UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة عبدالحميد بن باديس مستغانم**

**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**

**مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر**

**شعبة :** العلوم المالية و المحاسبة **تخصص :** التدقيق ومراقبة التسيير

**الموضوع :**

# التدقيق في البيانات المحاسبية بالانتقال للنتيجة الجبائية
# دراسة حالة قرين لياس فيش

**مقدمة من طرف :**

**غزالي الشارف**

**تحت إشراف الدكتور:**

**بوزيد سفيان**

**أمام لجنة المناقشة**

| الاسم واللّقب | الرتبة | الصفة |
|---|---|---|
| د.بورحلة زهرة | أ.مساعد(ة) ب | رئيسًا |
| د.بوزيد سفيان | أستاذ التعليم العالي(بروفيسور) | مشرفًا ومقرّرًا |
| د.مكاوي محمد الأمين | أ. محاضر(ة) أ | مناقشًا |

**السنة الجامعية 2023-2024**

## الشكر و التقدير:

الحمد لله شكراً لا ينقطع، حمداً يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانك، اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك

اللهم جزاك عنا خير الجزاء، وبارك لنا في علمنا، و انفعنا به، واجعله حجة لنا لا علينا، اللهم ارزقنا العلم النافع، والعمل الصالح، والرزق الحلال

اللهم إني أسألك أن تجعل ما تعلمناه حجة لنا لا علينا، وأن تنفعنا به في دنيانا وآخرتنا، وأن تجعله نوراً لنا في ظلمات الدنيا، ووسيلة لرضاك وجنتك

اللهم ارزقنا العلم والحكمة، وفقهنا في الدين، ويسّر لنا سبل الخير، واصرفنا عن سبل الشر، واجعلنا من عبادك الصالحين

اللهم اغفر لنا ذنوبنا، وخطايانا، وإسر افنا على أنفسنا، ولا تترك لنا ذنباً إلا محوتَه، ولا همّاً إلا فرّجته، ولا حاجةً إلا قضيتها

اللهم ارزقنا القناعة والرضا، وبارك لنا فيما رزقتنا، واصرف عنا شر ما رزقتنا

اللهم ارزقنا الصحة والعافية، وطول العمر في طاعتك، واجعلنا من الشاكرين لك، النعمين عليك، الصابرين على بلائك

اللهم ارزقنا حبك، وحبّ من يحبّك، وحبّ العمل الذي يقرّبك، اللهم ارزقنا إياه واجعله قرة عيننا

اللهم ارزقنا الشهادة في سبيلك، واجعلنا من شهدائك، واجعلنا من الصالحين

اللهم ارزقنا شفاعة نبيك محمد صلى الله عليه وسلم، وصحابته الكرام، وأزواجه الطاهرات، ورضاه عنّا

اللهم اجزِوالديّ خير الجزاء على ما بذلاه من أجلي، واحفظهما من كل سوء

اللهم بارك في أستاذي بوزيد سفيان، وجازه خير الجزاء على ما قدّمه لي من علمٍ ومعرفة

اللهم إنّي أسألك باسمك الأعظم، وباسمك الأجل، وباسمك الأكرم، أن تقبل منّا هذا العمل، وأن تجعله خالصاً لوجهك الكريم

اللهم إنّي أسألك أن تنفعنا بما علمتنا، وأن تجعله حجة لنا لا علينا، وأن ترفعنا به درجات في الجنة

اللهم إنّي أسألك أن تجعلنا من الشاكرين لك، النعمين عليك، الصابرين على بلائك

أتمنى لكم التوفيق والسداد في حياتكم القادم

**الفهرس**


الشكر و التقدير ..... II

فهرس المحتويات ..... III

قائمة الجداول ..... VI

قائمة الأشكال ..... VII

مقدمة عامة ..... 2

الفصل الأول ..... 7

الإطار العام للنظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي ..... 7

المبحث الأول : مدخل للنظام المحاسبي المالي ..... 9

المطلب الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي : ..... 9

المطلب الثاني : أهداف و أهمية النظام المحاسبي المالي ..... 14

المطلب الثالث : المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي ..... 16

المطلب الرابع : تنظيم المحاسبة ..... 20

المبحث الثاني :مدخل النظام الجبائي الجزائري ..... 21

المطلب الأول : النظام الجبائي في الجزائر ..... 21

المطلب الثاني : الأنظمة الجبائية في الجزائر ..... 31

المطلب الثالث : الإلتزامات الجبائية و المحاسبية للمكلفين بالضريبة ..... 48

المبحث الثالث : عناصر الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي ..... 55

المطلب الأول: الفروقات الدائمة ..... 55

المطلب الثاني: الفروقات المؤقتة ..... 58

الخلاصة : ..... 61

الفصل الثاني : ..... 62

أليات الإنتقال من النتيجة الحاسبية إلى النتيجة الجبائية ..... 62

المبحث الأول : عرض المعيار المحاسبي الدولي 12 و الضرائب المؤجلة ..... 64

المطلب الأول : عرض الميار الدولي الضريبة على الدخل رقم 12 ..... 64

المطلب الثاني : الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي ..... 66

المبحث الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية ..... 70
المطلب الأول: مفهوم النتيجة المحاسبة ..... 70
مطلب الثاني : تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية ..... 71
المطلب الثالث : تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حسابات النتائج ..... 77
المبحث الثالث : تحديد النتيجة الجبائية ..... 83
المطلب الأول: مفهوم النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها ..... 83
المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبانية ..... 85
الخلاصة : ..... 93
الفصل الثالث : ..... 94
الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في مؤسسة ( قريل ياس فيش ) ..... 94
المبحث الأول : تقديم الشركة محل الدراسة ( قريل لياس فييش ) ..... 96
المطلب الأول : نظرة عامة حولة مؤسسة ( قريل لياس فيش ) ..... 96
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة و مهام كل قسم ..... 98
المبحث الثاني : دراسة كيفية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في مؤسسة ( قرين لياس فيش ) 102
المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية المؤسسة ( قرين لياس فيش ) لسنة 2022 ..... 107
مطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في مؤسسة ( قرين لياس فيش ) 2022 ..... 109
المطلب الرابع : حساب الضريبة على أرباح الشركات الخاصة ( قرين لياس فيش ) ..... 112
الخلاصة ..... 114
الخاتمة العامة : ..... 115

# قائمة الجداول


| | |
|---|---|
| جدول رقم 01 : حساب النتيجة المحاسبية | 103 |
| الجدول رقم02 : جدول اصول لمؤسسة قرين لياس فيش | 104 |
| الجدول رقم03 : جدول الخصوم لمؤسسة قرين لياس فيش | 105 |
| الجدول رقم04 : جدول حساب النتائج لمؤسسة قرين لياس فيش | 106 |
| جدول رقم 05 : اسنخراج مبلغ الإستردادات . | 108 |
| الجدول رقم 06 : العناصر الغير قابلة للخصم | 109 |
| الجدول رقم07 : تحليل وضعية الضر ائب المؤجلة أصول | 112 |

# قائمة الأشكال


| | |
|---|---|
| شكل رقم01 : ميزانية لأصول | 74 |
| شكل رقم02 : ميزانية الخصوم | 76 |
| الشكل رقم 03 : جدول حساب النتائج حسب الطبيعة | 80 |
| شكل رقم 04 : جدول حساب النتائج حسب الوظيفة | 82 |
| الشكل رقم 05 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة ( قريل لياس فيش ) | 98 |

# المقدمة العامة

**مقدمة عامة :**

في عالم الأعمال، تُمثل المؤسسات الاقتصادية بمثابة السفن التي تُبحر في بحر من التحديات والفرص. وتحقيق الأرباح وتقليل النفقات بمثابة بوصلة تُرشد مسارها نحو النجاح. لكن ما سرّ نجاح هذه السفن . يكمن سر النجاحها في نظامها المحاسبي المالي،الذي هو بمثابة خريطة تُوضح مسارها وتُساعدها على اتخاذ القرارات الصائبة. ولقد أدركت الجزائر أهمية تحديث خريطتها المالية، فتبنت عام 2007 نظام المحاسبي المالي .

