب الطازج من الضريبة على أرباح الشركات الممنوحة من قبل

الفصل الثالث — دراسة الحالة بمجمع كوندور الكترولنيكس بولاية برج بوعرييج وملبنة

الحضنة بالمسيلة

المشروع الجبائي المقدرة ب141.479.298 دج فتم إلغاؤها لأنها أعدت على أساس النتيجة المحاسبية وهو

الخطأ الذي قمنا بتداركه وفيما يلي سنوضح طريقة تحديد العبء الضريبي للشركة:

العبء الضريبي = النتيجة الجبائية*(1- المعدل المعفى) *معدل الضريبة على أرباح الشركات

$$0.19*0.6*359.520.338 = \text{العبء الضريبي}$$

$$36.791.129 = \text{العبء الضريبي}$$

وفيما يلي سنقوم بمقارنة بين الوعاء الضريبي قبل وبعد دراسة الطالب:

الجدول رقم (3-54): الوعاء والعبء الضريبيين قبل وبعد دراسة الطالب

البيان	الوعاء الضريبي	العبء الضريبي iBS
حسب المؤسسة	268.742.825	137.061.51
حسب دراسة الطالب	359.520.338	36.791.129
الفرق	(90.777.513)	007.270.14

نلاحظ من خلال الجدول أن الوعاء الضريبي حسب محاسبة المؤسسة أقل من الوعاء المحدد من

قبل الباحث، إلا أن العبء الضريبي المصرح به من قبل المؤسسة أكبر من العبء الذي تم الوصول إليه

ويعود ذلك إلى أن المؤسسة خفضت الامتيازات من النتيجة الجبائية بينما قمنا بتحديد حجم الامتياز بعد

تحديد النتيجة الجبائية.

الفضة:

حاولنا من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها لحالي كل من مجمع كوندور الكترونيكس وشركة فضة حليب، حصر أكبر حجم ممكن من عوامل الاختلاف الواردة بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي، حيث قمنا بإسقاط الدراسة النظرية و المعارف الشخصية على كل منهما رغم صعوبة الحصول على المعلومات، خاصتنا تلك المتعلقة بمجمع كوندور الذي تحفظ على تزويدنا بالمعلومات الكافية.

تم من خلال الدراسة تحليل الممارسات المحاسبية وتحديد المعالجة الجبائية للحالتين بالتركيز على أساليب القياس المحاسبي لكل حالة ودراسة عمليات التجميع ومعالجة الامتيازات الممنوحة للمجمعات لحالة مجمع كوندور، كما تم دراسة عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ومعالجة الأعباء والإيرادات المقبولة لتحديد الوعاء الضريبي والتعديل عليها حسب دراسة الطالب.

توصلنا من خلال دراستنا لحالتين مجمع كوندور إلكترونيكس وشركة فضة حليب إلى عدة نتائج

وهي كالتالي:

- يعد الوعاء الضريبي وفقا للقواعد الجبائية إلا أنه يتأثر كثيرا بالقياسات المحاسبية وذلك كون النتيجة المحاسبية المنطلق الأول لتحديد النتيجة الجبائية.
- أثر الحجم الاختلاف الكبير بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية على التطبيق الجيد لمتطلبات النظام المحاسبي المالي لمؤسسة فضة حليب؛
- كانت سنة 2021 هي آخر سنة مالية يمكن لمجمع كوندور الاستفادة من المعدل المخفض باعتبار رقم الأعمال الغالب كما نصت المادة 38 من قانون المالية 2022 على أنه في حالة الممارسة المتزامنة لعدة أنشطة خاضعة لمعدلات مختلفة من طرف شركات أعضاء في المجمع، يخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد بعنوان كل معدل، تبعا لحصة رقم الأعمال المصرح به لكل صنف من النشاط؛

الخاتمة

من خلال هذا العمل العلمي الذي عالجننا فيه أثر الاختلاف في قواعد التقييم والاعتراف بين النظامين المحاسبي والجبائي على عملية تحديد الوعاء الضريبي توصلنا إلى النتائج التالية:
اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: المتعلقة بكون النظام الجبائي الجزائري يستند على مخرجات النظام المحاسبي المالي بطريقة غير مباشرة كمنطلق لتحديد النتيجة الجبائية مع إجراء بعض التعديلات هي فرضية صحيحة، إذ أن النظام الجبائي يعتمد في تحديد النتيجة الجبائية على النتيجة المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، ويتم معالجتها وفق ما تنص عليه القواعد الجبائية لحالات الاختلاف، وذلك بإضافة الاستردادات وطرح التخفيضات.

الفرضية الثانية:

المتعلقة باختلاف قواعد الاعتراف والتقييم بين كل من النظامين المحاسبي المالي والنظام الجبائي هي فرضية صحيحة، لأن تبني النظام المحاسبي المالي أدى إلى تطبيق مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني واعتماد المحاسبة على الاستحقاق للأحداث والعمليات الاقتصادية، عكس القواعد الجبائية التي تقوم على تغليب الشكل القانوني، والاعتماد على الأساس النقدي لتحديد الربح الجبائي.
الفرضية الثالثة:

المتعلقة بالتزام شركة حليبة بمتطلبات النظام المحاسبي المالي شكلا و مضمونا عند إعداد قوائمها المالية ومع القواعد الجبائية عند إجراءات تحديد الوعاء الضريبي هي فرضية غير صحيحة حيث لاحظنا من خلال دراستنا لحالة هذه المؤسسة ميول كبير للقاعدة الجبائية في الاعتراف و التقييم بتجنمها للتقييم وفق القيمة العادلة والاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية ودليل على ذلك هو أن جدول تحديد النتيجة الجبائية لا يحتوي على أي خصومات أو استردادات ذات صلة باختلافات قواعد التقييم حيث حرصت هذه المؤسسة على الإلزام التام بقواعد التقييم الجبائية لتجنب أي اختلاف معها و كان التزامها بمتطلبات النظام المحاسبي شكليا فقط من خلال القوائم المالية و أرقام الحسابات.

الفرضية الرابعة:

المتعلقة باعتماد مجمع كوندور على القواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي الخاصة بعمليات التجميع واستفادته من عدة امتيازات جبائية خاصة بالمجمعات حقق من خلالها وفرة ضريبية معتبرة هي فرضية صحيحة حيث لاحظنا من خلال دراستنا لحالة المجمع و تحليلنا لمختلف عمليات التقييم على مستوى الشركة الأم و مراحل عملية إدماج الحسابات على اعتماد تام و صريح على مختلف قواعد النظام المحاسبي المالي كما حقق مجمع كوندور وفرة ضريبية من خلال الامتيازات الممنوحة في إطار التجميع بامتصاص النتائج الموجبة (الأرباح) المحققة من بعض الشركات التابعة من خسارة المجمع إلى أنه

الخاتمة

أهمل إدماج 3 شركات تابعة تستوفي شروط الاندماج الجبائي لأسباب مجهولة كان سيحقق من خلالها وفرة ضريبية أكبر

نتائج الدراسة:

- تعد الإدارة الجبائية مستخدم أساسي ودائم لمخرجات النظام الجبائي كما تعد في الكثير من الحالات الطرف الوحيد المستفيد منها؛

- تمثل الاستردادات تلك العناصر التي تكون غير قابلة للخصم عند تحديد النتيجة الجبائية، بينما الخصومات هي تلك الغير خاضعة للضريبة والتي يجب خصمها من النتيجة الخاضعة للضريبة؛

- أحدثت المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي فجوة كبيرة مع المفاهيم الجبائية خاصة فيما يتعلق بقواعد التقييم والاعتراف وأنواع ومدة الإهلاك والمؤونات والقيمة العادلة والإيجار التمويلي والكثير من حالات الاختلاف وهو ما يؤثر على الوعاء الضريبي بالزيادة أو النقصان ويؤثر على الإيرادات الجبائية للخزينة العمومية؛

- لا تتماشى القوانين الجبائية مع التطورات والجهود المبذولة للإصلاح المحاسبي في الجزائر رغم اشتراكها في نفس المشرع ويخضعان لنفس السلطة؛

- ينتج عن الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية إما عن فروقات دائمة لا تنعكس على الفترات المستقبلية مثل الهبات والتبرعات التي تتجاوز السقف المحدد من قبل المشرع الجبائي، وأما فروقات مؤقتة نتيجة اختلاف في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد أو العبء طريقة أو مدة الإهلاك بالنسبة للأعباء أو الإعانات الغير محصلة بالنسبة للإيرادات؛

- تعتبر الضرائب المؤجلة تقنية محاسبية ليس لها أي أثار على النتيجة الجبائية تهدف لمعالجة مختلف الفروقات المؤقتة الناتجة عن الاختلافات بين المحاسبة والجبائية كما تهدف الى المحافظة على الصورة الصادقة للوضع المالية للمؤسسة؛

- تتوافق المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والضرائب المؤجلة مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12؛

- تتمثل أهم نقاط الاختلاف بين المحاسبة والجبائية في الجزائر في الإهلاكات، المؤونات، خسائر القيمة، القيمة العادلة، الإيجار التمويلي، التقييم والاعتراف، الإعانات، العقود طويلة الأجل، مصاريف البحث والتطوير؛

- تقييد المشرع الجبائي للأعمار الإنتاجية ومعدلات الإهلاك، يودي في الكثير من الأحيان إلى التأثير على الوعاء الضريبي بالنقصان، وذلك كون المدة النفعية لمختلف التثبيتات دائما ما تكون أكبر من تلك المحددة جبائيا، وهو ما يؤدي إلى تخفيف العبء الضريبي على المكلف وضياع الإيرادات الجبائية للخزينة العمومية ولو بشكل مؤقت؛

الخاتمة

- غياب الأسواق المالية المتخصصة والفعالة يشكل عائق للتطبيق الجيد لما جاء به النظام المحاسبي المالي وأدى إلى ميول مهني المحاسبة للقواعد الجبائية بالتقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية وتجنب القياس وفق القيمة العادلة بكل كفاءة وفعالية؛
 - منح النظام الجبائي عدة امتيازات جبائية للمجمعات إلا أنه لم يتطرق لإجراءات التجميع الجبائي وتحديد النتيجة الجبائية المجمع؛
 - حصر المشرع الجبائي إمكانية الاستفادة من امتيازات الجبائية الممنوحة للشركات المدمجة على شركات المساهمة دون سواها، كما اشترط نسبة الرقابة 90 أو أكثر بطريقة مباشرة وهو ما يشكل عائق أمام الشركات التي ترغب في الاندماج؛
 - يعتمد مجمع كوندور على القواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي الخاصة بعمليات التجميع شكلا ومضمونا؛
 - استفاد مجمع كوندور من العديد من الامتيازات الممنوحة في إطار التجميع بمفهومه الجبائي والتي حقق من خلالها وفرة ضريبية لا بأس بها؛
 - أهمل مجمع كوندور ثلاث شركات تستوفي شروط الإنظام للمجمع الجبائي وهي كل من SPA Condor و Logistics و SPA Bordj Steel مضيعة بذلك وفرة ضريبية قدرة ب 85.099.674 وفق لنتائج المحقق لهذه الشركات والتي كان من الممكن تجنبها؛
 - سنة 2021 هي آخر فرصة للاستفادة امتياز المعدل المخفض إذ نصت المادة 38 من قانون المالية 2022 على أنه في حال اختلاف الأنشطة يخضع الربح المتأتي من التوحيد بعنوان كل معدل، تبعا لحصة رقم الأعمال المصرح به لكل صنف من النشاط؛
 - تعتمد شركة حضنة حليب بصفة شبه كلية على قواعد التقييم والمفاهيم الجبائية ما أدى لتقارب كبير بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لولا خصم العبء الضريبي وبعض الامتيازات الممنوحة في إطار الاستثمار لكانت متساوية.
- التوصيات:**
- على ضوء ما توصلنا إليه من نتائج من خلال الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي استخلصنا مجموعة من التوصيات مفادها ما يلي:
 - ضرورة التعاون بين المشرفين على عمليات الإصلاح المحاسبية والجبائية لتقليص حجم الفجوة القائمة بين النظامين ومدى تأثيرها على التطبيق الجيد لمتطلبات النظام المحاسبي المالي وجودة القوائم المالية خاصة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كما لاحظناه من خلال دراستنا لحالة حضنة حليب، خاصة تلك الفروق المؤقتة الذي يعتبر إدراجها ضمن النتيجة الجبائية مسألة وقت فقط مع مراعاة الأثر على إيرادات الخزينة العمومية فيما هو منطقي ومبرر؛
 - على المشرع الجبائي تحيين المعدلات أو الأعمار الإنتاجية لمختلف التثبيتات الواردة في المنشور رقم 246 سنة 1992 بما يتماشى والمدة النفعية للتثبيت، والمتمثلة في المدة الحقيقية المقدرة لاستعمال التثبيت

الخاتمة

- والاعتراف بالإهلاك حسب الوحدات الإنتاجية الذي يعتبر من الطرق المنطقية إلى أبعد حدود ولا يوجد أي مبرر لعدم الاعتراف به؛
- على المشرع الجبائي تقنين الحد الأدنى للأعمار الإنتاجية لمختلف التثبيات وترك الحرية للمكلف بالضريبة بتطبيق أعمار إنتاجية أكبر وفقا للمدة النفعية للتثبيات الخاصة به وهو ما يؤدي إلى زيادة في الأوعية الضريبية ومنه الإيرادات الجبائية للدولة.
 - فتح ورشة خاصة لغرض تقييم النظام المحاسبي المالي بعد حوالي 14 سنة من اعتماده وتعيينه مع مستجدات معايير الإبلاغ المالي لمسايرة التطورات والتعديلات المستمرة بمشاركة الخبراء المهنيين؛
 - إلزامية التكوين المستمر من قبل المجلس الوطني للمحاسبة لمهنيي المحاسبة، من خلال دورات تدريبية مكثفة يشرف عليها خبراء ومختصين محليين ودوليين؛
 - الاهتمام بالبيئة الاقتصادية والأسواق المالية المتخصصة، والعمل على تفعيلها، والتحفيز على الدخول إليها لإعطاء فعالية أكثر للإصلاحات المحاسبية وسن أرضية مناسبة لتطبيق جيد لمتطلبات النظام المحاسبي؛
 - تخفيض نسبة المساهمة المباشرة المقدرة ب 90% المحددة كشرط للانضمام إلى المجمع الجبائي والسماح لمختلف الأشكال القانونية من EURL وSARL بتشكيل مجتمعات جبائية والاستفادة من نفس الامتيازات الممنوحة لشركات المساهمة؛
 - برمجة دورات تكوينية لإطارات شركة حضنة حليب لتصحيح الميولات الجبائية التي غلبت على أساليب القياس والتقييم لديهم وهو ما أثر على جودة القوائم المالي الخاصة بهم؛
 - إدراج كل من SPA Bordj Steel و Spa Condor Immo و SPA Condor Logistics ضمن المجمع الجبائي لكوندور لأنها تستوفي كل الشروط للاستفادة من الامتياز الجبائي؛

أفاق الدراسة:

- يعتبر الميدان الجبائي من الميادين الغنية التي تتطلب مواكبة بحثية دائمة وتعمقا مستمرا. وعلى الجانب الآخر، يعد المجال المحاسبي من أكثر المجالات تعقيدا، لا سيما في ظل المرونة التي تتميز بها المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، والتطورات المتلاحقة التي يعرفها هذا الحقل المعرفي.
- وبناء على ذلك، فإن التباين بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في الجزائر يُعد موضوعا واسعا لا يمكن الإحاطة بجميع جوانبه ضمن دراسة واحدة، مما يستدعي فتح آفاق بحثية جديدة تعالج هذا التباين من زوايا متعددة.
- وفي هذا الإطار، نقترح جملة من المواضيع التي نراها ذات أولوية وجديرة بالبحث، والتي يمكن أن تشكل منطلقا لدراسات أكاديمية مستقبلية معمقة، من أبرزها:

- 1- دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي
- 2- الأثر الجبائي للقياس المحاسبي بالقيمة العادلة على ضبط الوعاء الضريبي.

الخاتمة

3- أثر تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع:

1- الكتب:

- 1) أبوزيد محمد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ط1، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2005.
- 2) أحمد حلي جمعة، معايير التقارير المالية معايير المحاسبة الدولية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- 3) أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
- 4) أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي لنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2010.
- 5) إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي: دروس وتطبيقات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006.
- 6) أمين السيد أحمد لطفي: نظرية المحاسبة "منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 7) أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية؛ مصر، 2004.
- 8) بحار حسنة، معايير المحاسبة الدولية، IAS/IFRS الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.
- 9) بلخير بكاري، المحاسبة المالية المعمقة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.
- 10) بوسبعين تسعديت، حسياني عبد الحميد، محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، دار النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2018.
- 11) بوعلام ولهي، محاضرات في الجباية المعمقة، ب ط، دار المتنبى للنشر والتوزيع، جامعة المسيلة، الجزائر، 2022.
- 12) ثناء عمي القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003/2002.
- 13) جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية، الأوراق الزرقاء، البويرة، الجزائر، 2010.
- 14) حسين القاضي، مأمون حمادان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

قائمة المصادر والمراجع

- (15) حسين القاضي، مأمون حمدان: المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008.
- (16) خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية، مطبوعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014.
- (17) خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008.
- (18) رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- (19) رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- (20) شعباني لطفي، جباية المؤسسة دروس مع أسئلة محلولة، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2017.
- (21) شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، 2012.
- (22) شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الأول، 2008.
- (23) شنوف الشعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، المكتبة الجزائرية، بوداود، الجزائر.
- (24) شوقي طارق سعيد، محاسبة الشركات، دار غيداء للنشر، عمان، 2018.
- (25) صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2019.
- (26) صالح حميداتو، سارة ميسي، التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، النشر الجامعي الجديد، تلمسان- الجزائر، 2022، ص36.
- (27) عاصم محمد البحيصي، قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، ع1، 2006.
- (28) عبد الناصر نور، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، 2008.
- (29) عبد محمود حميدة، المحاسبة الدولية، كلية التجارة جامعة بنها، مصر، 2010/2011.
- (30) عزمي أحمد يوسف خطاب، الضرائب ومحاسبتها، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- (31) عيسى سماعيل، جباية ومحاسبة المؤسسة، تقنيات جبائية ومحاسبية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2022.
- (32) غانم شطا، المعايير المحاسبية الدولية، نوميديا للطباعة، الجزائر، 2009.

قائمة المصادر والمراجع

- 33) لعياشي نور الدين، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2018.
- 34) محسن بابقي عبد القادر، المحاسبة الدولية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2013.
- 35) محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، القاهرة، ايتراك للنشر والتوزيع، 2005.
- 36) محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011.
- 37) محمد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية كشرط لانضمام الدول إلى المنظمة العالمية للتجارة، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، أبو ظبي، الإمارات العربية المتحدة، 1998.
- 38) مليكاوي مولود، الإستراتيجية والتسيير المالي، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2018.
- 39) نبيه الجبر، محمد عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العلمي، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، 1998.

2- المجالات والملتقيات:

- 1) أحسين عثمانى، سعاد شعابنية، النظام المحاسبي المالي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 60 و 07 ماي 2012.
- 2) براق محمد، قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- 3) بن الدين أحمد، عوماري عائشة، دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مجلة التكامل الإقتصادي، المجلد: 07-العدد: 1، جامعة أدرار، الجزائر، 2019.
- 4) بن السراج إيمان، عفيصة عبد الرحمان، سبتي إسماعيل، إعداد القوائم المالية الموحدة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية -دراسة حالة مجمع الرياض سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد: 14 العدد 01 الرقم 27، الجزائر، 2021.
- 5) تيجاني بالرقى، التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية، مداخلة في ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2007.

قائمة المصادر والمراجع

- 6) حسين عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري: دور المعايير المحاسبية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء الخاصة، الزرقاء، الأردن، 2011.
- 7) حسين مصطفى هلاي، المعايير المحاسبية الدولية" الجذور-الحصاد-المستقبل، مؤتمر حول دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، 2006.
- 8) سليمان عبد الحكيم، يحيوي مفيد، ترشيد القرارات الاستثمارية باستخدام جدول سيولة الخزينة دراسة حالة: شركة الإسمنت عين التوتة- باتنة-، مجلة أفاق علمية، المجلد 12، العدد 03، جامعة تمنراست، 2020.
- 9) صديقي مسعود، مرزوقي مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، أيام 17/16 جانفي 2010.
- 10) عبد الناصر نور، طلال الحجاوي، المعايير المحاسبية الدولية والبنية الأردنية -متطلبات التوافق والتطبيق-، مجلة دليل للمحاسبين، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء، الأردن، 2009.
- 11) قورين حاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد ودورها في النهوض بالسوق المالي، مداخلة، الملتقى الدولي حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، يومي 07 و 08 ديسمبر 2010.
- 12) كنوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (ias/ifrs) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2009.
- 13) مخلوفي عزوز، أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية على تحديد الوعاء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، جامعة بشار، 2019.
- 14) مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي-تجربة الجزائر-، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، العدد الأول، 2002.
- 15) مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي المفهوم المبررات والأهداف، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد الرابع، 2006.
- 16) نور الدين يوسف، انعكاسات تغيير أنظمة الإخضاع الضريبي على المكلفين بالضريبة - دراسة استبائية لعينة من المكلفين، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2021.

قائمة المصادر والمراجع

17) يعقوب فيحاء عبد الله الغنامي فيصل جدعان فرقد أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل - دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الخامس، العدد 10، الصفحات 1-27، العراق، 2010.

3- الأطروحات والرسائل الجامعية:

1) إسماعيل رزقي، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010/2009.

2) آيت أحمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال فترة 2010-2013، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013-2014.

3) آيت محمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع: النقود والمالية، جامعة الجزائر 03، 2013/2014.

4) إيمان يخلف، متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الشلف، الجزائر، 2018/2019.

5) بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات ماليو ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس سطيف، 2017/2018.

6) بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011.

7) بودة فاطمة، تطبيق النظام المحاسبي المالي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية الفترة 2012/2016، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه LMD، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2018.

8) بوزوينة هجيرة، الإصلاح المحاسبي بالجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية لاتخاذ القرار في ظل المعايير الدولية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبية و تدقيق، جامعة البليدة 2، 2017/2018.

9) بوسبعين تسعديت "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائري، 2010.

قائمة المصادر والمراجع

- (10) بوسبعين تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010.
- (11) بوقرومي فاطمة الزهراء، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الاستراتيجية المالية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012/2013.
- (12) بونعجة سحنون، دور الإصلاح المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة بالجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2018.
- (13) جرد نور الدين، نحو إطار موحد للتطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2009/2008.
- (14) حسين فؤاد فضل شريف إبراهيم: أثر تطبيق نماذج المحاسبة عن تغيرات الأسعار على قياس الوعاء الضريبي الضريبة ارباح الأعمال - دراسة تحليلية تطبيقية رسالة ماجستير جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان، 2017.
- (15) حمزة العربي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013/2012.
- (16) حميدي أحمد السعيد، محاسبة عقود الإيجار التمويلية ودوره في تمويل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2014.
- (17) دشير مليكة، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في معالجة التثبيات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015-2016.
- (18) رزيقات بوبكر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة التقارير المالية، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015/2014.
- (19) سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر. 2015.

قائمة المصادر والمراجع

- (20) شعيب حمزة، محاسبة المجمعات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2018.
- (21) شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2007.
- (22) صالح بوعلام، أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر وأعمال أفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2009/2010.
- (23) صديق حسوس، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، قسم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018.
- (24) طااطا إيمان، أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017.
- (25) طالب عبد العزيز، تفعيل طرق القياس المحاسبي وأثر ذلك على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2020.
- (26) طيبة محمد رضا، أثر بدائل القياس المحاسبي على جودة القوائم الجبائية – دراسة ميدانية، جامعة أدرار الجزائر، 2021.
- (27) عادل جعنيط، واقع إلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل IAS 12 – دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة، 2021/2022.
- (28) عبد اللطيف حابي، محاضرات في القانون الجبائي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2023.
- (29) عمراني أمين، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر 3، 2013/2014.
- (30) فرحات عبد الكريم، إشكالية التوافق المحاسبي الجبائي في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، قسم العلوم التجارية، جامعة قسنطينة 02، الجزائر، 2019.

قائمة المصادر والمراجع

- (31) قطاف نبيل، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية في الجزائر خلال الفترة 2010-2017، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2021.
- (32) كحلوش أمينة، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى (ENGTP)، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، شعبة علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد- بوقرة بومرداس، 2015.
- (33) مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2004.
- (34) مشقق الحسين، تحليل أثر النظام الجبائي الجزائري على عملية القياس المحاسبي في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRAS)، أطروحة دكتوراه، قسم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2023.

4- قوانين وتشريعات:

- (1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- (2) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 08/21 مؤرخ في 2 محرم عام 1430 الموافق 30 ديسمبر 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، العدد 74، 3 محرم عام 1430، 31 ديسمبر.
- (3) الجريدة الرسمية، العدد 27، المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- (4) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 08/156 المؤرخ في 26 ماي 2008.
- (5) الجريدة الرسمية العدد 19، القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها، وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- (6) الجريدة الرسمية العدد 21، المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ في 07 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.
- (7) الجريدة الرسمية العدد 19، القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاطات المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
- (8) وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، التعليمات الوزارية رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

قائمة المصادر والمراجع

(9) الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة، المذكرات المنهجية متوفرة على الرابط:

<http://www.cnc.dz/documents.asp>

(10) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

(11) قانون المالية لسنة 2024.

(12) قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2024.

(13) قانون الإجراءات الجبائية، 2023.

(14) المديرية العامة للضرائب، بلاغ حول أهم التدابير الجبائية لقانون المالية لسنة 2023، 16 مارس

2023، ص 06. متوفر على الرابط:

https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/communiqués_arabe/Com_LF2023_AR.pdf

(15) المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024

(16) قانون المالية لسنة 2010.

(17) المجلس الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي، موفم للنشر، الجزائر، 2009.

(18) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجزائر، 2021.

(19) قانون المالية، 2022.

5- المراجع الأجنبية:

1) Alina Beattrice Vladu, Dan Dacian Cuzdrioream, **Creative Accounting Measurement and Behaviour**, Annales Universitatis Apulensis Series Onomica, Vol.15, 2013, No.1.

2) Boubir Dielloul, **La réévaluation des immobilisations corporelles et incorporelles, traitements comptable et fiscal**, Revue L'Auditeur, No4, CNCC, Alger, 25/10/2015.

3) Boulahdour Mohammed Nidal, Ouguenoune Hind, **Les états financiers certifiés vus à travers leurs terminologies**, Revue EL- Maqrizi pour les études économiques et financières, Volume : 05 /N° 01, Centre universitaire Aflou, 2021.

4) Circulaire n°28/MF/DGI/DIVCEF/LF23 du 09.04.2024

5) DELOITTE, **Guide de référence sur les IFRS**, Édition 2014, disponible sur le site web: <http://www.iasplus.com>, (Consulté le 15 JUIN 2020 à 22h : 00mn).

6) Direction générale des finances publiques Française, **Précis de Fiscalité (Fiscalité directe des entreprises)**, livreJouve, 2013.

7) Direction Générale des Impôts, Guide de déclaration en ligne Etat Récapitulatif Annuel-ERA, juin 2022.

- 8) Eric Daucasse, **Normes comptables internationales IAS/IFR**, de Boeck, Paris, juin 2005.
- 9) Erice Tort, **Le Reporting Financier Aspect comptable Fiscaux Et De Gestion**, Paris, Dunod, 2006.
- 10) Erwin Bakker and others, **Interpretation and Application of IFRS standards**, Copyright by John Wiley & Sons, 2017.
- 11) Evangelos Chytis: **The Informative Value Of Taxes: The Case Of Temporal Differences In Tax Accounting**, Journal Of Accounting And Taxation, Vol. 11(8), August 2019.
- 12) Frederick D.S. Choi, Gary K. Meek, **International accounting**, Pearson Education, New Jersey, 2011
- 13) Kebieche Mohamed, Bouakrif Nabil, **L'impact de l'application de système comptable financier SCF sur la présentation d'information financière**. Revue Namaa pour l'économie et le commerce, 2017, Vol 1.
- 14) M.F/D.G. I/D.R. V, Notice Pour renseigner la liasse fiscale à annexer aux déclarations fiscales séries G n°4 et G n°11, 2012.
- 15) MEROUANI Samir, **le projet du nouveau système comptable financier algérien**, Thèse de Magistère, école supérieure de commerce, Alger, 2006.
- 16) Ministère Des Finances, Conseil National De La Comptabilité, Note Méthodologique de Première Application du Système Comptable Financier, PP, (8-3) disponible aux site: http://www.cnc.dz/fichier_regle/48.pdf.
- 17) Ministère des Finances, Conseil Nationale de la comptabilité, Commission de Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles, **Les impôts différés**, Alger, 2014.
- 18) MINISTERE DES FINANCES, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, CIRCULAIRE N°02/MF/DGI/DLRF/LF19 **Traitement fiscal de la réévaluation des immobilisations**, 20 MARS 2019.
- 19) Mohamed Zaatri, **Initiation aux Impôts différés**, Edition Berti, Alger, 2021.
- 20) Obert robert, **pratique des normes IAS/IFRS**, paris, danord, 2003.
- 21) Redha khelassi, **Précis d'Audit fiscal de L'entreprise**, BERTI Edition, Alger, 2013 .
- 22) Robert obert, **Pratique des Normes IFRS**, 5° Edition. Dunod, paris, 2013.
- 23) Rodolphe Vandesm: **Pratique de la Comptabilité**, Finance, Gestion, 2 Edition, GERESO Edition, France, 2014.
- 24) Stéphane Brun, **Guide d'Application des Normes IAS/IFRS**, Berti édition, Algérie, 2011.
- 25) Tayeb Zitouni, **comptabilité des sociétés**, éditions Berti, Alger, 2003.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01) الحزمة الجبائية لمجمع كوندور

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2

Désignation de l'entreprise: GROUPE CONDOR

Activité: FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS

Adresse: ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice clos le 31/12/21