SCF مُستبدلةً به النظام الكلاسيكي القديم النظام المحاسبي المالي هو بمثابة نظام ملاحة جديد، يتبنى معايير المحاسبة الدولية، ليتوافق مع طموحات الجزائر في عصرنة اقتصادها وجذب الاستثمارات الأجنبية .

كما يُمثل النظام الجبائي بمثابة بوصلة أخرى، تُوضح للسفينة مسارها الضريبي. ونظرًا لارتباط المحاسبة والجباية بشكل وثيق، حرصت الجزائر على استقلالية النظام الجبائي عن القانون المحاسبي، مع ضمان التوافق بينهما .

يستخدم جدول رقم 09 جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بمثابة جسر يربط بين النظامين، ويُوضح أسباب اختلاف تقييم بعض العناصر في الكشوف المالية بينهما .

بينما يُمثل نظام المحاسبي المالي خريطة جديدة للملاحة المالية في الجزائر، تبرز عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الَجبائية كرحلة عبر تضاريس مختلفة .

ففي عالم المحاسبة، تُحدد النتيجة المحاسبية أرباح الشركة أو خسائرها خلال فترة زمنية معينة. بينما في عالم الضرائب، تُستخدم النتيجة الجبائية لحساب الضريبة المستحقة على الشركة .

و تكمن الرحلة في عبور هذه التضاريس من خلال :

فهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية: تحدد القواعد المحاسبية معايير تقييم العناصر في القوائم المالية، بينما تحدد القواعد الجبائية كيفية معاملة هذه العناصر لأغراض الضرائب

إجراء التعديلات اللازمة: قد تتطلب بعض العناصر، مثل الإهتلاك والاستهلاك، تعديلات مختلفة في النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية .

إعداد جدول رقم 09 : يُستخدم جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية الجدول رقم 09 لتوثيق جميع التعديلات التي تم إجراؤها، وشرح أسباب هذه الاختلافات .

إنّ عبور هذه التضاريس بنجاح يتطلب مهارات محاسبية وجبائية متقدمة . ولكن مع وجود الموارد والخبرات المناسبة تُصبح رحلة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية رحلة سلسة تُؤدي إلى تحديد دقيق للضريبة المستحقة وتحقيق التوافق بين الأنظمة المالية المختلفة .

يُمثل نظام المحاسبي المالي و جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية خطوات حاسمة نحو تحديث النظام المالي الجزائري وتعزيز تكامله مع المعايير الدولية . فمع استمرار الجهود المبذولة وتطبيق هذه الأنظمة بشكل فعال، تُصبح الجزائر على أهبة الاستعداد للإبحار بثقة نحو مستقبل مالي مشرق .

**الإشكالية :**

و مما سبق يمكن طرح الإشكاليات التالية :

- ✓ كيف يتم معالجة الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري ؟
- ✓ ماهي محتلف الأنظمة الجبائية في الجزائر ؟ و ماذا نقصد بالضريبة على أرباح الشركات ؟
- ✓ ماذا نقصد بالضرائب المؤجلة ؟ وكيف تعالج ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ؟
- ✓ ماهي النتيجة المحاسبية و كيف يتم تحديدها ؟
- ✓ كيف تحدد النتيجة الجبائية في الجزائر ؟ و ماهي العناصر المكونة لها ؟
- ✓ كيف يتم الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في مؤسسة ( قريل لياس فيش ) ؟

**فرضيات الدراسة :**

و للإجابة عن الإشكاليات التالية إنطلقنا من مجموعة من الفرضيات :

- ✓ يتم معالجة الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي من خلال معالجة الفروقات الدائمة و الفروقات المؤقتة .
- ✓ يطبق في الجزائر نظاميين جبائيين هما نظام الضريبة الحقيقي و نظام الضريبة الجزافية الوحيدة ، و الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة تفرض على المداخيل التي تحققها الشركات التابعة وجوبا لنظام الضريبة الحقيقي .

- ✓ يعالج المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضرائب المؤجلة التي تنتج عن الفروقات الناتجة من الإختلاف بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية .
- ✓ النتيجة المحاسبية هي تلك النتيجة الصافية للسنة المالية التي قد تكون ربحا أو خسارة ، وتحدد عن طريق جدول الميزانية أو جدول حساب النتائج .
- ✓ تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات المنصوص عليها قانونا .
- ✓ يتم الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية محل الدراسة بالقيام بالتصحيحات على النتيجة المحاسبية بإضافة استرداد وخصم تخفيضات ، كما تلزم الإدارة الجبائية المؤسسة بإجراء هذه التغيرات للحصول على النتيجة الجبائية

**أهمية البحث :**

- ✓ يُمكن أن يُشكل موضوع الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية مجالًا هامًا للبحوث الأكاديمية، مما يُساهم في تطوير المعرفة وتقديم حلول مُبتكرة للتحديات الضريبية .
- ✓ بشكلٍ عام، تُعد دراسة موضوع الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ذات أهمية كبيرة للشركات والأفراد والحكومات على حدٍ سواء .
- ✓ تُساعد هذه الدراسة على فهم الاختلافات بين المعايير المحاسبية والقواعد الضريبية
- ✓ تُوضح كيفية معالجة بعض المعاملات بشكلٍ مختلف في كل من النظم المحاسبية والضريبية
- ✓ تُقدم إرشادات لكيفية إعداد الإقرارات الضريبية بشكلٍ صحيح .
- ✓ تُعد دراسة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية أداةً ضروريةً لفهم النظام الضريبي بشكلٍ دقيق والامتثال للقوانين الضريبية بشكلٍ سليم، ممّا يُساهم في تعزيز الشفافية والعدالة وتحفيز النمو الاقتصادي .

**أهداف البحث :**

يهدف البحث إلى :

- ✓ . فهم العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية
- ✓ تحليل الاختلافات بين المعايير المحاسبية والقواعد الضريبية .
- ✓ تحديد العوامل التي تُؤدي إلى نشوء فروقات بين النتيجتين .

- ✓ شرح كيفية معالجة هذه الفروقات في القوائم المالية والإقرارات الضريبية .
- ✓ تقديم حلولٍ عمليةٍ للتحديات الضريبية .
- ✓ مساعدة الشركات والأفراد على التخطيط الضريبي بشكلٍ فعّال .
- ✓ تطوير استراتيجيات لتقليل عبء الضرائب .
- ✓ تقديم اقتراحات لتحسين النظام الضريبي .

**أسباب إختيار الموضوع :**

- ✓ فهم العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ضروري لضمان تقديم خدماتٍ محاسبيةٍ وضريبيةٍ دقيقةٍ للعملاء .
- ✓ تُساعدك دراسة هذا الموضوع على تطوير مهارات وتوسيع معرفةوالتفوق في مجال عمل .
- ✓ فهم كيفية تأثير المعاملات الضريبية على الأرباح يُساعدك على اتخاذ قراراتٍ استثماريةٍ
- ✓ معرفة التزاماتك الضريبية بدقة يُساعدك على تجنب الغرامات والعقوبات و تحسين الأداء المالي لمشروعي الشخصي .
- ✓ دراسة هذا الموضوع ضرورية لفهم المفاهيم الأساسية لمحاسبة و الضريبة .
- ✓ يُعدّ هذا الموضوع مجالًا خصبًا للبحث الأكاديمي لتطوير معرفتك وإثراء المجال العلمي .

**المنهج المتبع :**

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

**صعوبات الدراسة :**

من أهم الصعوبات التي واجهتنا عند المجاز الموضوع هي :

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

**هيكل الدراسة :**

المعالجة الإشكال المطروح، ومن اجل اختيار صحة الفرضيات استهل موضوعنا بمقدمة وأعقب بخاتمة، حيث قسمت الدراسة إلى ثلاث فصول وهي كالأتي :

الفصل الأول : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي : في هذا الفصل تناولنا ثلاث مباحث ، المبحث الأول كان مدخل عام للنظام المحاسبي المالي ، حيث تناولت مطالب هذا المبحث مفاهيم النظام المحاسبي المالي و أهداف و مهام النظام و كذالك مبادئ النظام المحاسبي المالي ، أما المبحث الثاني ثاني فتناولنا فيه موضوع النظام الجبائي الجزائري ، حيث تناولت مطالب هذا المبحث ماهية النظام الجبائي و الأنظمة الجبائية في الجزائر و كذالك إلتزامات المكلفين بالضريبة ، المبحث الثالث عالج موضوع الفروقات بين النظامين المحاسبي و الجبائي والتي تملت في مجموعة من الفروقات الدائمة و المؤقتة .