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2021		2020	
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	1 033 675 043	276 474 699	757 200 343	831 351 656
Immobilisations corporelles				
Terrains	20 149 428 106		20 149 428 106	20 149 428 106
Bâtiments	22 691 191 056	8 845 085 860	13 846 105 195	14 546 845 654
Autres immobilisations corporelles	26 408 271 357	19 887 683 790	6 520 587 566	7 900 210 594
Immobilisations en concession	1 042 995 202	252 579 824	790 415 378	820 753 603
Immobilisations encours	6 144 098 253		6 144 098 253	5 914 337 359
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	4 804 227 151		4 804 227 151	4 976 660 951
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	485 481 913		485 481 913	517 972 307
Impôts différés actif	709 656 073		709 656 073	101 141 364
TOTAL ACTIF NON COURANT	83 469 024 157	29 261 824 174	54 207 199 983	55 758 701 596
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	27 833 872 433	300 967 518	27 532 904 915	32 102 119 278
Créances et emplois assimilés				
Clients	16 625 596 231	1 378 880 928	15 246 715 302	13 355 903 937
Autres débiteurs	19 214 480 763	8 214 141	19 206 266 621	19 054 557 486
Impôts et assimilés	466 855 732		466 855 732	382 090 024
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	2 866 961 836		2 866 961 836	6 627 363 477
TOTAL ACTIF COURANT	67 007 766 997	1 688 062 588	65 319 704 408	71 522 034 204
TOTAL GENERAL ACTIF	150 476 791 155	30 949 886 763	119 526 904 391	127 280 735 801

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2

Désignation de l'entreprise: GROUPE CONDOR

Activité: FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS
 Adresse: ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice clos le 31/12/21

BILAN (PASSIF)

	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	4 277 000 000	4 277 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	19 907 790 263	21 631 330 392
Ecart de réévaluation	17 938 940 202	17 938 940 202
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	(-2 748 901 623)	(-744 862 387)
Autres capitaux propres - Report à nouveau	3 087 822 095	2 328 672 368
Part de la société consolidante (1)	42 309 331 690	45 246 779 963
Part des minoritaires (1)	153 319 247	184 300 612
TOTAL I	42 462 650 938	45 431 080 575
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	28 413 565 706	28 926 516 265
Impôts (différés et provisionnés)	25 579	15 878 529
Autres dettes non courantes	869 626 582	896 150 488
Provisions et produits constatés d'avance	208 091 005	161 220 945
TOTAL II	29 491 308 873	29 999 766 228
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	14 863 003 555	19 544 412 491
Impôts	986 218 493	1 127 677 154
Autres dettes	21 945 639 132	21 471 177 590
Trésorerie passif	9 778 083 398	9 706 621 759
TOTAL III	47 572 944 579	51 849 888 996
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	119 526 904 391	127 280 735 801

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIMÉ DESTINÉ À L'ADMINISTRATION

N.I.F 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2

Désignation de l'entreprise: GROUPE CONDOR

Activité: FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPAREILS ELECTROMENAGERS
 Adresse: ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		1 725 830 667		2 092 248 323
Production vendue	Produits fabriqués	34 133 845 313		34 942 030 837
	Prestations de services	909 645 812		721 350 997
	Vente de travaux	2 557 830 321		2 945 195 322
Produits annexes		2 773 109		3 307 143
Rabais, remises, ristournes accordés	1 260 773		90 879 732	
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		39 328 664 450		40 613 252 892
Production stockée ou déstockée	7 764 962 972			618 037 709
Production immobilisée		183 067 109		514 373 085
Subventions d'exploitation		363 272		626 181
I-Production de l'exercice		31 747 131 859		41 746 289 868
Achats de marchandises vendues	1 447 195 540		1 792 205 758	
Matières premières	18 791 455 235		22 807 394 899	
Autres approvisionnements	132 024 496		187 864 564	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services	43 798 025		34 605 232	
Autres consommations	1 024 994 992		2 331 658 610	
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats		5 705 451		1 101 623
Services extérieurs	Sous-traitance générale	451 171 919		505 135 122
	Locations	215 601 087		256 834 481
	Entretien, réparations et maintenance	92 903 737		202 792 542
	Primes d'assurances	143 690 063		158 903 496
	Personnel extérieur à l'entreprise	78 002 425		131 029 745
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	92 106 207		306 657 395
	Publicité	243 498 418		100 038 534
Déplacements, missions et réceptions	85 674 181		79 659 154	
Autres services	684 523 217		650 888 505	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
I-Consommations de l'exercice	23 520 934 097		29 544 566 418	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		8 226 197 762		12 201 723 450

... la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2

Désignation de l'entreprise: GROUPE CONDOR

Activité: FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS
 Adresse: ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT ../..

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	5 599 860 661		5 462 024 444	
Impôts et taxes et versements assimilés	329 823 973		387 261 403	
IV-Excédent brut d'exploitation		2 296 513 127		6 352 437 602
Autres produits opérationnels		794 949 693		809 906 989
Autres charges opérationnelles	396 461 027		1 096 676 292	
Dotations aux amortissements	3 800 847 205		4 666 059 625	
Provision	327 654 538		1 102 435 286	
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		849 899 765		1 533 615 840
V-Résultat opérationnel	583 600 185			1 830 789 229
Produits financiers		124 699 549		196 836 362
Charges financières	2 902 678 154		2 719 322 620	
VI-Résultat financier	2 777 978 605		2 522 486 258	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	3 361 578 791		691 697 029	
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats			87 930 665	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire		612 677 167		34 765 307
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	2 748 901 623		744 862 387	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2

Désignation de l'entreprise: GROUPE CONDOR

Activité:

FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS

Adresse:

ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du

01/01/21

au

31/12/21

1/ Tableau des mouvements des stocks

Rubrique	Solde de début d'exercice	Mouvements de la période		Solde de fin d'exercice
		Débit	Crédit	
Stocks de marchandises	2 116 481 438	1 138 558 351	1 791 377 689	1 463 662 101
Matières et fournitures	8 950 617 411	22 128 547 494	20 243 947 801	10 835 217 103
Autres approvisionnements	722 433 111	671 012 914	556 479 682	836 966 343
Encours de production de biens	9 318 688 512	35 084 680 153	35 590 704 359	8 812 664 306
Encours de production de services	3 005 672	24 373 563	3 005 672	24 373 563
Stocks de produits	10 078 344 735	23 941 801 611	31 069 918 772	2 950 227 573
Stocks provenant d'immobilisations				
Stocks à l'extérieur	1 320 862 301	2 881 878 338	1 291 979 197	2 910 761 442
TOTAL	32 510 433 182	85 870 852 427	90 547 413 175	27 833 872 434

2°/ Tableau de la fluctuation de la production stockée

Débit	Crédit	Solde de fin d'exercice	
		Débit	Créditeur
64 789 703 378	57 024 740 405	7 764 962 972	

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2

Désignation de l'entreprise: GROUPE CONDOR

Activité: FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS

Adresse: ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

3/Charges de personnel, impôts, taxes et versements assimilés, autres services :

Rubrique	Montants
Autres services	
Charges locatives et charges de copropriété	17 022 471
Etudes et recherches	10 168 300
Documentation et divers	1 770 555
Transports de biens et transport collectif du personnel	283 147 416
Frais postaux et de télécommunications	47 091 428
Services bancaires et assimilés	287 514 389
Cotisations et divers	37 808 657
TOTAL (1)	684 523 217
Charges de personnel	
Rémunération du personnel	4 416 879 682
Rémunération de l'exploitant individuel	
Cotisations aux organismes sociaux	1 032 087 692
Charges sociales de l'exploitant individuel	
Autres charges sociales	37 253 345
Autres charges de personnel	113 639 940
TOTAL (2)	5 599 860 661
Impôts, taxes et versements assimilés	
Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	38 250
Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires	303 628 295
Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)	26 157 427
TOTAL (3)	329 823 973
TOTAL (1)+(2)+(3)	6 614 207 852

4/Autres charges et produits opérationnels :

Autres charges opérationnelles	Montants
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires	180 488 767
Moins values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers	220 283
Jetons de présence	2 239 943
Pertes sur créances irrécouvrables	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Amendes et pénalités, subventions accordés, dons et libéralités	95 269 810
Charges exceptionnelles de gestion courante	97 868 082
Autres charges de gestion courante	20 374 141
TOTAL	396 461 027
Autres produits opérationnels	
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	
Jetons de présences et rémunérations d'administrateurs ou de gérant	
Quotes-parts de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Rentrées sur créances amorties	
Produits exceptionnels sur opérations de gestion	737 573 784
Autres produits de gestion courante	57 375 909
TOTAL	794 949 693

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2

Désignation de l'entreprise: GROUPE CONDOR

Activité: FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS

Adresse: ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

5/ Tableau des amortissements et pertes de valeurs :

Rubriques et Postes	Dotations Cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice (1)	Diminutions éléments sortis	Dotations cumulées en fin d'exercice	Dotations fiscales de l'exercice (2)	Ecart (1)-(2)
Goodwill						
Immobilisations incorporelles	166 518 295	110 834 539	878 135	276 474 699	110 834 539	
Immobilisations corporelles	25 557 658 310	3 688 043 740	512 932 399	28 732 769 651	3 688 043 740	
Participations						
Autres actifs financiers non courants						
TOTAL	25 724 176 605	3 798 878 280	513 810 535	29 009 244 350	3 798 878 280	

6/ Tableau des immobilisations créées ou acquises au cours de l'exercice :

Rubrique (Nature des immobilisations créées ou acquises à détailler)	Montants bruts	TVA déduite	Montant net à amortir
Goodwill			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles			
Participations			
Autres actifs financiers non courants			
TOTAL			

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2

Désignation de l'entreprise: **GROUPE CONDOR**

Activité: **FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS**

Adresse: **ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ**

Exercice du **01/01/21** au **31/12/21**

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice		Bénéfice	
(Compte de résultat)		Perte	2 748 901 623
II. Réintégrations			
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation			24 646 788
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles			86 000
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles			117 478 000
Frais de réception non déductibles			2 180 610
Cotisations et dons non déductibles			180 365 199
Impôts et taxes non déductibles			10 029 750
Provisions non déductibles			162 112 232
Amortissements non déductibles			84 649 550
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles			
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)			299 970 713
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)			
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat		
	Impôts différé (variation)		(-612 677 167)
Pertes de valeurs non déductibles			276 765 445
Amendes et pénalités			83 108 180
Autres réintégrations *			350 780 937
Total des réintégrations			979 495 238
III. Déductions			
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)			
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.			
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)			
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)			
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)			225 072 305
Complément d'amortissements			
Autres déductions *			516 403 454
Total des déductions			741 475 760
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDTA)			
Déficit de l'année 2017			
Déficit de l'année 2018			
Déficit de l'année 2019			
Déficit de l'année 2020			
Total des déficits à déduire			
Résultat fiscal (I+II-III-IV)		Bénéfice	
		Déficit	2 510 882 145

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (02) الحزمة الجبائية للشركة الأم كوندور الكترونيكس

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 0 2 3 4 0 4 6 2 7 7 2 2 8

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR ELECTRONICS

Activité: FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS

Adresse: ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice clos le 31/12/2021

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2021			2020
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecarts d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	1 001 078 663	245 380 648	755 698 014	828 766 352
Immobilisations corporelles				
Terrains	17 356 695 000		17 356 695 000	17 356 695 000
Bâtiments	18 068 688 964	6 571 392 636	11 497 296 328	12 047 143 687
Autres immobilisations corporelles	12 573 879 334	8 724 475 745	3 849 403 589	4 317 729 660
Immobilisations en concession	720 570 482	198 392 783	522 177 699	540 751 587
Immobilisations encours	4 941 869 244		4 941 869 244	4 666 437 637
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	5 928 915 800		5 928 915 800	5 928 915 800
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	356 747 170		356 747 170	394 011 385
Impôts différés actif	616 289 994		616 289 994	20 951 424
TOTAL ACTIF NON COURANT	61 564 734 654	15 739 641 813	45 825 092 841	46 101 402 535
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	15 583 525 039		15 583 525 039	19 935 299 117
Créances et emplois assimilés				
Clients	11 006 954 960	722 045 428	10 284 909 532	8 805 750 700
Autres débiteurs	9 515 721 215		9 515 721 215	9 572 063 297
Impôts et assimilés	351 080 420		351 080 420	234 308 520
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	1 994 658 300		1 994 658 300	5 785 467 604
TOTAL ACTIF COURANT	38 451 939 936	722 045 428	37 729 894 508	44 332 889 241
TOTAL GENERAL ACTIF	100 016 674 591	16 461 687 242	83 554 987 349	90 434 291 776

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 2 3 4 0 4 6 2 7 7 2 2 8

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR ELECTRONICS

Activité:

FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS

Adresse:

ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice clos le

31/12/2021

BILAN (PASSIF)

	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	4 277 000 000	4 277 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	20 336 596 783	20 300 950 407
Ecart de réévaluation	15 982 401 500	15 982 401 500
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	(-1 506 728 563)	794 796 103
Autres capitaux propres - Report à nouveau	3 087 822 095	2 328 672 368
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	42 177 091 816	43 683 820 379
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	19 000 485 469	20 505 330 116
Impôts (différés et provisionnés)		12 242 716
Autres dettes non courantes	627 072 397	642 199 538
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	19 627 557 867	21 159 772 372
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	11 563 535 628	15 882 806 517
Impôts	430 809 147	599 403 428
Autres dettes	2 296 469 983	2 160 656 535
Trésorerie passif	7 459 522 906	6 947 832 543
TOTAL III	21 750 337 666	25 590 699 024
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	83 554 987 349	90 434 291 776

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 2 3 4 0 4 6 2 7 7 2 2 8

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR ELECTRONICS

Activité: FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS
 Adresse: ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		1 199 357 743		694 214 301
Production vendue		31 236 444 101		32 775 990 784
Produits fabriqués		199 645		631 000
Prestations de services		1 399 533 136		1 241 285 521
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés	1 260 773		90 724 206	
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		33 834 273 853		34 621 397 401
Production stockée ou déstockée	7 322 360 428		233 352 431	
Production immobilisée		5 378 977		3 440 476
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		26 517 292 402		34 391 485 446
Achats de marchandises vendues	907 298 141		543 784 375	
Matières premières	16 662 576 015		21 520 212 915	
Autres approvisionnements	119 156 961		21 933 225	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services			115 876	
Autres consommations	142 874 313		98 796 719	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats		2 473 535		
Services extérieurs				
Sous-traitance générale	652 394 360		998 674 252	
Locations	645 967 486		640 337 601	
Entretien, réparations et maintenance	90 991 443		221 365 873	
Primes d'assurances	85 523 873		93 602 430	
Personnel extérieur à l'entreprise	34 063 193		68 440 230	
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	74 291 852		274 720 897	
Publicité	238 016 280		95 981 569	
Déplacements, missions et réceptions	16 492 449		8 660 853	
Autres services	1 119 567 755		873 248 597	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	20 786 740 588		25 459 875 418	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		5 730 551 814		8 931 610 027
Charges de personnel	3 650 623 554		3 433 037 720	
Impôts et taxes et versements assimilés	294 406 130		330 423 606	
IV-Excédent brut d'exploitation		1 785 522 130		5 168 148 700

... la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 2 3 4 0 4 6 2 7 7 2 2 8

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR ELECTRONICS

Activité: FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS
 Adresse: ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres produits opérationnels		553 514 652		680 590 926
Autres charges opérationnelles	291 700 978		681 641 429	
Dotations aux amortissements	2 513 365 198		3 715 237 339	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		571 102 001		1 378 248 545
V-Résultat opérationnel		105 072 607		2 830 109 403
Produits financiers		108 332 964		193 380 924
Charges financières	2 331 104 036		2 170 129 949	
VI-Résultat financier	2 222 771 072		1 976 749 024	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	2 117 698 465			853 360 378
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats		3 388 615	81 802 610	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire		607 581 286		23 238 335
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 506 728 563			794 796 103

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 2 3 4 0 4 6 2 7 7 2 2 8

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR ELACTRONICS

Activité: FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS

Adresse: ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	1 506 728 563
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		14 308 000
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		117 478 000
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		3 221 161
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		110 825 648
Amortissements non déductibles		82 842 155
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		137 856 430
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	(-3 388 615)
	Impôts différé (variation)	(-607 581 286)
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		77 834 537
Autres réintégrations *		192 507 791
	Total des réintégrations	125 903 824
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		115 693 439
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		110 270 656
	Total des déductions	225 964 095
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 2018		
Déficit de l'année 2019		
Déficit de l'année 2020		
	Total des déficits à déduire	
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	1 606 788 834
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

Provisions Congés 2021

Structure	Indemnité de congé SII 2021	Taux moyen de Cotisation	Cotisation Patronale	Cumul SII 2021
BU Clim, Chauffage & Lavage	13 582 930,64	24,80	3 368 566,80	16 951 497,44
BU Climatisation Centralisée	3 026 155,02	24,20	732 329,51	3 758 484,53
BU CONDOR Security Systems	998 681,90	26,00	259 657,29	1 258 339,19
BU Cuisson & TM	9 910 674,05	24,70	2 447 936,49	12 358 610,54
BU Energie Solaire & Lighting	881 441,18	24,00	211 545,88	1 092 987,06
BU Polystyrène	2 615 683,59	24,90	651 305,21	3 266 988,80
BU Réfrigérateurs	11 674 542,86	24,60	2 871 937,54	14 546 480,40
BU Transformation Plastique	7 655 080,05	24,70	1 890 804,77	9 545 884,82
Direction Régionale CENTRE	5 545 195,64	24,90	1 380 753,71	6 925 949,35
Direction Régionale EST	489 515,48	26,00	127 274,02	616 789,50
Direction Régionale OUEST	1 859 741,45	24,90	463 075,62	2 322 817,07
SHOW ROOM	4 024 831,23	25,60	1 030 356,79	5 055 188,02
Unite Siège	26 800 673,00	23,60	6 324 958,83	33 125 631,83
Total	89 065 146,09		21 760 502,49	110 825 648,58

Date comptabilisation	N° doc. externe	N° compte général	Montant	Montant débit	Montant crédit
31/12/2021	provision c/P 2021	63101000	89 065 146,09	89 065 146,09	0,00
31/12/2021	provision c/P 2021	42861000	-89 065 146,09	0,00	89 065 146,09
31/12/2021	provision c/P 2021	63901000	21 760 502,49	21 760 502,49	0,00
31/12/2021	provision c/P 2021	43861000	-21 760 502,49	0,00	21 760 502,49

Calcul Prorata IBS / Art-46 Lois de finance 2022

CA COMPTABILISE Net 33 834 273 853,16

Type CA	Chiffre d'affaires Net	Taux CA Prorata	Résultat Imposable	Taux IBS	IBS (IDA) Par Type
PF	31 235 183 327,93	92,32%	1 483 358 088,81	19,00%	281 838 036,87
NG / service	1 199 557 388,89	3,55%	56 966 950,93	26,00%	14 811 407,24
Travaux	1 399 533 136,34	4,14%	66 463 794,26	23,00%	15 286 672,68
Total Chiffre	33 834 273 853,16	100,00%	1 606 788 834,00	IBS 2021 (IDA)	311 936 116,80

Imposition différée 2021 :

ANNEE	compte	Basse	1/5 Basse a réintègre
2016	changement de méthode	322 176 749,60	64 435 349,92
Total			64 435 349,92

compte	MONTAT BASSE	MONTANT 1/5
69300000	- 61 213 582,42	- 12 242 716,48
69200000	IDA Sur congé 2021 19%	- 21 056 873,24
69200000	Annulation IDA Sur congé 2020 19%	20 951 424,71
69200000	Déficit de l'année 2021 19% IDA	- 595 233 120,99
Total variation 2021		- 607 581 286,00

الملحق رقم (03) الحزمة الجبائية للشركة التابعة كوندور أكاديمي

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 8 3 4 0 4 6 5 9 4 0 5 1

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR ACADEMY

Activité: FORMATION ET CONSEIL

Adresse: ZONE D'ACTIV SEC 161 ILLOT 70 B-B-ARRERIDJ

Exercice clos le 31/12/2021

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2021			2020
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	63 989		63 989	63 989
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	63 989		63 989	63 989
ACTIF COURANT				
Stocks et encours				
Créances et emplois assimilés				
Clients	39 666 776		39 666 776	22 797 149
Autres débiteurs	210 000		210 000	330 000
Impôts et assimilés	48 911		48 911	1 044
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	10 910 659		10 910 659	14 975 147
TOTAL ACTIF COURANT	50 836 348		50 836 348	38 103 341
TOTAL GENERAL ACTIF	50 900 337		50 900 337	38 167 331

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 8 3 4 0 4 6 5 9 4 0 5 1

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR ACADEMY

Activité: FORMATION ET CONSEIL

Adresse: ZONE D'ACTIV SEC 161 ILLOT 70 B-B-ARRERIDJ

Exercice clos le 31/12/2021

BILAN (PASSIF)

	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	20 000 000	20 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	8 388 806	18 190 635
Autres capitaux propres - Report à nouveau	6 020 050	(-12 170 584)
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	34 408 857	26 020 050
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	9 176 372	4 348 907
Impôts	4 350 775	4 271 776
Autres dettes	2 934 221	2 567 595
Trésorerie passif	30 110	959 000
TOTAL III	16 491 480	12 147 280
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	50 900 337	38 167 331

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 8 3 4 0 4 6 5 9 4 0 5 1

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR ACADEMY

Activité: FORMATION ET CONSEIL

Adresse: ZONE D'ACTIV SEC 161 ILLOT 70 B-B-ARRERIDJ

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

COMPTE DE RESULTAT ../..

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres produits opérationnels				2
Autres charges opérationnelles	90 908		0	
Dotations aux amortissements				
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		11 368 165		20 305 788
Produits financiers				
Charges financières				
VI-Résultat financier				
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		11 368 165		20 305 788
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	2 979 359		2 115 153	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		8 388 806		18 190 635

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 8 3 4 0 4 6 5 9 4 0 5 1

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR ACADEMY

Activité: FORMATION ET CONSEIL
 Adresse: ZONE D'ACTIV SEC 161 ILLOT 70 B-B-ARRERIDJ

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	8 388 806
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote- part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote - part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	2 979 359
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		
Total des réintégrations		3 070 267
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
Total des déductions		
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 2018		
Déficit de l'année 2019		
Déficit de l'année 2020		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	11 459 073
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (04) الحزمة الجبائية للشركة التابعة الفار

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 9 9 8 3 1 0 1 0 2 2 2 4 6 8
Désignation de l'entreprise:	ALVER SPA ALGERIENNE DES VERRES
Activité:	FABRICATION ET COMMERCIALISATION DU VERRE
Adresse:	BP 33, AVENUE DES MARTYRS DE LA REVOLUTION ES-SENIA ORAN

Exercice clos le 31/12/21

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2021			2020
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	10 418 696	10 418 696		34 527
Immobilisations corporelles				
Terrains	530 168 106		530 168 106	530 168 106
Bâtiments	1 584 551 383	1 540 738 360	43 813 022	57 762 981
Autres immobilisations corporelles	5 388 781 838	4 542 316 417	846 465 421	1 104 303 332
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	45 538 231		45 538 231	53 800 244
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	4 146 000		4 146 000	3 986 000
Impôts différés actif	58 456 558		58 456 558	58 155 327
TOTAL ACTIF NON COURANT	7 622 060 815	6 093 473 474	1 528 587 340	1 808 210 540
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	243 013 431		243 013 431	162 599 831
Créances et emplois assimilés				
Clients	306 977 389	133 119 210	173 858 179	92 902 085
Autres débiteurs	205 030 173	6 197 666	198 832 506	249 772 215
Impôts et assimilés	597 124		597 124	
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	51 650 890		51 650 890	18 604 774
TOTAL ACTIF COURANT	807 269 008	139 316 877	667 952 131	523 878 906
TOTAL GENERAL ACTIF	8 429 329 824	6 232 790 352	2 196 539 472	2 332 089 446

HAMMID Wali
 Directeur des Finances
 et Comptabilité

Direction de la comptabilité
 الجزائرية للازجاج
 ALVER
 SPA
 مديرية الحسابات

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F. 0 9 9 8 3 1 0 1 0 2 2 4 6 8

Désignation de l'entreprise: ALVER SPA
ALGERIENNE DES VERRES
Activité: FABRICATION ET COMMERCIALISATION DU VERRE
Adresse: BP 33, AVENUE DES MARTYRS DE LA REVOLUTION ES-SENIA ORAN

Exercice clos le 31/12/21

BILAN (PASSIF)

	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	6 060 000 000	6 060 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	863 223 165	863 223 165
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	(-158 429 683)	(-905 583 573)
Autres capitaux propres - Report à nouveau	(-6 636 280 180)	(-5 570 493 766)
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	128 513 300	447 145 826
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	245 875 000	
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	157 085 864	157 085 864
TOTAL II	402 960 864	157 085 864
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	373 234 436	333 327 894
Impôts	751 004	8 604 966
Autres dettes	887 882 972	840 269 558
Trésorerie passif	403 196 894	545 653 325
TOTAL III	1 665 065 307	1 727 857 755
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	2 196 539 472	2 332 089 446

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

HAMMID Wafiq
 Directeur des Finances
 et Comptabilité

Direction de la comptabilité
 ALGERIENNE DES VERRES
 ALVER SPA
 مديرية الحسابات

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 9 9 8 3 1 0 1 0 2 2 2 4 6 8

Désignation de l'entreprise: ALVER SPA
 ALGERIENNE DES VERRES
 Activité: FABRICATION ET COMMERCIALISATION DU VERRE
 Adresse: BP 33, AVENUE DES MARTYRS DE LA REVOLUTION ES-SENIA ORAN

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue	Produits fabriqués	772 662 791		378 720 231
	Prestations de services			
	Vente de travaux			
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		772 662 791		378 720 231
Production stockée ou déstockée		88 384 040	26 496 474	
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		861 046 831		352 223 757
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	228 710 685		98 723 749	
Autres approvisionnements	107 256 164		64 822 985	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	80 230 336		58 921 513	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats		96 208		
Services extérieurs	Sous-traitance générale			
	Locations	25 793 104		22 509 582
	Entretien, réparations et maintenance	10 091 377		9 466 641
	Primes d'assurances	11 200 201		11 197 219
	Personnel extérieur à l'entreprise	927 000		650 000
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	3 039 130		5 835 890
	Publicité	63 338		95 212
	Déplacements, missions et réceptions	692 356		1 437 747
Autres services	14 797 801		16 162 877	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	482 705 289		289 823 418	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		378 341 541		62 400 338

... la suite sur la page suivante

HAMMID
 Directeur des
 et
 Direction de la comptabilité
 ALVER SPA
 مديرية الحسابات

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F 0 9 9 8 3 1 0 1 0 2 2 2 4 6 8										
Désignation de l'entreprise:	ALVER SPA											
	ALGERIENNE DES VERRES											
Activité:	FABRICATION ET COMMERCIALISATION DU VERRE											
Adresse:	BP 33, AVENUE DES MARTYRS DE LA REVOLUTION ES-SENIA ORAN											
Exercice du	01/01/21	au	31/12/21									
COMPTE DE RESULTAT ..												

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	332 012 841		287 707 583	
Impôts et taxes et versements assimilés	8 894 419		569 027	
IV-Excédent brut d'exploitation		37 434 281	225 876 271	
Autres produits opérationnels		173 477 622		41 915 330
Autres charges opérationnelles	42 946 939		299 219 202	
Dotations aux amortissements	477 969 338		538 180 092	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		164 789 117		155 367 295
V-Résultat opérationnel	145 215 255		865 992 940	
Produits financiers		12 131 530		273 644
Charges financières	25 647 190		47 416 894	
VI-Résultat financier	13 515 659		47 143 250	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	158 730 914		913 136 190	
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire		301 231		7 552 617
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	158 429 683		905 583 573	

(*) A détailler sur état annexé à joindre



الملحق رقم (05) الحزمة الجبائية للشركة التابعة برج ستيل

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 2 3 4 0 4 6 4 4 1 9 9 4

Désignation de l'entreprise: SPA BORDJ STEEL

Activité: CONSTRUCTION METALLIQUE & CHAUDRONNIER, GALVANISATION A CHAUD & PANNEAUX SANDWICHS

Adresse: 01 LIEU DIT MECHTA FATIMA SECT BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice clos le 31/12/21

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2022	2021	2020	
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	14 606 055	14 250 774	355 280	762 952
Immobilisations corporelles				
Terrains	1 728 125 000		1 728 125 000	1 728 125 000
Bâtiments	2 495 700 512	533 924 104	1 961 776 408	2 069 973 371
Autres immobilisations corporelles	1 774 231 880	1 166 496 022	607 735 857	738 208 113
Immobilisations en concession	104 258 000	8 886 280	95 371 719	99 656 055
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	10 222 000		10 222 000	10 222 000
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	10 134 927		10 134 927	13 021 734
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	6 137 278 376	1 723 557 182	4 413 721 193	4 659 969 227
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	1 421 161 997		1 421 161 997	1 107 699 898
Créances et emplois assimilés				
Clients	968 573 824	19 665 447	948 908 377	933 862 663
Autres débiteurs	69 168 398		69 168 398	50 169 167
Impôts et assimilés	3 260 750		3 260 750	3 337 918
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Tresorerie	99 359 109		99 359 109	101 845 284
TOTAL ACTIF COURANT	2 561 524 081	19 665 447	2 541 858 634	2 196 914 932
TOTAL GENERAL ACTIF	8 698 802 457	1 743 222 629	6 955 579 828	6 856 884 159

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 0 0 1 2 3 4 0 4 6 4 4 1 9 9 4

Désignation de l'entreprise: SPA BORDJ STEEL

Activité: CONSTRUCTION METALLIQUE & CHAUDRONNIER, GALVANISATION A CHAUD & PANNEAUX SANDWICHES

Adresse: 01 LIEU DIT MECHTA FATIMA SECT BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice clos le

31/12/21

BILAN (PASSIF)

	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	200 000 000	200 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	260 365 758	260 365 758
Ecart de réévaluation	1 709 325 000	1 709 325 000
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	(-54 483 019)	(-53 352 167)
Autres capitaux propres - Report à nouveau	(-1 030 372 953)	(-977 020 785)
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	1 084 834 785	1 139 317 805
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	2 121 024 697	2 014 068 570
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes	34 688 225	38 604 989
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	2 155 712 922	2 052 673 560
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	576 866 415	644 986 872
Impôts	33 107	25 687
Autres dettes	2 599 396 292	2 612 479 209
Trésorerie passif	538 736 303	407 401 024
TOTAL III	3 715 032 119	3 664 892 793
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	6 955 579 828	6 856 884 159

(1) Utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 2 3 4 0 4 6 4 4 1 9 9 4

Désignation de l'entreprise: SPA BORDJ STEEL

Activité: CONSTRUCTION METALLIQUE & CHAUDRONNIER, GALVANISATION A CHAUD & PANNEAUX SANDWICHS

Adresse: 01 LIEU DIT MECHTA FATIMA SECT BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				5 189 866
Produits fabriqués		1 993 899 015		1 859 232 042
Production vendue		436 803 287		182 168 619
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		2 430 702 302		2 046 590 528
Production stockée ou déstockée	30 530 132			33 514 965
Production immobilisée		18 730 570		
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		2 418 902 740		2 080 105 493
Achats de marchandises vendues			5 085 684	
Matières premières	1 576 679 603		1 184 808 431	
Autres approvisionnements	38 975 931		17 033 829	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services	40 098 426		25 007 097	
Autres consommations	17 312 003		13 903 279	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Sous-traitance générale				
Locations	16 381 320		31 005 802	
Services				
Entretien, réparations et maintenance	9 354 302		6 346 674	
Primes d'assurances	6 995 307		7 120 427	
extérieurs				
Personnel extérieur à l'entreprise	211 999		946 000	
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	4 995 226		9 959 526	
Publicité	1 396 824		1 111 510	
Déplacements, missions et réceptions	14 465 207		12 881 831	
Autres services	23 252 876		18 224 358	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	1 750 119 029		1 333 434 454	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		668 783 710		746 671 039

/ la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 0 0 1 2 3 4 0 4 6 4 4 1 9 9 4

Désignation de l'entreprise: SPA BORDJ STEEL

Activité: CONSTRUCTION METALLIQUE & CHAUDRONNIER, GALVANISATION A CHAUD & PANNEAUX SANDWICHES

Adresse: 01 LIEU DIT MECHTA FATIMA SECT BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT ...