الفصل الثاني : أليات الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية : حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث ، تناول المبحث الأول موضوع معالجة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضرائب على الدخل و الضرائب المؤجة ، والذي عالج كيفية المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجة ، عالجنا في المبحث الثاني موضوع تحديد النتيجة المحاسبية و التي تتم عن طريق الميزانية و جدول حساب النتائج ، أما في المبحث الثالث تناولنا موضوع تحديد النتيجة الجبائية حيث ركزت مطالب هذا المبحث على مفهوم النتيجة الجبائية و العناصر المكونة لها و كيفية تحديدها ، أما المطلب الاني فتناول موضوع المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية .

الفصل الثالث : خصص هذا الفصل لدراسة الحالة لمؤسسة الإقتصادية ( قريل ياس فيش ) حي تضمن هذا الفصل مبحثيين المبحث الأول تناول موضوع التعريف بالمؤسسة و هياكلها أما المبحث الثاني خصص لدراسة حالة بالمؤسسة و حساب النتيجة المحاسبية و الجبائية و المعالجة الضرائب المؤجلة الخاصة بالمؤسسة و هذا إستكمالا للجانب النظري الذي تطرقنا له في الفصول الأولى .

# الفصل الأول :

# الإطار العام للنظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي

**التمهيد :**

يُعدّ فهم العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر أمرًا بالغ الأهمية للشركات والمؤسسات الجزائرية، وذلك لضمان الوفاء بالتزاماتها الضريبية بشكل صحيح وتجنب أي عقوبات أو غرامات. تهدف هذه المقدمة إلى تسليط الضوء على العناصر الرئيسية لكل نظام، وعرض أوجه التشابه والاختلاف بينهما، وتحديد تأثير كل نظام على الآخر .

يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تقديم صورة واقعية وموضوعية عن المركز المالي والأداء المالي للكيان الاقتصادي خلال فترة زمنية محددة. يعتمد هذا النظام على مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية المُعتمدة، مثل معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة الجزائرية .

يهدف النظام الجبائي إلى تحديد وتحصيل الضرائب المستحقة على الشركات والمؤسسات والأفراد. يعتمد هذا النظام على مجموعة من القوانين واللوائح الضريبية المُقررة من قبل السلطات المختصة في الجزائر .

## المبحث الأول : مدخل للنظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي هو إطار عمل شامل لتنظيم وتسجيل وتلخيص المعلومات المالية المتعلقة بالكيانات الاقتصادية، مثل الشركات والمؤسسات. يهدف هذا النظام إلى توفير معلومات موثوقة ودقيقة حول المركز المالي والأداء المالي لهذه الكيانات، وذلك لمساعدة مختلف أصحاب المصلحة على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة .

### المطلب الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي :

### تعريف النظام المحاسبي المالي :

عرف القانون رقم 07-11 في المادة 3 النظام المحاسبي المالي كالأتي[1] :

المحاسبة المالية: نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، وتجاعته (أداءه) ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية من هذا التعريف تستخلص خصائص المحاسبة المالية التالية[2] :

- ✓ نظام التنظيم المعلومة المالية
- ✓ معلومات يمكن قياسها عنديا (رقميا) تتكون من معطيات عددية قابلة للقياس النقدي
- ✓ تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق المعايير الدولية
- ✓ قياس أداء الشركة من خلال جدول حسابات النتائج أو قائمة الدخل
- ✓ قياس وضعية الخزينة جدول التدفق النقدي) أو قدرة الشركة على توليد النقدية وما يماثلها
- ✓ يتم إعدادها ( الكشوف المالية ) في نهاية السنة في نهاية الفترة المحاسبية - مبدأ الدورية

### وظائف النظام المحاسبي المالي :

يتمثل دور النظام المحاسبي المالي في الوظائف التالية [3]:

- ✓ توفير معلومات مالية موثوقة وذات صلة لمستخدميها
- ✓ قياس أداء المؤسسة ومركزها المالي

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص 3

[2] عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب المعيار المحاسبي الدولي 32 و 39 وحول الصنف 1 و5

[3] الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة 2011، ص 368

- ✓ تقييم مساهمة الإدارة في تحسين أداء المؤسسة .
- ✓ تسهيل عملية اتخاذ القرارات
- ✓ المساعدة على تنظيم العمل المحاسبي وتوجيه وظيفتي التقييم والتوصيل
- ✓ مواكبة التطورات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري
- ✓ التعبير بصدق عن مختلف جوانب النشاط الاقتصادي ومختلف الأحداث الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة
- ✓ التكيف مع الإطار المفاهيمي المجلس معايير المحاسبة الدولية وتحقيق التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عنه
- ✓ تحديد المبادئ والقواعد التي تسمح بتوجيه الممارسة المحاسبية وخاصة تسجيل الأحداث الاقتصادية تقييمها وإعداد القوائم المالية
- ✓ مراعاة احتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين الذين يبحثون عن معلومات مالية منسجمة وواضحة حول المؤسسات تسمح لهم بالمقارنة واتخاذ القرارات

**فوائد تطبيق النظام المحاسبي المالي :**

- ✓ يُتيح تطبيق النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الاستفادة من الفوائد التالية[1] :
- ✓ تحسين اتخاذ القرارات: توفر المعلومات المالية الموثوقة للمؤسسات قاعدة صلبة لاتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية سليمة .
- ✓ تعزيز الشفافية: تُساهم القوائم المالية المُعدة وفقًا للمعايير الدولية في زيادة الشفافية المالية للمؤسسة، مما يُعزز ثقة المستثمرين والمقرضين والدائنين .
- ✓ تحسين المساءلة: يُتيح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات تحديد المسؤوليات وتحسين المساءلة على أدائها المالي .
- ✓ تسهيل الوصول إلى التمويل: تُساعد المعلومات المالية المُعدة وفقًا للمعايير الدولية المؤسسات على الوصول إلى التمويل من خلال أسواق رأس المال .
- ✓ تحسين الأداء المالي: يُساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة من خلال توفير معلومات حول نقاط القوة والضعف، مما يُساعد على اتخاذ إجراءات تصحيحية .

**التحديات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي :**

[1]الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة 2011، ص 398

يواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بعض التحديات، منها نقص الوعي بأهمية النظام المحاسبي المالي: لا يزال بعض أصحاب الأعمال والمستثمرين في الجزائر غير مدركين لأهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي .

نقص الكفاءات المحاسبية المؤهلة: يعاني سوق العمل الجزائري من نقص في الكفاءات المحاسبية المؤهلة لتطبيق النظام المحاسبي المالي ..

ارتفاع تكلفة تطبيق النظام المحاسبي المالي: قد تُشكل تكلفة تطبيق النظام المحاسبي المالي عبئًا على بعض المؤسسات، خاصةً الصغيرة والمتوسطة .

**مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي :**

تم تحديد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في القانون رقم 07 - 11، فوفقا المادة 2 منه فإن النظام المحاسبي المالي ينطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى من مجال تطبيق هذا النظام الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية .

أما المادة 4 من نفس القانون فقد حددت الأشخاص الملزمين بمسك محاسبة مالية وهم[1] :

- ✓ 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 .
- ✓ وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، وأما الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، فيمكنها وفقا للمادة 5 من نفس القانون مسك محاسبة مالية مبسطة .

نص القانون على أن النظام المحاسبي المالي ينطبق على جميع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الملزمين بمسك محاسبة مالية، مع استثناء الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص 3

حددت المادة 4 من القانون الأشخاص الملزمين بمسك محاسبة مالية، وهم الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، والتعاونيات، والأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي

يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة .

**الإطار التصوري لنظام المحاسبي المالي :**

يعتبر الإطار التصوري نقطة اختلاف أساسية بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي. فالأول لا يعتمد على أي إطار تصوري، مما أدى إلى غياب الأهداف والمفاهيم والخصائص التي تمكن من استنباط الفروض والمبادئ من اجل تحديد المعايير المحاسبية التي تعبر عن الممارسات المقبولة في مجال إعداد وعرض القوائم المالية، وبالتالي غياب مرجع يساعد في الحكم على الممارسة المحاسبية ويسمح بمعالجة المشاكل الطارئة التي كان يعتمد في معالجتها على اجتهاد السلطات الوصية أو على المخطط المحاسبي الفرنسي . (PCG) الذي كان عرضة لعدة انتقادات

لتدارك هذا النقص، نص القانون رقم 07 - 11[1] على ضرورة وجود إطار تصوري للمحاسبة المالية، فوفقا للمادة 16 منه فإن النظام المحاسبي المالي يتضمن إطارا تصوريا، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، وأما المادة 7 من نفس القانون فقد ورد فيها أن الإطار التصوري يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات (الأحداث الاقتصادية) وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل، فالإطار التصوري يعرف ويحدد :

- ✓ مجال التطبيق .-
- ✓ المبادئ والاتفاقيات المحاسبية . -
- ✓ الأصول، الخصوم الأموال الخاصة، والمنتجات والأعباء . -.

[1]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 مرجع سابق، ص ص 4-5

وقد عرف الإطار التصوري للمحاسبة المالية في المادة 2 من المرسوم التنفيذي 08 - 156 المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية، ويشكل مرجعا لوضع معايير جديدة ويسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات[1] .

والغرض من الإطار التصوري للمحاسبة المالية يركز على التقارير المالية لكونها المنتج النهائي الذي يعد المصلحة مستخدميها، ويكمن فيما يلي[2] :

- مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودها في وضع المعاييرة

- مساعدة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وغيرهم في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للمعاملات والعمليات المالية، خاصة تلك المشاكل التي لم تصدر لها معايير محاسبة مالية بعده

- التوضيح للمستخدمي القوائم المالية للمعلومات التي تشملها وفهم حدود واستخدام تلك المعلومات

**وظائف الإطار التصوري:**

تتعدد وظائف الإطار التصوري للمحاسبة المالية، ونذكر منها ما يلي :

تحديد الأهداف الأساسية للتقارير المالية: يحدد الإطار التصوري أهداف التقارير المالية، والتي تتمثل في تقديم معلومات مالية مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية .

تحديد المبادئ والاتفاقيات المحاسبية: يحدد الإطار التصوري المبادئ والاتفاقيات المحاسبية التي يجب اتباعها عند إعداد وعرض التقارير المالية .

تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المالية: يحدد الإطار التصوري الخصائص النوعية للمعلومات المالية، والتي يجب أن تتمتع بها المعلومات المالية حتى تكون مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية .

تحديد الأسس لقياس العناصر المالية: يحدد الإطار التصوري الأسس لقياس العناصر المالية، والتي يجب اتباعها عند تقييم وتقديم العناصر المالية في التقارير المالية .

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع سابق، ص 11

[2] محمد عجيلة، مصطفى بن نوي آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي - ارتباطات وسياسات - الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة 2011، ص ص 262 - 263

تحديد متطلبات الإفصاح: يحدد الإطار التصوري متطلبات الإفصاح، والتي يجب اتباعها عند تقديم المعلومات المالية في التقارير المالية .

**المطلب الثاني : أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي**

**أهداف النظام المحاسبي المالي[1] :**

1- التوافق مع الأنظمة الدولية: تطوير النظام المحاسبي الجزائري ليتماشى مع أفضل الممارسات الدولية، بما في ذلك معايير المحاسبة الدولية . (IFRS) والمحاسبة القائمة على القيمة العادلة

2- تسهيل المعاملات المالية: تبسيط وتوحيد الإجراءات المحاسبية والمالية بين الشركات الجزائرية والشركات الدولية .

3- الشفافية: ضمان الشفافية في عرض المعلومات المالية من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية

قوائم مالية دولية: جعل القوائم المالية للشركات الجزائرية قابلة للفهم والمقارنة مع قوائم الشركات الدولية .

4- معلومات للمستثمرين: توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة للمستثمرين .

5- تسجيل موثوق: ضمان تسجيل جميع المعاملات المالية بشكل دقيق وموثوق .

6- تقييم الممتلكات: تقييم أصول الشركات بشكل عادل ودقيق .

7- أهداف أخرى: تشمل الأهداف الأخرى تحسين حوكمة الشركات، ومنع الاحتيال المالي، وتشجيع الاستثمار، وتسهيل عملية الاستثمار الأجنبي، وضمان الامتثال للقوانين الضريبية .

**أهمية النظام المحاسبي المالي :**

يُعدّ النظام المحاسبي المالي أداةً أساسية لضمان النجاح والاستدامة للمؤسسات، وذلك من خلال توفيره للعديد من الفوائد، تشمل ما يلي[2] ::

[1] عمار بن عيشي معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية - دراسة حالة ولاية بسكرة - المجلة الجزائرية للتنمية لاقتصادية، العدد 1 2014، ص 88

[2] عمار بن عيشي، مرجع سابق، ص 89

1- تنظيم البيانات المالية : يساعد النظام المحاسبي في تنظيم وتسجيل جميع العمليات المالية للمؤسسة بشكل منهجي ودقيق . يتيح ذلك سهولة الوصول إلى المعلومات المالية واستخدامها لاتخاذ القرارت .

2- تحليل الأداء : يمكن من خلال النظام المحاسبي تحليل الأداء المالي للمؤسسة من خلال تتبع مختلف المؤشرات المالية، مثل الأرباح والخسائر، وحركة السيولة، والكفاءة التشغيلي .

يُساعد ذلك الإدارة على تحديد نقاط القوة والضعف في الأداء المالي، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .

3- اتخاذ القرارات الاستراتيجية : توفر المعلومات المالية المُنظمة والمحللة من خلال النظام المحاسبي قاعدة صحيحة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية السليمة . يمكن للمديرين استخدام هذه المعلومات لتحديد فرص النمو، وتقييم المخاطر، وتخصيص الموارد بكفاءة .

4- الامتثال للضوابط واللوائح : يساعد النظام المحاسبي على ضمان امتثال المؤسسة للقوانين واللوائح المالية المعمول بها . يقلل ذلك من مخاطر الغرامات والعقوبات

5- توفير الوقت والجهد : يمكن للنظام المحاسبي الآلي أتمتة العديد من المهام المحاسبية، مثل تسجيل المعاملات المالية وإعداد التقارير المالية . يوفر ذلك الوقت والجهد على الموظفين، ويُمكنهم من التركيز على مهام أكثر أهمية .

6- تحسين صورة المؤسسة : يساعد النظام المحاسبي على تحسين صورة المؤسسة لدى المستثمرين والمقرضين والدائنين . يظهر ذلك التزام المؤسسة بالشفافية والموثوقية، ويُعزز الثقة بها

7- تعزيز الرقابة الداخلية :يساعد النظام المحاسبي على تعزيز الرقابة الداخلية من خلال تحديد وتوثيق العمليات المالية . يساعد ذلك على منع الاحتيال المالي وسوء استخدام الأموال .

8- دعم التوسع : يمكن للنظام المحاسبي القوي دعم توسع المؤسسة من خلال توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بشأن الاستثمارات الجديدة وعمليات الاستحواذ .

بشكل عام، يُعدّ النظام المحاسبي المالي ركيزة أساسية لنجاح أي مؤسسة. فهو يُساعد على تنظيم البيانات المالية، وتحليل الأداء، واتخاذ القرارات الاستراتيجية، والامتثال للقوانين، وتوفير الوقت والجهد، وتحسين صورة المؤسسة، وتعزيز الرقابة الداخلية، ودعم التوسع .

**المطلب الثالث : المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي**

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري مجموعة من المبادئ المبررة للإجراءات والممارسات المحاسبية والواجب تطبيقها من طرف جميع الشركات الملزمة بمسك المحاسبة المالية في إعداد الكشوف لضمان ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستعمليها، والتزم المشرع الجزائري بجميع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما والتي تحظى بالإجماع الدولي من خلال ما جاء في القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والمرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام هذا القانون .