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	301 930 503		265 493 160	
Impôts et taxes et versements assimilés	134 573		415 295	
IV-Excédent brut d'exploitation		366 718 633		480 762 583
Autres produits opérationnels		15 027 619		25 460 324
Autres charges opérationnelles	2 988 837		10 015 873	
Dotations aux amortissements	266 272 833		360 711 380	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		27 089 162		
V-Résultat opérationnel		139 573 743		135 495 654
Produits financiers		3 716 303		1 072 706
Charges financières	197 773 065		189 920 528	
VI-Résultat financier	194 056 762		188 847 822	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	54 483 019		53 352 167	
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (**)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	54 483 019		53 352 167	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 2 3 4 0 4 6 4 4 1 9 9 4

Désignation de l'entreprise: SPA BORDJ STEEL

Activité: CONSTRUCTION METALLIQUE & CHAUDRONNIER, GALVANISATION A CHAUD & PANNEAUX SANDWICHES

Adresse: 01 LIEU DIT MECHTA FATIMA SECT BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice	Bénéfice	
(Compte de résultat)	Perte	54 483 019
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		370 500
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		1 061 782
Cotisations et dons non déductibles		1 099 149
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		56 000
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		64 554 930
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés		
	Impôts exigible sur résultat	
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		2 362 325
Total des réintégrations		69 504 688
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		258 436
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
Total des déductions		258 436
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 2018		
Déficit de l'année 2019		
Déficit de l'année 2020		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	14 763 232
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (06) الحزمة الجبائية للشركة التابعة جيبى فارما

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 0 1 2 1 6 1 0 0 5 6 8 4 0 5
Désignation de l'entreprise:	SPA GB PHARMA
Activité:	PRODUCTION PHARMACEUTIQUES
Adresse:	CENTRE COMMERCIAL EL QODS N M3 N° 982-983-984 CHERAGA -ALGER

Exercice clos le 31/12/2021

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2021			2020
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	2 072 800	2 031 466	41 333	169 308
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments	34 434 281	29 056 357	5 377 923	8 367 411
Autres immobilisations corporelles	52 884 112	41 941 134	10 942 977	20 206 086
Immobilisations en concession	218 166 720	45 300 760	172 865 960	180 345 960
Immobilisations encours	1 169 169 580		1 169 169 580	1 167 808 937
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				3 468 000
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	5 000		5 000	5 000
Impôts différés actif	1 967 711		1 967 711	1 967 711
TOTAL ACTIF NON COURANT	1 478 700 206	118 329 719	1 360 370 487	1 382 338 414
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	508 868 954	300 967 518	207 901 436	443 776 695
Créances et emplois assimilés				
Clients	432 047 550	389 596 074	42 451 476	109 698 972
Autres débiteurs	167 420 655		167 420 655	162 818 337
Impôts et assimilés	6 184 041		6 184 041	10 210 593
Autres créances et emplois assimilés	6 339 144		6 339 144	4 933 257
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	18 374 200		18 374 200	13 648 395
TOTAL ACTIF COURANT	1 139 234 548	690 563 592	448 670 955	745 086 251
TOTAL GENERAL ACTIF	2 617 934 754	808 893 311	1 809 041 442	2 127 424 666

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 2 1 6 1 0 0 5 6 8 4 0 5

Désignation de l'entreprise: SPA GB PHARMA

Activité: PRODUCTION PHARMACEUTIQUES

Adresse: CENTRE COMMERCIAL EL QODS N M3 N° 982-983-984 CHERAGA -ALGER

Exercice clos le

31/12/2021

BILAN (PASSIF)

	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	600 000 000	600 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	(-166 544 930)	(-459 171 075)
Autres capitaux propres - Report à nouveau	(-1 027 425 401)	(-568 254 326)
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	(-593 970 331)	(-427 425 401)
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	734 643 133	736 703 158
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes	172 865 960	180 345 960
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	907 509 093	917 049 118
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	352 375 077	351 727 483
Impôts	1 218 990	1 425 604
Autres dettes	576 289 016	578 166 925
Trésorerie passif	565 619 596	706 480 935
TOTAL III	1 495 502 680	1 637 800 949
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	1 809 041 442	2 127 424 666

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 2 1 6 1 0 0 5 6 8 4 0 5

Désignation de l'entreprise: SPA GB PHARMA

Activité: PRODUCTION PHARMACEUTIQUES

Adresse: CENTRE COMMERCIAL EL QODS N M3 N° 982-983-984 CHERAGA -ALGER

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		164 008 126		890 748 472
Production vendue				
Produits fabriqués				
Prestations de services				
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés			155 466	
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		164 008 126		890 593 006
Production stockée ou déstockée				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		164 008 126		890 593 006
Achats de marchandises vendues	160 992 680		846 283 683	
Matières premières				
Autres approvisionnements	14 575		1 183 314	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	543 549		844 181	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Sous-traitance générale				
Locations	8 608 500		21 583 200	
Services				
Entretien, réparations et maintenance	662 291		2 444 938	
Primes d'assurances	930 473		1 056 052	
extérieurs				
Personnel extérieur à l'entreprise			1 321 620	
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	1 336 780		4 138 056	
Publicité	2 631 109		37 610	
Déplacements, missions et réceptions	21 321		70 108	
Autres services	877 269		5 882 849	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	176 618 550		884 845 615	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)	12 610 424			5 747 390

... la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 2 1 6 1 0 0 5 6 8 4 0 5

Désignation de l'entreprise: SPA GB PHARMA

Activité: PRODUCTION PHARMACEUTIQUES

Adresse: CENTRE COMMERCIAL EL QODS N M3 N° 982-983-984 CHERAGA -ALGER

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	21 642 630		48 101 203	
Impôts et taxes et versements assimilés	2 363 468		12 470 302	
IV-Excédent brut d'exploitation	36 616 523		54 824 114	
Autres produits opérationnels				20 824
Autres charges opérationnelles	288 150		70 010 247	
Dotations aux amortissements	116 771 144		282 123 637	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel	153 675 819		406 937 174	
Produits financiers				227 636
Charges financières	12 869 110		52 461 536	
VI-Résultat financier	12 869 110		52 233 900	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	166 544 930		459 171 075	
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	166 544 930		459 171 075	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (07) الحزمة الجبائية للشركة التابعة فندق بن حمادي

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 000834046378560

Désignation de l'entreprise: SPA HOTEL BENI HAMAD

Activité: HOTEL

Adresse: N° 01 RUE FRANTZ FANON BBA

Exercice clos le 31/12/2021

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2021			2020
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	1 079 000	349 700	729 300	116 000
Immobilisations corporelles				
Terrains	88 000 000		88 000 000	88 000 000
Bâtiments	426 840 538	153 119 336	273 721 201	295 168 335
Autres immobilisations corporelles	424 780 338	284 764 865	140 015 472	186 531 983
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	697 683		697 683	697 683
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	941 397 560	438 233 902	503 163 658	570 514 002
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	20 357 560		20 357 560	9 373 256
Créances et emplois assimilés				
Clients	84 115 049	27 396 103	56 718 945	126 381 434
Autres débiteurs	43 756 327		43 756 327	75 306 366
Impôts et assimilés	308 891		308 891	122 964
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	2 621 662		2 621 662	1 576 540
TOTAL ACTIF COURANT	151 159 491	27 396 103	123 763 387	212 760 562
TOTAL GENERAL ACTIF	1 092 557 052	465 630 006	626 927 046	783 274 564

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 0 8 3 4 0 4 6 3 7 8 5 6 0

Désignation de l'entreprise: SPA HOTEL BENI HAMAD
 Activité: HOTEL
 Adresse: N° 01 RUE FRANTZ FANON BBA

Exercice clos le 31/12/2021

BILAN (PASSIF)

	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	90 000 000	90 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	120 256 568	34 681 170
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	(-82 015 247)	(-50 447 494)
Autres capitaux propres - Report à nouveau	(-50 447 494)	85 575 397
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	77 793 826	159 809 074
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	292 125 420	368 383 665
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	292 125 420	368 383 665
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	159 522 566	160 938 313
Impôts	34 310 472	31 553 033
Autres dettes	63 174 759	62 590 478
Trésorerie passif		
TOTAL III	257 007 798	255 081 825
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	626 927 046	783 274 564

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 8 3 4 0 4 6 3 7 8 5 6 0

Désignation de l'entreprise: SPA HOTEL BENI HAMAD

Activité: HOTEL

Adresse: N° 01 RUE FRANTZ FANON BBA

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Produits fabriqués				
Production vendue		62 379 434		76 816 616
Prestations de services				
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		62 379 434		76 816 616
Production stockée ou déstockée				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		62 379 434		76 816 616
Achats de marchandises vendues				
Matières premières			8 319 272	
Autres approvisionnements	13 301 484		3 013 167	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	4 317 820		4 705 393	
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats				
Sous-traitance générale	11 570			
Locations	105 000		90 000	
Services				
Entretien, réparations et maintenance	950 252		884 669	
Primes d'assurances	597 578		428 548	
extérieurs				
Personnel extérieur à l'entreprise	380 102		185 616	
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	598 759		358 173	
Publicité	30 110		401 437	
Déplacements, missions et réceptions	38 900		38 000	
Autres services	1 099 616		1 585 874	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	21 431 194		20 010 152	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		40 948 240		56 806 464

... la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 8 3 4 0 4 6 3 7 8 5 6 0

Désignation de l'entreprise: SPA HOTEL BENI HAMAD

Activité: HOTEL

Adresse: N° 01 RUE FRANTZ FANON BBA

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

COMPTE DE RESULTAT .../...



RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	29 443 019		29 439 505	
Impôts et taxes et versements assimilés	9 122		24 219	
IV-Excédent brut d'exploitation		11 496 098		27 342 739
Autres produits opérationnels		27 325 838		1 809 627
Autres charges opérationnelles	19 500 811		46 108	
Dotations aux amortissements	88 112 967		62 977 224	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel	68 791 842		33 870 966	
Produits financiers				
Charges financières	13 223 404		16 576 527	
VI-Résultat financier	13 223 404		16 576 527	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	82 015 247		50 447 494	
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	82 015 247		50 447 494	

(*) A détailler sur état annexe à joindre



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 8 3 4 0 4 6 3 7 8 5 6 0

Désignation de l'entreprise: SPA HOTEL BENI HAMAD

Activité: HOTEL

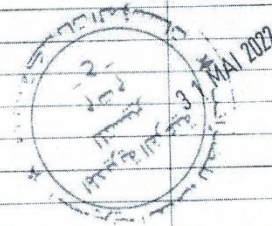
Adresse: N° 01 RUE FRANTZ FANON BBA

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021



9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice	Bénéfice	
(Compte de résultat)	Perte	82 015 247
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		
Total des réintégrations		60 716 863
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
Total des déductions		76 258 244
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 2018		
Déficit de l'année 2019		
Déficit de l'année 2020		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	
	Déficit	96 224 404



(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (08): الحزمة الجبائية للشركة التابعة كوندور إيمو

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 1 3 3 4 0 4 6 4 6 4 9 5 7

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR IMMO

Activité: PROMOTION IMMOBILIERE

Adresse: ZONE D'ACTIVTÉS ROUTE M'SILA BORDJ BOUARRRERIDJ

31 MAI 2022

Exercice clos le 31/12/21

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2021			2020
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	257 550	257 550		
Immobilisations corporelles				
Terrains	12 000 000		12 000 000	12 000 000
Bâtiments	12 488 192	10 562 169	1 926 023	4 424 028
Autres immobilisations corporelles	6 260 459	5 284 992	975 466	1 596 994
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	31 006 202	16 104 712	14 901 490	18 021 023
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	6 783 481 504		6 783 481 504	6 904 204 217
Créances et emplois assimilés				
Clients	143 853 176		143 853 176	112 178 010
Autres débiteurs	576 869 606		576 869 606	483 287 184
Impôts et assimilés	12 273 296		12 273 296	12 653 043
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	392 858 033		392 858 033	285 211 358
TOTAL ACTIF COURANT	7 909 335 617		7 909 335 617	7 797 533 813
TOTAL GENERAL ACTIF	7 940 341 819	16 104 712	7 924 237 107	7 815 554 836

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 1 3 3 4 0 4 6 4 6 4 9 5 7

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR IMMO

Activité: PROMOTION IMMOBILIERE

Adresse: ZONE D'ACTIVTÉS ROUTE M'SILA BORDJ BOUARRERIDJ

Exercice clos le 31/12/21

BILAN (PASSIF)

	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	504 000 000	504 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	11 198 753	10 527 834
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	2 294 355	670 918
Autres capitaux propres - Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	517 493 108	515 198 753
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	2 889 493 833	2 696 047 465
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	2 889 493 833	2 696 047 465
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 568 692 515	1 628 822 736
Impôts	934 619	788 038
Autres dettes	2 947 623 029	2 974 697 843
Trésorerie passif		
TOTAL III	4 517 250 165	4 604 308 617
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	7 924 237 107	7 815 554 836

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 3 3 4 0 4 6 4 6 4 9 5 7

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR IMMO

Activité: PROMOTION IMMOBILIERE
 Adresse: ZONE D'ACTIVTÉS ROUTE M'SILA BORDJ BOUARRERIDJ

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				428 964 548
Production vendue		303 963 354		
	Produits fabriqués			
	Prestations de services			
				5 107 143
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				434 071 691
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		306 736 463		
Production stockée ou déstockée	120 722 712		177 292 113	
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				256 779 678
I-Production de l'exercice		186 013 751		
Achats de marchandises vendues			48 850 754	
Matières premières				
Autres approvisionnements				
Variations des stocks			5 353 963	
Achats d'études et de prestations de services	3 352 352		145 873 123	
Autres consommations	127 827 849			
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs	Sous-traitance générale		4 223 400	
	Locations	4 944 400		220 668
	Entretien, réparations et maintenance	1 323 421		70 872
	Primes d'assurances	441 849		9 711 866
	Personnel extérieur à l'entreprise	2 864 800		1 884 684
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	1 272 929		339 822
	Publicité	30 110		
Déplacements, missions et réceptions			2 439 108	
Autres services	954 193			
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs			218 968 162	
II-Consommations de l'exercice	143 001 906		43 011 844	37 811 415
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		43 011 844		29 524 428
Charges de personnel	28 555 862			

... la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 1 3 3 4 0 4 6 4 6 4 9 5 7

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR IMMO

Activité: PROMOTION IMMOBILIERE

Adresse: ZONE D'ACTIVTÉS ROUTE M'SILA BORDJ BOUARRERIDJ

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT ..I..