**مبدأ القيد المزدوج :**

في المادة 16 من القانون 07-11 أن الكتابات المحاسبية تحرر وفقا لمبدأ القيد المزدوج (دفتر اليومية( و يجب أن يحتوي كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات ، ويجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن[1] ..

**مبدأ الوحدة المحاسبية :**

نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 08-156 يجب أن يعتبر الكيان الشركات) كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، وتقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الشركة وخصومها، وأعبائها ونواتجها وبين أصول وخصوم وأعباء ونواتج المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهميها .

**مبدأ الاستمرارية :**

أقرت المادة 07 من نفس المرسوم بمبدأ الاستمرارية ، حيث نصت على أن القوائم المالية تعد على أساس استمرارية الاستغلال (النشاط)، بافتراض متابعة الشركة لنشاطاتها في المستقبل إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تتسبب في التصفية أو التوقف عن

[1]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص 4

النشاط في مستقبل قريب، وإذا لم يتم إعداد القوائم على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة، ويحدد الأساس المستند إليه في ضبطها في ملحق .

**مبدأ الفترة المحاسبية :**

نصت المواد 12، 13، 17 من المرسوم التنفيذي المذكور سلفا على مجموعة من النقاط تكرس في مجملها العمل بمبدأ الدورة المحاسبية أو مبدأ استقلالية الدورات. وهي[1] :

- تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط؛

- يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة، إذا كان له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية؛

- يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة (الختامية

كما حددت المادة 30 من القانون 07-11 السنة المالية المحاسبية باثني عشر شهرا تغطي السنة المدنية. غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر، وهذا عندما[2] :

- يكون نشاط الكيان مرتبطًا بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية؛

- في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر شهرا، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف نشاط الكيان أو حالة تغيير تاريخ القفل (الغلق) ويجب تحديد المدة المقررة

**مبدأ ثبات وحدة النقود :**

الزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 08-156 كل كيان باحترام مبدأ الوحدة النقدية ويشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الشركة، ويشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية، ولا تدرج في الحسابات إلا المعاملات التي يمكن تقويمها نقدا، غير أنه يمكن ذكر

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع سابق، ص 12
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص 06

المعلومات غير قابلة للتحديد الكمي، والتقويم النقدي، والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي في ملحق الكشوف المالية [1] .

**مبدأ التكلفة التاريخية :**

نصت المادة 16 من نفس المرسوم على تقيد الأصول والخصوم والنواتج والأعباء، وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية قيمتها عند تاريخ الشراء، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تطور القدرة الشرائية غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية

**مبدأ الحيطة والحذر:**

ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156، حيث يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تنقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه، فينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والنواتج كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء، ويجب أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

**مبدأ عدم المقاصة :**

جاء في المادة 15 من القانون 07-11 أنه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء و عنصر من النواتج، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والنواتج بالتتابع أو على أساس صاف[2] .

**مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة :**

كرست المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة، أو مبدأ الأهمية النسبية، فبمقتضى هذا المبدأ فيجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها اتجاه الكيان، ويمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص 12
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص 4

لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة ويجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين معلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة، وبمقتضى هذا المبدأ يمكن أن لا تطبق المعايير أو المبادئ المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية[1] .

**مبدأ الصدق (الصورة الصادقة) :**

جاء في المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 أنه يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية وتغير الوضعية المالية للكيان، ففي الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القواعد المحاسبية غير كلائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان ولذالك من الضروري الإشارة إلى ذالك ضمن ملحق الكشوف المالية [2] .

**مبدأ ثبات الطرق المحاسبية :**

يُعرّف مبدأ ثبات الطرق المحاسبية بأنه التزام الكيان باتباع نفس الطرق والقواعد المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات في كشوفه المالية خلال الفترات المتعاقبة، إلا في حالات محددة يبرر فيها تغيير تلك الطرق .

يُعدّ مبدأ ثبات الطرق المحاسبية من أهم مبادئ المحاسبة، وذلك لضمان[3] :

- انسجام المعلومات المحاسبية: حيث أنّ اتباع نفس الطرق والقواعد خلال الفترات المتعاقبة يضمن انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة بين تلك الفترات .

- دقة المعلومات المحاسبية: يساهم اتباع نفس الطرق والقواعد في تحسين دقة المعلومات المحاسبية، وذلك لأنّ الكيان يصبح أكثر خبرة في تطبيق تلك الطرق والقواعد .

- مصداقية المعلومات المحاسبية: يُعزّز اتباع نفس الطرق والقواعد من مصداقية المعلومات المحاسبية، وذلك لأنّها تُصبح أكثر قابلية للتحقق والتدقيق .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع سابق، ص 12
[2] نفس المرجع السابق، ص 13.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص 21

**مبدأ تغليب الو اقع المالي على الظاهر القانوني :**

يُعرّف مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني بأنه التزام الكيان بتقديم صورة واقعية للعمليات المالية في كشوفه المالية، بغض النظر عن الشكل القانوني لتلك العمليات يُعدّ مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني من أهم مبادئ المحاسبة، وذلك لضمان[1] :

- تقديم صورة واقعية للعمليات المالية: يساهم اتباع هذا المبدأ في تقديم صورة واقعية للعمليات المالية في كشوف المالية، ممّا يُساعد على فهم المركز المالي والأداء المالي للكيان بشكل أفضل .

- اتخاذ قرارات أفضل: تُساعد المعلومات الواقعية التي يتمّ تقديمها في كشوف المالية على اتخاذ قرارات أفضل من قبل مختلف أصحاب المصلحة .

**المطلب الر ابع : تنظيم المحاسبة**

من خلال النظام المحاسبي المالي يجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة القواعد التالية[2] :

المحاسبة ينبغي أن يحترم فيها المبادئ والقواعد المحاسبية .

تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية وهي الدينار الجزائري .

عناصر الأصول والخصوم يجب أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة .

كل تسجيل محاسبي يجب أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج .

كل تسجيل محاسبي يجب أن يتم انطلاقا من وثائق مؤرخة ومكتوبة في شكل يضمن المصداقية .

كل مؤسسة يجب أن تمسك دفاتر محاسبية مرقمة برقم رئيس المحكمة مقر الكيان ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد .

كل الدفاتر المحاسبية التي يتم إعدادها والوثائق المتعلقة بها يجب أن يحتفظ بها لمدة عشر سنوات .

تمسك الشركات الصغيرة محاسبة مالية مبسطة تتضمن الإيرادات والنفقات اليومية وتحفظ لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية .

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 مرجع سابق، ص 12

[2] عمار بن عيشي، مرجع سابق، ص ص 86 - 87

ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي .

يجب أن تلبي كل محاسبة ممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والأمن والمصداقية واسترجاع المعطيات .

تشمل الكشوف المحاسبية الميزانية (الأصول الخصوم)، جدول حسابات النتائج ( الوظيفة الطبيعة)، جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة، الطريقة غير المباشرة)، جدول تغير الأموال الخاصة والملاحق

تنجز الكشوف المالية خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من تاريخ الإقفال

كما يجب أن تتوفر في الكشوف المحاسبية معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع الدورة المحاسبية السابقة .

يجب أن تتضمن الملاحق إيضاحات تشمل كل التعديلات في الطرائق المحاسبية وغير ذلك من التوضيحات والتي من خلالها يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى

كل مؤسسة لها مؤسسات فرعية يجب أن تنشر الكشوف المحاسبية المدمجة للمؤسسة الأم ككل سنويا .

لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يهدف إلى تحسين نوعية الكشوف المالية .

**المبحث الثاني :مدخل النظام الجبائي الجزائري**

يُشكل النظام الجبائي في الجزائر أداة أساسية لتمويل احتياجات الدولة وتوجيه الاقتصاد. يعتمد هذا النظام على مزيج من الأنظمة الجبائية و الضرائب المباشرة والغير المباشرة، تهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية وتحفيز النمو الاقتصادي .