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Impôts et taxes et versements assimilés	4 510 118		5 568 277	
IV-Excédent brut d'exploitation		9 945 863		2 718 710
Autres produits opérationnels		849 190		4 040 847
Autres charges opérationnelles	414 095		1 386 507	
Dotations aux amortissements	3 316 963		3 232 560	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		7 063 994		2 140 490
Produits financiers				
Charges financières	2 091 062			
VI-Résultat financier	2 091 062			
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		4 972 931		2 140 490
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	2 678 576		1 469 572	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		2 294 355		670 918

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 3 3 4 0 4 6 4 6 4 9 5 7

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR IMMO

Activité: PROMOTION IMMOBILIERE

Adresse: ZONE D'ACTIVITÉS ROUTE M'SILA BORDJ BOUARRERIDJ

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

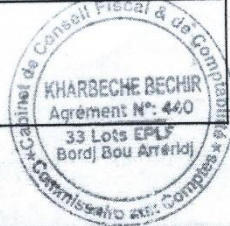
9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	2 294 355
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	2 678 576
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		
Total des réintégrations		8 007 859
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
Total des déductions		
IV. Déficits antérieurs.(à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 2018		
Déficit de l'année 2019		
Déficit de l'année 2020		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	10 302 214
	Déficit	

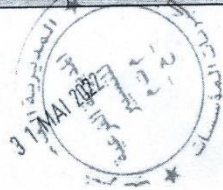
(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (09): الحزمة الجبائية للشركة التابعة خدماتي

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 001734046566511
Désignation de l'entreprise: KHDADAMATY SPA	
Activité:	
Adresse:	
Exercice clos le	31/12/2021
BILAN (ACTIF)	



ACTIF	2021			2020
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	3 275 278	2 914 100	361 177	1 316 262
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	80 174 099	65 365 481	14 808 618	22 397 237
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	4 474 999		4 474 999	12 105 033
Impôts différés actif	3 778 003		3 778 003	57 000
TOTAL ACTIF NON COURANT	91 702 381	68 279 581	23 422 799	35 875 533
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	388 877 246		388 877 246	221 592 808
Créances et emplois assimilés				
Clients	799 893 985		799 893 985	504 671 027
Autres débiteurs	86 085 375		86 085 375	125 253 740
Impôts et assimilés	11 449 725		11 449 725	9 204 371
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	51 975 045		51 975 045	116 381 486
TOTAL ACTIF COURANT	1 338 281 378		1 338 281 378	977 103 434
TOTAL GENERAL ACTIF	1 429 983 759	68 279 581	1 361 704 178	1 012 978 967



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 7 3 4 0 4 6 5 6 6 5 1 1

Désignation de l'entreprise: KHDADAMATY SPA

Activité:

Adresse:

Exercice clos le

31/12/2021

BILAN (PASSIF)



	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	100 000 000	100 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	260 668 012	248 408 341
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	(-105 296 729)	12 259 671
Autres capitaux propres - Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	255 371 283	360 668 012
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	873 658 641	544 707 756
Impôts	3 718 539	4 428 263
Autres dettes	228 955 713	103 174 935
Trésorerie passif		
TOTAL III	1 106 332 894	652 310 954
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	1 361 704 178	1 012 978 967

(1) À utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 7 3 4 0 4 6 5 6 6 5 1 1

Désignation de l'entreprise: KHDADAMATY SPA

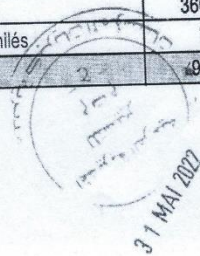
Activité:

Adresse:

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		494 333 874		502 664 085
Production vendue	Produits fabriqués			
	Prestations de services		518 817 708	545 009 115
	Vente de travaux			
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		1 013 151 582		1 047 673 200
Production stockée ou déstockée				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		1 013 151 582		1 047 673 200
Achats de marchandises vendues	378 904 719		397 052 014	
Matières premières	64 299 408		18 425 523	
Autres approvisionnements			6 989 473	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services	120 000		662 290	
Autres consommations	16 102 998		8 662 506	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats		3 057 223		1 101 623
Services extérieurs	Sous-traitance générale	71 583 320		63 958 465
	Locations	140 134 604		129 178 369
	Entretien, réparations et maintenance	2 297 062		1 029 347
	Primes d'assurances	1 655 636		1 978 919
	Personnel extérieur à l'entreprise	31 286 588		35 303 396
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	1 899 340		1 429 031
	Publicité	736 026		1 958 412
	Déplacements, missions et réceptions	967 730		1 227 659
Autres services	32 734 036		19 421 049	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	739 664 248		686 174 833	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		273 487 334		361 498 367
Charges de personnel	360 231 854		320 333 228	
Impôts et taxes et versements assimilés	7 904 289		7 938 905	
IV-Excédent brut d'exploitation	94 648 810			33 226 233



... la suite sur la page suivante

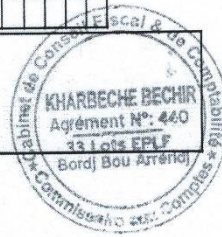
IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 7 3 4 0 4 6 5 6 6 5 1 1

Désignation de l'entreprise: KHDADAMATY SPA

Activité:

Adresse:



Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

COMPTE DE RESULTAT/.

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres produits opérationnels		8 827 557		198 070
Autres charges opérationnelles	9 556 094		995 115	
Dotations aux amortissements	13 640 385		16 739 589	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel	109 017 733			15 689 599
Produits financiers				
Charges financières				
VI-Résultat financier				
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	109 017 733			15 689 599
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats			1 158 195	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire		3 721 003	2 271 732	
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	105 296 729			12 259 671

(*) A détailler sur état annexe à joindre



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 7 3 4 0 4 6 5 6 6 5 1 1

Désignation de l'entreprise: KHDADAMATY SPA

Activité:

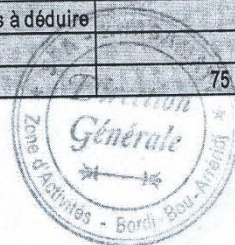
Adresse:

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	105 296 729
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		9 090 000
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		967 730
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		14 530 784
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	
	Impôts différé (variation)	(-3 721 003)
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		95 233
Autres réintégrations *		8 660 861
	Total des réintégrations	29 623 605
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
	Total des déductions	
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 2018		
Déficit de l'année 2019		
Déficit de l'année 2020		
	Total des déficits à déduire	
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	75 673 123
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre



الملحق رقم (10): الحزمة الجبائية للشركة التابعة كوندور لوجستيك

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 0 1 4 3 4 0 4 6 4 9 3 4 0 2
Désignation de l'entreprise:	SPA CONDOR LOGISTICS
Activité:	CONDOR LOGISTICS
Adresse:	Transport Marchandises – Transport Voyageurs Location et Maintenance des Véhicules et Engins Z.A, Section 161 LOT 71 B.B. Arreridj, Algérie

Exercice clos le 31/12/21

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2021			2020
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	134 000	133 999	0	2 233
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	3 008 471 759	2 669 780 580	338 691 178	673 206 553
Immobilisations en concession				28 266 926
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés	216 327		216 327	216 327
Prêts et autres actifs financiers non courants	29 163 803		29 163 803	20 009 899
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	3 037 985 889	2 669 914 580	368 071 309	721 701 939
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	56 315 456		56 315 456	65 098 953
Créances et emplois assimilés				
Clients	2 047 952 472	39 929 386	2 008 023 085	1 218 471 671
Autres débiteurs	194 746 961	2 016 474	192 730 486	195 213 893
Impôts et assimilés	55 464 573		55 464 573	32 486 534
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	34 706 311		34 706 311	86 314 147
TOTAL ACTIF COURANT	2 389 185 776	41 945 861	2 347 239 914	1 597 585 200
TOTAL GENERAL ACTIF	5 427 171 666	2 711 860 442	2 715 311 223	2 319 287 139

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 4 3 4 0 4 8 4 9 3 4 0 2

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR LOGISTICS

CONDOR LOGISTICS

Activité:

Transport Marchandises - Transport Voyageurs Location et Maintenance des Véhicules et Engins

Adresse:

Z.A, Section 161 LOT 71 B.B. Arreridj, Algérie

Exercice clos le

31/12/21

BILAN (PASSIF)

	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	695 770 000	695 770 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	251 869 765	247 300 573
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	272 646 434	16 979 578
Autres capitaux propres - Report à nouveau	(-186 696 902)	(-173 874 195)
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	1 033 589 297	786 175 956
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	766 198 042	808 218 329
Impôts (différés et provisionnés)	25 579	3 635 812
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	51 005 140	4 135 081
TOTAL II	817 228 762	815 989 223
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	314 494 561	174 359 157
Impôts	70 054 065	61 847 933
Autres dettes	293 752 518	364 722 839
Trésorerie passif	186 192 018	116 192 029
TOTAL III	864 493 163	717 121 959
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	2 715 311 223	2 319 287 139

(1) Utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 4 3 4 0 4 6 4 9 3 4 0 2

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR LOGISTICS
CONDOR LOGISTICS
Activité: Transport Marchandises – Transport Voyageurs Location et Maintenance des Véhicules et Engins
Adresse: Z.A, Section 161 LOT 71 B.B. Arreridj, Algérie

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				644 660
Production vendue	Produits fabriqués			1 265 181 885
	Prestations de services	1 404 353 651		
	Vente de travaux			
Produits annexes		1 339 886		
Rabais, remises, ristournes accordés	12 189		60	
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		1 406 681 348		1 265 826 485
Production stockée ou déstockée				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation		363 272		626 181
I-Production de l'exercice		1 406 044 621		1 266 452 667
Achats de marchandises vendues				
Matières premières				
Autres approvisionnements	81 288 235		72 888 568	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	97 521 166		77 515 308	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats		78 485		
Services extérieurs	Sous-traitance générale	89 669 178		75 043 762
	Locations	3 254 000		7 756 335
	Entretien, réparations et maintenance	9 923 772		5 372 324
	Primes d'assurances	26 855 461		29 188 925
	Personnel extérieur à l'entreprise	936 533		2 087 266
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	2 026 176		1 003 071
	Publicité	504 290		30 110
	Déplacements, missions et réceptions	52 879 658		46 328 469
Autres services	10 340 346		14 210 898	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	375 120 333		331 425 039	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		1 030 924 288		935 027 627
Charges de personnel	364 489 021		347 803 231	
Impôts et taxes et versements assimilés	5 683 400		7 796 667	

... la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 4 3 4 0 4 6 4 9 3 4 0 2

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR LOGISTICS
CONDOR LOGISTICS
Activité: Transport Marchandises - Transport Voyageurs Location et Maintenance des Véhicules et Engins
Adresse: Z.A, Section 161 LOT 71 B.B. Arreridj, Algérie

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT/..

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
IV-Excédent brut d'exploitation		660 751 866		579 427 728
Autres produits opérationnels		10 475 461		15 649 664
Autres charges opérationnelles	1 976 269		10 213 207	
Dotations aux amortissements	425 822 615		518 253 162	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		86 919 483		
V-Résultat opérationnel		330 347 925		66 611 023
Produits financiers				
Charges financières	58 065 098		52 377 244	
VI-Résultat financier	58 065 098		52 377 244	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		272 282 827		14 233 778
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	710 039		3 500 287	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire		1 073 646		6 246 086
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		272 646 434		16 979 578

(*) A détailler sur état annexe à joindre



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 4 3 4 0 4 6 4 9 3 4 0 2

Désignation de l'entreprise: **SPA CONDOR LOGISTICS**
CONDOR LOGISTICS
 Activité: **Transport Marchandises - Transport Voyageurs Location et Maintenance des Véhicules et Engins**
 Adresse: **Z.A, Section 161 LOT 71 B.B. Arreridj, Algérie**

Exercice du **01/01/21** au **31/12/21**

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice	Bénéfice	272 646 434
(Compte de résultat)	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés		
	Impôts exigible sur résultat	710 039
	Impôts différé (variation)	(-1 073 646)
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		
Total des réintégrations		178 018 367
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
Total des déductions		144 449 091
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 2018		
Déficit de l'année 2019		
Déficit de l'année 2020		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)		
	Bénéfice	306 215 710
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (11): الحزمة الجبائية للشركة التابعة كوندور ميلتيميديا

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 0 1 6 3 4 0 4 6 5 4 3 0 3 8
Désignation de l'entreprise:	SPA CONDOR MULTIMEDIA
Activité:	FABRICATION DES TELEPHONES , TABLETTES
Adresse:	ZONE D'ACTIVITE ROUTE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ
Exercice clos le	31/12/21

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2021			2020
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	513 018 921	122 319 167	390 699 754	335 636 453
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	1 843 749		1 843 749	2 892 217
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	514 862 671	122 319 167	392 543 504	338 528 670
ACTIF COURANT				
Stocks et encours				
Créances et emplois assimilés				
Clients	22 849 071		22 849 071	57 112 259
Autres débiteurs	4 655 738		4 655 738	40 269 352
Impôts et assimilés	852 391		852 391	444 465
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	10 031 571		10 031 571	6 556 984
TOTAL ACTIF COURANT	38 388 773		38 388 773	104 383 062
TOTAL GENERAL ACTIF	553 251 445	122 319 167	430 932 277	442 911 732

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 6 3 4 0 4 6 5 4 3 0 3 8

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR MULTIMEDIA

Activité: FABRICATION DES TELEPHONES , TABLETTES

Adresse: ZONE D'ACTIVITE ROUTE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice clos le

31/12/21

BILAN (PASSIF)

	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	100 000 000	100 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	10 483 212	10 483 212
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	(-102 686 603)	(-64 382 058)
Autres capitaux propres - Report à nouveau	(-64 382 058)	
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	(-56 585 450)	46 101 153
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	196 532 613	196 532 613
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	196 532 613	196 532 613
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	102 575 687	9 821 216
Impôts		
Autres dettes	188 409 426	190 456 749
Trésorerie passif		
TOTAL III	290 985 114	200 277 965
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	430 932 277	442 911 732

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 6 3 4 0 4 6 5 4 3 0 3 8

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR MULTIMEDIA

Activité: FABRICATION DES TELEPHONES , TABLETTES

Adresse: ZONE D'ACTIVITE ROUTE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue				
Produits fabriqués				290 684 412
Prestations de services		116 485 205		
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		116 485 205		290 684 412
Production stockée ou déstockée				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		116 485 205		290 684 412
Achats de marchandises vendues				
Matières premières				
Autres approvisionnements	43 500			
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations			3 033 314	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs				
Sous-traitance générale			234 000	
Locations	1 080 000			
Entretien, réparations et maintenance			286 677	
Primes d'assurances	493 239			
Personnel extérieur à l'entreprise	18 000			
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	489 817		332 760	
Publicité	30 110		30 110	
Déplacements, missions et réceptions	46 257		184 684	
Autres services	383 718		1 631 035	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	2 584 642		5 732 582	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		113 900 562		284 951 830

..J.. la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 6 3 4 0 4 6 5 4 3 0 3 8

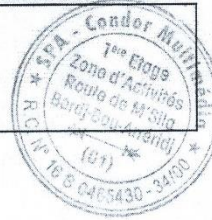
Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR MULTIMEDIA

Activité: FABRICATION DES TELEPHONES , TABLETTES

Adresse: ZONE D'ACTIVITE ROUTE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT ..I..



RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	164 005 658		293 941 258	
Impôts et taxes et versements assimilés				
IV-Excédent brut d'exploitation	50 105 095		8 989 428	
Autres produits opérationnels				30
Autres charges opérationnelles	319 951		806 101	
Dotations aux amortissements	41 939 882		41 501 837	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel	92 364 929		51 297 337	
Produits financiers				
Charges financières	10 321 673		13 084 721	
VI-Résultat financier	10 321 673		13 084 721	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	102 686 603		64 382 058	
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	102 686 603		64 382 058	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

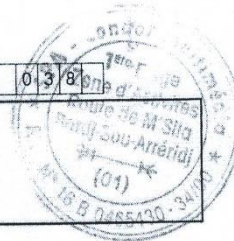
N.I.F 0 0 1 6 3 4 0 4 6 5 4 3 0 3 8 9

Désignation de l'entreprise: SPA CONDOR MULTIMEDIA

Activité: FABRICATION DES TELEPHONES , TABLETTES

Adresse: ZONE D'ACTIVITE ROUTE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21



9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)		Bénéfice	
		Perte	102 686 603
II. Réintégrations			
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation			
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles			
Quote- part du sponsoring et parrainage non déductibles			
Frais de réception non déductibles			
Cotisations et dons non déductibles			
Impôts et taxes non déductibles			
Provisions non déductibles			
Amortissements non déductibles			
Quote - part des frais de recherche développement non déductibles			
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art. 27 de LFC 2010)			
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)			
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat		
	Impôts différé (variation)		
Pertes de valeurs non déductibles			
Amendes et pénalités			
Autres réintégrations *			319 951
Total des réintégrations			319 951
III. Déductions			
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)			
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.			
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)			
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)			
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)			
Complément d'amortissements			
Autres déductions *			
Total des déductions			
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDTA)			
Déficit de l'année 2017			
Déficit de l'année 2018			
Déficit de l'année 2019			
Déficit de l'année 2020			
Total des déficits à déduire			
Résultat fiscal (I+II-III-IV)		Bénéfice	
		Déficit	102 366 651

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (12): الحزمة الجبائية للشركة التابعة تر افوكوفيا رياليزاسيو

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 6 3 4 0 4 6 5 3 1 0 2 2 0 0 0 0 0

Désignation de l'entreprise: SPA TRAVOCOVIA REALISATION

Activité: ETPBH TRAVAUX PULICS

Adresse: ZA ET DE STOCKAGE N°161 BBA

Exercice clos le 31/12/21

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2021			2020
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	191 000	175 762	15 237	161 420
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments	61 449 318	1 338 541	60 110 776	60 514 754
Autres immobilisations corporelles	895 958 362	583 444 112	312 514 249	475 885 153
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	145 000		145 000	145 000
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	957 743 680	584 958 416	372 785 263	536 706 328
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	441 272 867		441 272 867	464 733 603
Créances et emplois assimilés				
Clients	3 375 113 251	34 791 251	3 340 321 999	2 898 425 358
Autres débiteurs	102 291 238		102 291 238	113 350 025
Impôts et assimilés	17 757 174		17 757 174	64 008 104
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	9 259 325		9 259 325	54 045 507
TOTAL ACTIF COURANT	3 945 693 857	34 791 251	3 910 902 605	3 594 562 699
TOTAL GENERAL ACTIF	4 903 437 537	619 749 668	4 283 687 868	4 131 268 928

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 1 6 3 4 0 4 6 5 3 1 0 2 2 0 0 0 0 0

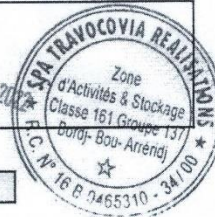
Désignation de l'entreprise: SPA TRAVOCOVIA REALISATION

Activité: ETPBH TRAVAUX PUBLICS

Adresse: Z.A ET DE STOCKAGE N°161 BBA

Exercice clos le 31/12/21

BILAN (PASSIF)



	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	100 000 000	100 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	224 780 764	150 204 610
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	(-166 213 942)	126 600 496
Autres capitaux propres - Report à nouveau	(-34 092 079)	(-52 024 342)
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	122 474 742	324 780 764
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	175 366 850	183 869 500
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	175 366 850	183 869 500
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 854 887 417	1 559 976 958
Impôts	159 287 194	134 555 850
Autres dettes	1 890 762 958	1 800 190 834
Trésorerie passif	80 908 706	127 895 021
TOTAL III	3 985 846 276	3 622 618 663
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	4 283 687 869	4 131 268 928

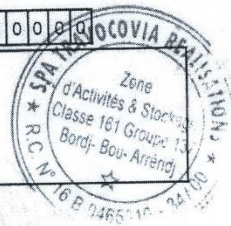
(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 6 3 4 0 4 6 5 3 1 0 2 2 0 0 0 0 0

Désignation de l'entreprise: SPA TRAVOCOVIA REALISATION

31 MAI 2022



Activité: ETPBH TRAVAUX PULICS

Adresse: Z.A ET DE STOCKAGE N°161 BBA

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue	Produits fabriqués			
	Prestations de services		18 784 612	24 712 120
	Vente de travaux		833 127 091	1 338 761 410
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		851 911 703		1 363 473 530
Production stockée ou déstockée		6 847 861		90 810 329
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		858 759 565		1 454 283 859
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	74 698 836		75 184 687	
Autres approvisionnements				
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services	119 246		202 000	
Autres consommations	623 973 282		924 166 659	
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs	Sous-traitance générale			
	Locations	24 795 026		18 469 736
	Entretien, réparations et maintenance	1 288 628		805 370
	Primes d'assurances	3 106 850		4 222 982
	Personnel extérieur à l'entreprise	5 153 734		4 615 359
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	754 556		1 232 630
	Publicité	30 110		30 110
Déplacements, missions et réceptions	2 578 200		2 321 488	
Autres services	3 064 920		5 543 109	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	739 563 393		1 036 794 134	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		119 196 171		417 489 725
Charges de personnel	105 767 767		97 857 521	

... la suite sur la page suivante

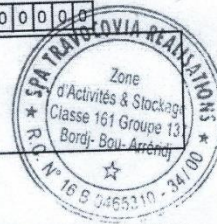
IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 6 3 4 0 4 6 5 3 1 0 2 2 0 0 0 0 0

Désignation de l'entreprise: SPA TRAVOCOVIA REALISATION

Activité: ETPBH TRAVAUX PULICS
Adresse: ZA ET DE STOCKAGE N°161 BBA

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21



9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	168 213 942
	Perte	
II. Réintégrations		455 000
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		31 296 326
Autres réintégrations *		
	Total des réintégrations	31 751 326
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
	Total des déductions	
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 2018		
Déficit de l'année 2019		
Déficit de l'année 2020		
	Total des déficits à déduire	
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	136 462 616
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (13): الحزمة الجبائية للشركة التابعة تر افوكوفيا

IMPRIMÉ DESTINÉ A L'ADMINISTRATION	N.I.F 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2
Désignation de l'entreprise: SPA TRAVOCOVIA	
Activité: ETP ET TRAVAUX BATIMENTS	
Adresse: ZONE INDUSTRIEL BP 389 BBA BORDJ BOU ARRERIDJ	

Exercice clos le 31/12/2021

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2021			2020
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				22 600
Immobilisations incorporelles	562 000	562 000		
Immobilisations corporelles				
Terrains	434 440 000		434 440 000	434 440 000
Bâtiments	7 037 864	4 954 353	2 083 511	3 491 084
Autres immobilisations corporelles	1 689 830 250	1 681 495 270	8 334 979	24 509 006
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	1 919 429 151		1 919 429 151	1 907 129 151
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	107 071 055		107 071 055	90 891 925
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	4 158 370 321	1 687 011 623	2 471 358 698	2 460 483 766
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	2 386 998 374		2 386 998 374	2 787 740 898
Créances et emplois assimilés				
Clients	3 988 995 359	12 338 026	3 976 657 332	3 788 109 517
Autres débiteurs	1 679 790 684		1 679 790 684	1 631 187 711
Impôts et assimilés	7 627 342		7 627 342	15 313 510
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	201 467 384		201 467 384	157 711 392
TOTAL ACTIF COURANT	8 264 879 144	12 338 026	8 252 541 118	8 380 063 029
TOTAL GENERAL ACTIF	12 423 249 466	1 699 349 650	10 723 899 816	10 840 546 796

IMPRIMÉ DESTINÉ À L'ADMINISTRATION

N.I.F. 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2

Désignation de l'entreprise: SPA TRAVOCOVIA

Activité: ETP ET TRAVAUX BATIMENTS

Adresse: ZONE INDUSTRIEL BP 389 BBA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice clos le 31/12/2021

31 MAI 2022

BILAN (PASSIF)

	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	541 800 000	541 800 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	634 275 873	634 275 873
Ecart de réévaluation	247 213 702	247 213 702
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	(-679 443 695)	(-163 232 785)
Autres capitaux propres - Report à nouveau	(-154 727 324)	8 505 461
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	589 118 557	1 268 562 252
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	1 991 820 645	1 417 362 845
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes	35 000 000	35 000 000
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	2 026 820 645	1 452 362 845
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	3 677 990 471	3 544 214 222
Impôts	285 101 352	285 044 348
Autres dettes	3 600 961 817	3 435 198 246
Trésorerie passif	543 906 973	855 164 880
TOTAL III	8 107 960 613	8 119 621 697
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	10 723 899 816	10 840 546 796

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2

Désignation de l'entreprise: SPA TRAVOCOVIA

Activité: ETP ET TRAVAUX BATIMENTS

Adresse: ZONE INDUSTRIEL BP 389 BBA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

COMPTE DE RESULTAT

31 MAI 2022

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue	Produits fabriqués			82 120 615
	Prestations de services		5 367 578	
	Vente de travaux		931 894 526	1 404 132 733
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		937 262 105		1 486 253 249
Production stockée ou déstockée	386 581 600			930 853 434
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		550 680 504		2 417 106 684
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	184 490 686		288 509 300	
Autres approvisionnements				
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services	108 000		3 264 005	
Autres consommations	415 101 804		1 587 136 707	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs	Sous-traitance générale			
	Locations	19 088 276		32 560 463
	Entretien, réparations et maintenance	1 870 345		3 330 475
	Primes d'assurances	5 889 591		9 750 438
	Personnel extérieur à l'entreprise	2 170 473		7 768 390
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	1 401 639		5 762 675
	Publicité	30 110		30 110
	Déplacements, missions et réceptions	2 713 224		11 453 159
Autres services	77 872 837		105 169 222	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	710 736 990		2 054 734 947	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)	160 056 485			362 371 736
Charges de personnel	241 438 783			309 363 332

... la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2

Désignation de l'entreprise: SPA TRAVOCOVIA

Activité: ETP ET TRAVAUX BATIMENTS

Adresse: ZONE INDUSTRIEL BP 389 BBA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

COMPTE DE RESULTAT ..J..

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Impôts et taxes et versements assimilés	5 431 041		21 884 490	
IV-Excédent brut d'exploitation	406 926 311			31 123 913
Autres produits opérationnels		5 099 651		37 954 918
Autres charges opérationnelles	15 114 685		11 025 250	
Dotations aux amortissements	18 224 274		65 532 780	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel	435 165 618		7 479 198	
Produits financiers		518 750		1 881 460
Charges financières	244 796 827		157 635 037	
VI-Résultat financier	244 278 076		155 753 587	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	679 443 695		163 232 785	
Éléments extraordinaires (produits) (*)				
Éléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	679 443 695		163 232 785	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2

Désignation de l'entreprise: SPA TRAVOCOVIA

Activité: ETP ET TRAVAUX BATIMENTS

Adresse: ZONE INDUSTRIEL BP 389 BBA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	
	Perte	679 443 695
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		422 288
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		23 301 943
	Total des réintégrations	23 724 231
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
	Total des déductions	
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 2018		
Déficit de l'année 2019		
Déficit de l'année 2020		
	Total des déficits à déduire	
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	
	Déficit	655 719 463

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (14): كشف التقارب بين الشركة الأم وفندق بن حمادي

Filiale cédante : CONDOR ELECTRONICS SPA



Filiale cessionnaire : SH00 Hôtel Beni Hamad Spa

Feuille de rapprochement créances et dettes intra-groupes

Annexe N°2

N° Compte	Désignation	Montant et solde filiale cédante			Compte de dette en contre partie	Montant et solde filiale cessionnaire		
		Solde Clôture 2020	Mouvements 2021			Solde Final	Solde Clôture 2020	Mvm.Débit- Mvm.crédit 2021
			Débit	Crédit				
2380	Avances et acomptes versés sur commandes d'approvisionnement	0,00						
2610	Actions Titres de filiales	0,00						
2660	Créances attachées à des participations groupe	0,00						
2741	Prêts et créances intragroupe	0,00						
2752	Dépôts et cautions versés versés INTRAGROUPE	0,00						
2760	Autres créances intragroupes	0,00						
4091	Fis débiteurs, avances et acomptes versés, SIRE à obtenir	0,00						
4110	Clients	76 778 481,29	35 100,00	35 100,00	76 778 481,29	464	067304918	0 72100 0 967080814
4117	Clients - revenus de garantie	0,00						
4180	Clients - produits après avoir facturé	0,00						
4510	Opérations groupe fonds reçus ou versés	0,00						
4514	Paiement pour compte impôts et taxe TUI	0,00						
4515	Paiement pour compte fis	0,00						
4550	Associés - comptes courants	0,00						
4560	Associés, opérations sur le capital	0,00						
4571	Associés, dividendes à payer	0,00						
4587	Opérations fonds en circulation - Produits à recevoir	0,00						
4620	Créances sur opérations d'immobilisations	0,00						
			35 100,00	35 100,00	76 778 481,29			

Visa du responsable de la filiale cédante

Cadre Comptable



Visa du responsable de la filiale cessionnaire



Filiale cédante : HOTEL BENI HAMAD SPA



Filiale cessionnaire : SA00 Condor Electronics Spa

Feuille de rapprochement créances et dettes intra-groupes

Annexe N°2

N° Compte	Désignation	Montant et solde filiale cédante			Compte de dette en contre partie	Montant et solde filiale cessionnaire		
		Solde Clôture 2020	Mouvements 2021			Solde Final	Solde Clôture 2020	Mvm.Débit- Mvm.crédit 2021
			Débit	Crédit				
2380	Avances et acomptes versés sur commandes d'approvisionnement	0,00						
2610	Actions Titres de filiales	0,00						
2660	Créances attachées à des participations groupe	0,00						
2741	Prêts et créances intragroupe	0,00						
2752	Dépôts et cautions versés versés INTRAGROUPE	0,00						
2760	Autres créances intragroupes	0,00						
4091	Fis débiteurs, avances et acomptes versés, SIRE à obtenir	0,00						
4110	Clients	17 786 760,58	4 604 607,73	17 730 728,20	4 604 607,73	NOA	-7777676076	-4660607,73
4117	Clients - revenus de garantie	0,00						
4180	Clients - produits non encore facturés	0,00						
4510	Opérations groupe fonds reçus ou versés	0,00						
4514	Paiement pour compte TVA	0,00	0,00	0,00	0,00			
4515	Paiement pour compte fis	74 801 366,33	0,00	0,00	74 801 366,33	NOA	-7480136633	-43710328,33
4550	Associés - comptes courants	0,00						
4560	Associés, opérations sur le capital	0,00						
4571	Associés, dividendes à payer	0,00						
4587	Opérations fonds en circulation - Produits à recevoir	0,00						
4620	Créances sur opérations d'immobilisations	0,00						
		92 588 126,91	4 604 607,73	17 730 728,20	79 462 006,44			