**المطلب الأول : النظام الجبائي في الجزائر**

**أولا : ماهية النظام الجبائي**

يعتبر النظام مجموعة من العناصر والعلاقات، إذ العناصر هي الأجزاء المكونة، أما العلاقات فهي التي تربط العناصر المكونة لهذا النظام، وبالنسبة للنظام الجبائي فقد تعددت تعريفاته في الكتابات العربية والأجنبية، فاختلاف النظم الضريبية بين الدول يرجع أساساً إلى اختلاف طبيعة النظم الاقتصادية في تلك الدول .

**مفهوم النظام الجبائي :**

يرى البعض أن مفهوم النظام الجبائي يتراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق، ووفقاً للمفهوم الواسع فإن النظام الجبائي هو مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع متخلف .

أما المفهوم الضيق فهو يعني مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل[1] .

وعادة ما يتم استخدام السياسة الضريبية في إطار نظام جبائي معين، وبالتالي يشكل النظام الجبائي الترجمة العملية للسياسة الضريبية، وعليه يمثل النظام الجبائي مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، تشكل في مجموعها هيكلاً ضريبيا متكاملا، يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الجبائية[2] .

ومن هنا نقول أن النظام الجبائي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالسياسة الضريبية للمجتمع من أجل تحقيق أهدافها، وتعتبر السياسة الضريبية للمجتمع جزءاً من سياسته الاقتصادية، وهي مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع[3] .

**خصائص النظام الجبائي :**

بعد تعرفنا على مفهوم النظام الجبائي من الواسع إلى الضيق نتعرف فيما يلي على مختلف الخصائص الواجب توفرها في النظام الجبائي من أجل تحقيقه للأهداف المرغوبة وتتمثل هذه الخصائص في :

- أن يمتاز النظام الجبائي بقدرته على تحقيق الهدف وبمختلف المكونات المساعدة على بلوغ هذا الهدف، حيث يختلف هدف النظام الجبائي حسب نوع النظام الإقتصادي .

[1] يونس أحمد البطريق "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية 2001، ص 19 1
[2] يونس أحمد البطريق "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية 2001، ص 120
[2] سعيد عبد العزيز عثمان النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن"، الدار الجامعية الاسكندرية 2000,ص13

- أن يراعى في النظام الجبائي مقدرة المكلفين على الدفع، وألا يثقل عليهم بعبء الضريبة وبأسعارها المرتفعة، وعدم الإكثار من فرضها ومراعاة الحالات الشخصية للأفراد المكلفين بها، وفرض ضرائب تتماشى وإمكاناتهم لتفادي الوقوع في مشكل التهرب من دفعها، ولأن إرهاق المكلفين بفرض ضرائب كثيرة وذات أسعار مرتفعة يؤدي إلى التأثير على رأسمال المكلف، وبالتالي نفاذه تدريجياً إلى أن يؤثر على نشاط المكلف، وقد ينتج عن ذلك إنهاء المشروع وبالتالي عرقلة النمو الإقتصادي .

- أن يتصف النظام الجبائي بالعدالة بأن يخضع جميع أفراد المجتمع للضريبة كل حسب مقدرته، أي أن يساهموا كلهم في أعباء النفقات العامة[1] . والهدف من هذه الخاصية هو القضاء على الامتيازات التي كانت سائدة في الأنظمة السياسية القديمة، أين كانت بعض الطبقات المحظوظة معفاة من دفع الضرائب، إذ لا يوجد مبرر لعدم إخضاع فئة دون أخرى، كما أن كل امتياز ممنوح لفئة اجتماعية معينة سيثقل العبء الضريبي للفئات الأخرى من المجتمع[2].

- أن يكون النظام الجباني مرناً وقابلاً لإخضاع نشاط جديد للضريبة أو إعفاء نشاط آخر منها حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة لفترة معينة، ولكن دون أن يؤثر هذا التغيير على جوهر النظام الضريبي بحيث يبقى أساسه قائماً

- توثيق الصلة بين المكلف بالضريبة والخزانة العامة ومحاولة التقليل من التوتر والخلاف بينهما بهدف السعي إلى تحقيق المصالح العامة .

- أن يتسم النظام الجبائي بالوضوح من أجل استيعاب معالمه، وسهولة فهمه من طرف الموظفين الجدد، وتخفيض نسبة التهرب الناتجة عن استغلال مختلف الثغرات فيه[3] .

فبتحديد الضريبة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام يكون المكلف متيقناً بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا لبس فيها، ومن ثم يمكنه أن يعرف مسبقاً موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة، إلى جانب معرفته الحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها، حيث أن عدم الوضوح يؤدي إلى حذر المكلفين من النظام الجباني[4] .

---

[1] رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي دراسة مقارنة" رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2 ، 2013/2014، ص 07

[2] محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة3، ص252

[3] رحمة ثابتي، مرجع سبق ذكره، ص 07

[4] محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 29

**ثانياً: محددات نجاعة النظام الجبائي**

يهتم الكثير من الباحثين بدراسة نجاعة النظام الجبائي وذلك في جميع الدول سواءاً المتقدمة أو النامية، إذ تعتبر النجاعة إحدى المؤشرات الهامة التي يتم من خلالها الحكم على مدى نجاح أو فشل السياسة الجبائية لأي دولة، وباعتبار السياسة الجبائية جزء من السياسة المالية فإن نجاعتها تؤثر على النجاعة الاقتصادية لهذه الدولة، ويرتكز قياس النجاعة على قياس الأداء الكلي للنظام الجبائي ومعرفة مدى التقدم المحقق، وذلك طبقاً لمجموعة من المحددات التي تتلاءم مع طبيعة النشاط محل القياس، ويمثل مفهوم النجاعة وطرق قياسها والصعوبات المرتبطة بعملية القياس ضرورة يفرضها واقع الدراسة.

**- مفهوم نجاعة النظام الجبائي وقياسها :**

نظراً لتعقد مفهوم النجاعة سنستعرض مفهوم النجاعة بصفة عامة ثم تحاول تحديد مفهوم نجاعة النظام الجبائي، ومن ثم التطرق إلى مختلف طرق قياس تلك النجاعة .

**مفهوم النجاعة :**

يتصف مفهوم النجاعة بالتعقيد لوجود العديد من العلاقات المتداخلة والمتشابكة بين نجاعة المنظمة من ناحية وبين العوامل المؤثرة أو المحددة لها من ناحية أخرى، ويمكن تعريف النجاعة على أنها قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية"، وتعبر الأهداف التشغيلية عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسات التي تتبعها المنظمة، أي ما تحاول المنظمة تحقيقه في الواقع العملي وعلى ضوء متغيرات البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها، كما أن استخدام الأهداف التشغيلية في قياس النجاعة يحقق المرونة بما يتلاءم مع الهيكل التنظيمي والبيئة[1] .

**مفهوم نجاعة النظام الجبائي :**

يقصد بنجاعة النظام الجباني مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة، كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي .

[1]ناصر مراد فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر 2011، ص 74

فالنظام الجبائي باعتباره مجموعة من الضرائب التي يلتزم بها أفراد الدولة في زمن محدد ويدفعونها إلى السلطة العمومية، سواءاً كانت مركزية أم محلية، يعبر عن الوضع الاقتصادي للدولة لحظة تطبيقه، ويقتضي في سعيه لتجسيد هذا النظام مراعاة تحقيق الأهداف المالية والاجتماعية والاقتصادية، أي مراعاة مصلحة الدولة ومصلحة المكلف ومصلحة المجتمع[1]، وذلك كما يلي :

- **مصلحة الدولة :** تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية .

- **مصلحة المكلف :** تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقاً أمام طموحاته والعوائد التي يحققها من استثماراته، كما تتحقق مصلحة المكلف من خلال ما يوفره فرض الضريبة من مساعدة للمكلف على تادية أعماله عن طريق حمايته من المنافسة الخارجية

- **مصلحة المجتمع:** تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الايجابية التي تترتب على فرض الضريبة مثل استخدام حصيلة الضريبة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق وتوفير الإنارة العمومية والتعليم والصحة، أي تحقيق رفاهية المجتمع بالإضافة إلى الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع.