Visa du responsable de la filiale cédante



Cadre Comptable



الملحق رقم (15): ميزانية الأصول لشركة حضنة حليب

SARL HODNA LAIT
ZONE INDUSTRIELLE DE MSILA BP 451 CA
PRODUCTION LAIT ET DERIVES

المدة المالية المغطاة في : 2022/12/31

ميزانية الأصول

N-1 صافي	N صافي	N المستأجر / الرصيد	N المستأجر	إحداثيات	الأصول
0,00	0,00	0,00	0,00		أصول غير جارية
					فارق بين الإتمام - لتسوية الإجمالي أو النسبي
824 003,21	1 798 673,53	4 278 010,93	6 076 684,46		تأمينات محوطة
					تأمينات حبيبة
369 287 530,00	369 287 530,00	0,00	369 287 530,00		أراضي
286 273 041,48	251 429 839,69	411 133 942,35	682 563 782,04		مباني
962 604 226,66	671 886 763,06	8 119 868 737,15	8 791 755 900,21		تأمينات حبيبة أخرى
1 155 045,00	1 155 045,00	0,00	1 155 045,00		التأمينات لتسوية إلتزامها
232 023 420,62	243 507 073,97	0,00	243 507 073,97		تأمينات بحري إلتزامها
					تأمينات مالية
0,00	0,00	0,00	0,00		مساهمات من أصحاب الأسهم
0,00	0,00	0,00	0,00		مساهمات أخرى و حصص ذاتية مطبقة بها
0,00	0,00	0,00	0,00		سندات أخرى مثبته
713 660 878,48	470 123 840,87	0,00	470 123 840,87		فروض و أصول مالية أخرى غير جارية
0,00	0,00	0,00	0,00		مضاربات مالية على الأصل
2 085 807 745,65	2 618 228 765,82	8 535 280 696,43	10 553 938 456,25		مجموع الأصول غير الجاري
					أصول جارية
4 176 079 242,68	3 955 389 415,49	0,00	3 955 388 415,49		مخزونات و منتجات قيد التقييم
					الحسابات الدائنة - الإلتزامات المتماثلة
1 498 056 706,23	2 254 340 422,46	0,00	2 254 340 422,46		الزبائن
1 972 773 606,32	2 602 826 439,31	0,00	2 602 826 439,31		المدينون الآخرون
651 357,39	2 323 253,87	0,00	2 323 253,87		المضاربات
0,00	0,00	0,00	0,00		الأصول الأخرى الجارية
					الموجودات و ما يملكها
0,00	0,00	0,00	0,00		توضيحات و أصول مالية جارية
311 694 041,15	263 163 189,57	0,00	263 163 189,57		أنون العربية
7 961 224 916,77	9 878 045 720,72	0,00	9 878 045 720,72		مجموع الأصول الجاري
10 027 032 661,42	11 596 274 486,54	8 535 280 696,43	19 631 984 176,97		المجموع العام للأصول

Etudié par



Copyright ES-MOUSTAMBEK s.a.j@hodemil.com

الملحق رقم (16): ميزانية الخصوم لشركة حضنة حليب

SARL HODNA LAIT
ZONE INDUSTRIELLE DE MSILA BP 451 CA
PRODUCTION LAIT ET DERIVES

السنة المالية المغلقة في : 2022/12/31

ميزانية الخصوم

N-1	N	ملاحظات	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة
3 200 000 000,00	3 200 000 000,00		رأس مال تم إصداره
0,00	0,00		رأس مال غير مستعمل به
206 746 533,00	221 361 435,93		مخازنات و احتياطات - احتياطات منجمة (1)
0,00	0,00		إوراق إعادة التقييم
0,00	0,00		خزينة (1)
312 298 068,61	369 160 985,63		نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))
0,00	0,00		رؤوس أموال خاصة أخرى / ترجل من جديد
0,00	0,00		حصة الشركة المنجمة (1)
0,00	0,00		حصة ذوي الأقلية (1)
3 718 044 591,61	3 780 522 421,46		المجموع 1
			الخصوم غير الجارية
2 930 572 505,39	3 446 075 435,43		فروض و ديون مالية
0,00	0,00		ضرائب (موجلة و مرصودة لها)
0,00	0,00		ديون أخرى غير جارية
1 143 616,48	1 143 616,48		موردين و منتجات البتلة مستقاة
9 061 716 121,87	3 447 219 051,91		مجموع الخصوم غير الجارية (2)
			الخصوم الجارية
1 029 005 691,21	1 777 743 751,38		موردين و حسابات ملحقه
129 597 216,95	125 679 732,99		مضارب
1 684 900 558,55	1 955 697 044,49		ديون أخرى
2 959 479,31	8 412 484,31		جزينة مالية
3 347 271 947,94	3 868 533 013,17		مجموع الخصوم الجارية (3)
10 027 032 561,42	11 095 274 485,64		مجموع عام للخصوم

(1) لا تشمل إلا لتقييم الشوف المالية المنجمة

تمثلت في:



Copyright EL MOUSSAMME 8ka@gmail.com

الملحق رقم (17): حساب النتائج لشركة حضنة حليب

SARL HODNA LAIT

ZONE INDUSTRIELLE DE M'SILA BP 451 CA
PRODUCTION LAIT ET DERIVES

الى غاية : 2022/12/31

حساب النتائج (حسب الطبيعة)

N-1	N	إحداثيات	
10 298 709 008,94	11 972 254 184,89		رقم الأعمال
50 113 943,80	137 866 663,63		تغير مخزون المنتجات المصنعة و قيد الصنع
0,00	0,00		الإنتاج المثبت
18 578 090,00	17 774 920,00		إحداثيات الاستغلال
10 367 401 032,74	12 127 894 768,32		1 - إنتاج السنة المالية
8 231 560 882,85	10 181 729 981,03		المشتريات المستهلكة
365 421 594,51	256 858 681,68		الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
8 596 982 477,36	10 438 588 662,71		2 - إستهلاك السنة المالية
1 770 418 555,38	1 689 296 105,61		3 - القيمة المضافة للإستغلال (2-1)
850 440 956,85	632 602 400,64		أعباء المستعدين
69 185 424,72	494 500,00		الضرائب و الرسوم و المنقوعات المشابهة
1 050 792 173,81	1 056 199 204,97		4 - الفاضل الإجمالي عن الإستغلال
57 702 227,30	2 928 306,54		المنتجات العمليونية الأخرى
267 003 936,21	209 890 112,67		الأعباء العمليونية الأخرى
451 939 530,55	355 937 910,89		المخصصات للإستهلاكات و الموزونات
0,00	0,00		إستثناء عن خسائر القيمة و الموزونات
369 550 934,35	493 499 487,95		5 - النتيجة العمليونية
12 008 163,76	26 981 428,41		المنتجات المالية
49 412 025,50	110 258 793,83		الأعباء المالية
-37 403 861,74	-83 277 365,42		6 - النتيجة المالية
352 147 072,61	410 222 122,53		7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
39 849 014,00	51 061 137,00		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
0,00	0,00		الضرائب الموجبة (إعفاءات) حول النتائج العادية
10 437 111 423,80	12 197 004 503,27		مجموع منتجات الأنشطة العادية
10 124 613 365,19	11 798 643 517,74		مجموع أعباء الأنشطة العادية
312 298 058,61	359 160 985,53		8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
0,00	0,00		العناصر غير العادية المتفرقة (يطلب بيانها)
0,00	0,00		العناصر غير العادية الأعباء (يطلب بيانها)
0,00	0,00		9 - النتيجة غير العادية
312 298 058,61	359 160 985,53		10 - النتيجة الصافية للسنة المالية
0,00	0,00		حصة الشركات المبرورة موزعة المعاملة في النتيجة الصافية
0,00	0,00		11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
0,00	0,00		و منها حصة ذوي الأقلية (1)
0,00	0,00		حصة المجمع (1)

(1) لا تستعمل إلا لتقديم التكاليف المالية المدمجة



الملحق رقم (18): الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية لشركة حضنة حليب

I. Résultat net de l'exercice	Bénéfice	359 160 986,00
(Compte de résultat)	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	51 061 137,00
	Impôt différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles:		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations (*)		
Total des réintégrations		51 061 137,00
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf art 173 du CIDTA)		
ou part d'OPCVM cotées en bourse		
des sociétés ou expressément exonérées (cf art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		141 479 298,00
Total des déductions		141 479 298,00
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf art 147 du CIDTA)		
Deficit de l'année 2018		
Deficit de l'année 2019		
Deficit de l'année 2020		
Deficit de l'année 2021		
Total des déficits à déduire		0,00
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	268 742 825,00
	Déficit	

الملحق رقم (19): جدول التثبيات والإهتلاكات لشركة حضنة حليب



TABLEAU D'INVESTISSEMENT & D'AMORTISSEMENT EX 2022

SCF	DESIGNATION DES INVESTISSEMENTS	VALEUR	AMORTISSEMENTS			V N C
			ANTERIEUR	EXERCICE	CUMUL	
204000	Logiciels	2 293 020.17	356 418.67	137 927.96	494 346.63	1 293 061.80
205300	Conceptionlogo	3 783 664.29	3 783 664.30	0.00	3 783 664.30	0.00
211000	Terrains De Construction Et Chantiers	369 287 530.00	0.00	0.00	0.00	369 287 530.00
213110	Bâtiments Industriels	536 949 946.11	295 176 571.81	25 571 659.99	320 748 231.81	216 201 714.31
213111	Bâtiments Commerciaux	60 000 000.00	42 000 000.00	6 000 000.00	48 000 000.00	12 000 000.00
213120	Bâtiments Administratif	28 565 123.13	24 076 463.69	1 428 256.16	25 504 719.85	3 060 403.28
213560	Installations de teleCommunication	183 000.00	137 250.00	36 600.00	173 850.00	9 150.00
215401	Matériel de Production	6 074 847 844.09	5 172 374 389.59	265 966 491.94	5 438 342 881.52	636 504 962.56
216305	Matériel Publicité	2 736 840.00	2 736 840.00	0.00	2 736 840.00	0.00
215243	Matériel et outillage	19 608 055.69	0.00	3 107 879.73	3 107 879.73	16 500 175.96
215403	Matériel DE LABORATOIRE	69 686 869.78	65 081 947.27	1 591 457.50	66 673 404.77	3 215 465.01
215404	Matériel DE SECURITE	9 266 321.00	7 094 016.01	292 920.00	7 386 936.01	746 984.99
215100	Installations Complexes	605 740 525.99	605 740 525.99	0.00	605 740 525.99	0.00
218100	Agencements Et Installations	390 207 165.61	377 263 173.29	5 782 833.90	383 046 007.19	7 161 158.42
218244	Matériel Automobile	1 441 303 196.38	1 398 997 056.56	41 874 589.76	1 440 871 646.32	431 850.04
218300	Matériel De Bureau	3 777 442.71	3 182 693.17	198 052.94	3 380 746.11	344 696.60
218301	Matériel Frigorifique	139 849 036.59	137 645 135.27	734 633.77	138 379 769.04	1 469 267.55
218302	Mobilier Et Equipement Ménager	238 233.24	238 233.24	0.00	238 233.24	0.00
218303	Equipements Informatiques	13 742 356.05	10 803 702.69	381 421.60	11 181 124.29	544 231.76
218304	Equipements De Communication	7 251 189.40	4 670 589.40	910 800.00	5 581 389.40	1 669 800.00
218400	Mobilier De Bureau	5 264 050.63	4 941 050.63	59 100.00	5 000 150.63	226 900.00
218600	Emballages Recuperables	6 254 798.77	6 254 798.77	0.00	6 254 798.77	0.00
218101	Chapiteau	900 000.00	900 000.00	0.00	900 000.00	0.00
213152	LOGEMENTS	16 000 000.00	7 200 000.00	800 000.00	8 000 000.00	8 000 000.00
215402	Outillage	877 549.11	850 549.11	18 000.00	868 549.11	9 000.00
213151	Poste Police	20 865 712.80	7 837 705.04	1 043 285.64	8 880 990.68	11 984 722.12
221000	Terrains en concession	1 195 045.00	0.00	0.00	0.00	1 195 045.00
232000	Travaux en cours	243 507 073.68	0.00	0.00	0.00	243 507 073.68
274000	ACTIFS BIOLOGIQUES VACHES	398 701 843.80	0.00	0.00	0.00	398 701 843.80
275500	Cautionnements versés	79 707 850.00	0.00	0.00	0.00	103 985 304.00
TOTAL GENERAL		10 552 795 303,98	8 179 342 774,50	355 937 910,89	8 535 276 685,38	2 038 050 060,87



الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أثر التباين بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر على الوعاء الضريبي، باعتباره من القضايا المحورية التي تحظى باهتمام واسع في الأوساط المحاسبية والجبائية.

تركزت الدراسة على إبراز أهم أوجه الاختلاف بين النظامين، خاصة فيما يتعلق بدائل القياس والاعتراف بالإيرادات والأعباء، مع تحليل الانعكاسات الجبائية لهذه الفروقات على حساب الوعاء الضريبي. وقد تم دعم الجانب النظري بدراستين ميدانيتين لكل من حضنة حليب بالمسيلة ومجمع كوندور ببح بوعرييج، وتم استخدام المنهج الوصفي والأسلوب التحليلي.

خلصت الدراسة إلى أن المنظومة الجبائية لم تواكب الإصلاحات التي شهدتها النظام المحاسبي في الجزائر، ما أدى إلى اتساع الفجوة بين النتيجة المحاسبية والوعاء الضريبي. ونتيجة لذلك، أصبحت العديد من المؤسسات تعتمد في إعداد قوائمها المالية على القواعد الجبائية، على حساب البدائل المحاسبية الأكثر ملاءمة، الأمر الذي انعكس سلبًا على جودة التقارير المالية ودورها في دعم اتخاذ القرار.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي؛ النظام الجبائي؛ الضرائب المؤجلة؛ الوعاء الضريبي؛ القياس المحاسبي.

Résumé:

Cette étude vise à analyser l'impact de la divergence entre le système comptable financier et le système fiscal en Algérie sur l'assiette fiscale, en tant que question centrale suscitant un large intérêt dans les milieux comptables et fiscaux.

L'étude s'est concentrée sur la mise en évidence des principales divergences entre les deux systèmes, notamment en ce qui concerne les alternatives de mesure et les critères de reconnaissance des produits et des charges, tout en analysant les incidences fiscales de ces différences sur la détermination de l'assiette fiscale. Le cadre théorique a été étayé par deux études de cas empiriques: **HODNA LAIT** à M'sila et le groupe **CONDOR** à Bordj Bou Arréridj, en recourant à la méthode descriptive et à l'approche analytique.

L'étude a conclu que le système fiscal algérien n'a pas suivi les réformes et évolutions qu'a connues le système comptable, ce qui a engendré un écart considérable entre le résultat comptable et l'assiette fiscale. En conséquence, de nombreuses entreprises élaborent leurs états financiers en se basant uniquement sur les règles fiscales, au détriment des alternatives comptables les plus appropriées, ce qui a eu un impact négatif sur la qualité de l'information financière et sur son rôle dans le processus de prise de décision.

Mots clés: Système Comptable Financier, Système Fiscal, Impôts Différés, Assiette fiscale, mesure comptable.