ونشير أن التوفيق بين المصالح الثلاث السابقة صعب التحقيق، لذلك من واجب المشرع أن يحدث تقارب وتوازن فيما بينها على ضوء الأولويات والظروف المحيطة به[2] .

**قياس نجاعة النظام الجبائي :** لقياس نجاعة النظام الجبائي نعتمد على ثلاث مداخل :

مدخل الأهداف - ومدخل الموارد - والمدخل المالي

**مدخل الأهداف :** وفق هذا المدخل تقاس نجاعة النظام الجباني بناءاً على مدى تحقيقه للأهداف التي تبرز وجوده، وفي هذا المجال نواجه عدة تساؤلات نجملها فيما يلي :

- هل نأخذ بالأهداف الرسمية أي المعلن عنها أو الأهداف العملية التي تعبر عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسة الجبائية الفعلية؟

---

[1] بوزيدة حميد " النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992) 2004)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ، 2005/2006، ص 147

[2] .ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 76

كيف يمكن التوفيق بين الأهداف المتعارضة للنظام الجبائي؟

- ما هو معيار الأهمية النسبية للأهداف؟ وهل نقيس النجاعة بمدى تحقيق النظام الجبائي لأهم الأهداف أو بمدى تحقيقه لأكثر من هدف؟

وللإجابة على التساؤلات السابقة تستعرض المداخل الفرعية لمدخل الأهداف على النحو التالي :

**مدخل الهدف :** السائد يقصد بالهدف السائد بأنه الهدف الرسمي المعلن مثل حجم الحصيلة الجبائية المنتظر تحصيلها، أو عدد المشاريع الاستثمارية الواجب انجازها نتيجة التحريض الضريبي للاستثمار .

**مدخل تعدد الأهداف :** قد يسعى النظام الجبائي إلى تحقيق أكثر من هدف في وقت واحد، لذا فإن حجم الحصيلة الجبائية لا يمثل القياس الكامل للنجاعة الجبائية وبالتالي يمكن قياس تلك النجاعة بقدرة النظام الجبائي على تحقيق أكثر من هدف جبائية غزيرة، وكسب رضا موظفي إدارة الضرائب وكذا ثقة المكلفين ، إلا أن تحقيق جميع تلك الأهداف صعب، لذلك يتعين على المشرع تحديد الأهداف الأكثر أهمية دون إهمال باقي الأهداف، أي ترتيب ثم تحقيق أهداف النظام الجبائي حسب الأولوية، وذلك وفق الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة ..

**مدخل الأهداف المرحلية :** يستند هذا المدخل على أن للنظام الجبائي مجموعة من الأهداف يسعى إلى تحقيقها، هذه الأهداف مقسمة من الناحية الزمنية إلى أهداف قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل، وبالتالي تقاس نجاعة النظام الجبائي بقدرته على تحقيق هذه الأهداف المرحلية، أي اتخاذ الزمن كمعيار لقياس نجاعة النظام الجبائي .

مدخل الموارد: يستند هذا المدخل على افتراضين هما :

- أن النظام الجبائي هو نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة .

- تتوقف نجاعة النظام الجبائي على قدرته على توفير احتياجاته المادية والبشرية في ظل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة به، أي كلما استطاع النظام توفير احتياجاته من الموارد المادية والبشرية والأدوات المساعدة للاستخدام الأمثل لهذه الموارد كلما زادت نجاعته واستطاع تحقيق الأهداف المحددة .

ورغم أهمية مدخل الموارد في قياس نجاعة النظام الجبائي إلا أن درجة توافر الموارد المادية والبشرية مسألة نسبية، كما أن استخدامها قد يتصف بالقصور وعدم الرشد والذي يرجع لأسباب تنظيمية أو سلوكية أو بيئية .

**المدخل المالي :** يستند المدخل المالي على القياس الكمي لنجاعة النظام الجبائي وذلك بمقارنة حصيلة الاقتطاعات الجبائية الفعلية مع حصيلة الاقتطاعات الجبائية التقديرية ويمكن صياغة هذا المقياس كما يلي :

النجاعة المالية للنظام الجبائي : حصيلة الاقتطاعات الجبائية الفعلية حصيلة / الاقتطاعات الجبائية التقديرية .

من خلال العلاقة السابقة، تكون النجاعة المالية للنظام الجبائي جيدة كلما اقتربت أو تجاوزت حصيلة الاقتطاعات الجبائية الفعلية من حصيلة الاقتطاعات الجبائية التقديرية، أما في حالة العكس فيؤدي إلى عدم نجاعة النظام الجبائي، ويجب مقارنة ذلك المعدل مع معدلات السنوات السابقة حتى يتم متابعة تطور النجاعة المالية للنظام الجبائي عبر التاريخ أي تحليل ديناميكي، بالإضافة إلى مقارنته مع معدلات الدول المتقدمة والنامية[1] .

مما سبق، نستنتج أن عملية قياس نجاعة النظام الجباني صعبة التحقيق حيث تواجه عدة مشاكل، فهي تختلف باختلاف وجهة النظر، فالنظام الجباني قد يكون فعالاً بالنسبة الدولة ما لكنه ليس كذلك بالنسبة للمكلف، لذلك يجب تحقيق درجة من التكامل بين هذه المداخل حتى تتمكن من مواجهة مشاكل قياس نجاعة النظام الجبائي .

### مقومات نجاعة النظام الجبائي

لاكتشاف مدى جودة ونجاعة نظام جبائي معين يقترح فيتو تانزي مانية إختبارات ندرجها كما يلي[2] :

[1] ناصر مراد فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص ص 78-79

[2] عبد المجيد قدي " مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية"، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر، الطبعة الثالثة 2006، ص 165

.**مؤشر التركز:** ويقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تغل إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغييرات السياسة وتفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة .

.**مؤشر التشتت :** ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل. فمثل هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعياً لتبسيط النظام الجبائي دون أن يكون لحذفه أثر على مردودية النظام .

.**مؤشر التأكل :** ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبياً، وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات فإن ذلك يؤدي إلى تأكل الوعاء الضريبي. وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعاً في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات ) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي .

.**مؤشر تأخرات التحصيل :** ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في أجالها، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الجبائي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات .

**مؤشر التحديد :** ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الجبائي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى. فمثلاً يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض .

**مؤشر الموضوعية :** ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دونما غموض أو تحكم، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحاً

ومعلوما للمكلف أو لأي شخص آخر. وهذا ما يمكن المكلف من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية .

**مؤشر التنفيذ :** ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الجبائي بالكامل وبفعالية، وهذا يتعلق أيضاً بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلاً عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.

**مؤشر تكلفة التحصيل :** وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذالك سلباً على مستوى الحصيلة الضريبية .

**ثالثاً: عوائق نجاعة النظام الجبائي**

توجد عدة عوامل تعيق نجاعة النظام الجبائي مما ينعكس سلبا على دور وأهمية الضريبة في المجتمع، لذلك يجب معالجتها وتجنبها قدر الإمكان، وتتمحور هذه العوامل حول المشكلات التشريعية والمشكلات المرتبطة بالتحكم في نظم المعلومات وكذا الفساد الإقتصادي، بالإضافة إلى ارتفاع مستوى الضغط الضريبي[1] .

**المشكلات التشريعية :** يعاني النظام الجبائي في الجزائر بالأساس من مشكلات من شأنها أن تعوق تطبيق السياسة الضريبية ككثرة التعديلات المستمرة والمتعددة من خلال قوانين المالية العادية والتكميلية، كما أن بعض الصياغات القانونية غير الواضحة بشكل دقيق لهذه القوانين مع كثرة بنودها أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى الأطراف الفاعلة في المنظومة الجبائية، وخلق نوعاً من التذبذب في تنفيذ واستمرارية المنظومة التشريعية الجبائية ..

حيث أظهرت الكثير من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع أن مشكلة عدم نجاعة النظام الجبائي تكمن في عدم قدرته على التخلص من عادة التعديلات المستمرة بمناسبة إعداد قوانين المالية، رغم أن هذه الإجراءات الضريبية تضمنت بعض الاتجاهات الإيجابية للنظام الجبائي كتخفيض نسبة الضريبة على أرباح الشركات، وتخفيض معدلات الرسم على القيمة المضافة وإلغاء الازدواج الضريبي على المداخيل المتأتية من توزيع الدخول[2] ..

---

[1] وفي بوعلام " ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 145

[2] بومدين حسين بن شعيب نصر الدين بومدين محمد " تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر"، مجلة الابتكار والتسويق العدد الثاني، ص 167.

**المشكلات المرتبطة بالتحكم في نظم المعلومات :** إلى وقت قريب جداً لم تساير الإدارة الجبائية في الجزائر التطورات الحاصلة في تكنولوجيا الإعلام الآلي واستخداماتها في عملية معالجة البيانات، مما أثر على الأداء وبالتالي أخر الانطلاق في مشروع الإدارة الضريبية الإلكترونية ، ولقد شرعت الإدارة الضريبية في عملية العصرنة بداية من تاريخ 21 جويلية 2013 ، حيث تم تخصيص نافذة للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات تسمح لهم بالقيام بتصريحاتهم الجبائية الشهرية وذلك عبر الموقع : جبايتك إلا أن هذا الموقع لا يعرف استخداماً واسعاً من قبل المكلفيين بالضريبة .

ولا شك أن هذا التأخر قد فوت الفرصة على الإدارة الجبائية للتأقلم السريع مع التطورات الحاصلة وقد أدى إلى الإختلالات التالية :

- عدم وجود قاعدة بيانات قوي .

- عدم السرعة والدقة وارتفاع تكلفة الاحتفاظ بالمعلومات الجبائية مما يؤثر على الأوعية و التحصيل .

تعقد الإجراءات الجبائية لعدم توفر المعلومة الجبائية. انخفاض الوعي الجبائي لدى المكلف بالضريبة.

**الفساد الاقتصادي :** تعاني مختلف الدول سواءاً المتقدمة أو النامية من وجود نشاطات خفية وغير شرعية، والتي لا تخضع لأي نوع من الضرائب، وتعكس هذه النشاطات المرتبطة بظاهرة الفساد انحراف الآليات الاقتصادية التي ترجعها إلى الأسباب التالية :

الاستهتار بهيبة الدولة .

تفاقم ظواهر اللاتكافؤ الاقتصادي.

وترتبط ظاهرة الفساد بالبعد الأخلاقي المنحرف، ويعتبر القطاع الضريبي من أكثر القطاعات تعرضاً لمختلف أشكال الفساد الاقتصادي، لكونه من أهم مصادر إيرادات الدولة حيث يشكل الفساد إحدى العقبات الكبيرة التي تعرقل نجاعة النظام الجباني، إذ تشجع التهرب الضريبي، وتفسد الحوافز الضريبية، وتعمل على توزيع الحصيلة الضريبية لصالح غير المستحقين لها، مما يشل أهداف السياسة الجبائية، ومن أهم مظاهر الفساد الاقتصادي نجد البيروقراطية المحسوبية الرشوة، استغلال النفوذ السياسي استخدام الوظيفة العامة لتحقيق المصالح الخاصة ووجود السوق السوداء.

ولمواجهة هذا الوضع يجب إعداد التدابير المناهضة للفساد واستئصاله من جذوره عن طريق رفع الوعي المدني، ثم جعل الحكومات أقل قابلية للفساد وأخيراً التصدي للأنظمة الفاسدة، لكن كثيراً ما يتم تسييس الوكالات الوطنية التي تكافح الفساد مما يعرقل مسعاها، ولقد أصبحت التحديات التي تواجه الحد من الفساد أكثر تعقيداً، إذ تؤكد هيئة الشفافية الدولية أن العدد المتزايد من مبادرات مكافحة الفساد التي يجري القيام بها يصطدم بجدار ضخم من ممارسات الفساد، كما تشهد معظم الدول النامية اتساع نطاق الرشوة ويرجع ذلك إلى ضعف أجور القطاع العام، وحصانة كبار الموظفين ورجال السياسة من المتابعة .

**ارتفاع مستوى الضغط الضريبي :** تعتبر الضريبة متغيراً اقتصادياً تحدث عدة تغييرات في سلوك الأفراد تختلف إيجاباً أو سلباً تبعاً لحجم الاقتطاعات الضريبية، لذلك يوجد حدود يجب مراعاتها عند زيادة مستوى تلك الاقتطاعات، وفي حالة تجاوز تلك الحدود سيعرقل نشاط الاقتصاد الوطني ويحد من نجاعة النظام الجبائي، لذلك لتحرير القوى الإنتاجية للاقتصاد والمساعدة على الخروج من الأزمة يجب تخفيض مستوى الضغط الضريبي[1] .

ويعبر مستوى الضغط الضريبي عن العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبيةو الثروة المنتجة المعبر عنها بالناتج المحلي الخام، حيث تستعمل الكثير من المصطلحات التعريف وفهم هته العلاقة، فالبعض يطلق عليها الضغط الضريبي كما هو عند منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي(O.C.D.E) ، والبعض مستوى الجباية المجلس الاقتصادي والاجتماعي بفرنسا، وعند آخرين معدل الاقتطاع الإجباري والعبء الذي يحدثه الإقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني .

ومهما اختلفت التسميات، فإن الضغط الضريبي يعتبر مؤشراً للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، ويعد من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية، فهو يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية لتحقيق أكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني، ولقد حدد الاقتصادي الأسترالي كولن كلارك (Colin-Clark) مستوى الضغط الضريبي النموذجي بـ 20.%25

**المطلب الثاني : الأنظمة الجبائية في الجزائر**

تعتمد الجزائر في تقسيمها للأنظمة الجبائية لى ثلاث أنظمة وهي :

[1]وفي بوعلام " ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 145

نظام الضريبة الجزاقية الوحيدة

نظام الحقيقي

النظام الحقيقي المبسط

**أولا : الضريبة الجز افية الوحيدة :**

تبسيطا للإجراءات الجبائية ومواصلة للإصلاح الجباني فقد تم استحداث نظام الضريبة الجزافية الوحيدة والذي جاء ليحل محل النظام الجزافي وذلك بموجب المادة 2 من قانون المالية لسنة 2007[1]

حيث أن المكلفين بالضريبة الذين كانوا من قبل متابعون وفقا للنظام الجزافي أين كانوا يخضعون لعدة ضرائب الضريبة على الدخل الإجمالي الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني). حيث أصبحوا ابتداءا من 01/01/2007 يخضعون لنظام جديد هو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة موضوع دراستنا[2] .

عرفت الجهود المبذولة من طرف الإدارة الجبائية تقدما معتبرا فيما يخص تخفيف وتحسين الخدمة التي تقدمها لمستعمليها، وذلك بإنشاء الضريبة الجزافية الوحيدة سنة 2007 والتي تم تعديلها بموجب قانون المالية وكذا قانون المالية التكميلي لسنة 2015 أين أصبح يخضع لها قرابة المليون مكلف سنة 2016) ليتم تعديلها وفق قانون المالية لسنة 2020، ما يميز هذه الضريبة ليس فقط خاصيتها الفريدة كونها تعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني بل يتعداه إلى بساطتها من حيث حسابها وكذا طريقة دفعها [3].

**مفهوم الضريبة الجز افية الوحيدة :**

[1]الضريبة الجزافية الوحيدة، تبسيط معتبر للإجراءات نشرة المديرية العامة للضرائب رقم 84 لسنة 2017، ص 7
[2]عيسى اسماعين، جباية ومحاسبة المؤسسة تقنيات جبائية محاسبية منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، فيفرى 2021، ص 44
[3]أمينة بن خزناجي صالح بزة، كتاب جباية المؤسسة، إصدار دار الباحث للطباعة والنشر والتوزيع طبعة 2022 ص95

لقد حاول المشرع الجباني (الضريبي) تقسيم الخاضعين للضريبة إلى فئتين فئة تخضع للنظام الجزافي وفئة تخضع لنظام الربح الحقيقي معتمدا في ذلك على تصريحات المكلفين المنصوص عليها قانونيا، دون إغفال المعطيات الاقتصادية والاجتماعية وذلك بموجب أحكام المادة 2 من قانون المالية لسنة 2007، وهذا الأخير الذي أحدث ضمن الجزء الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة باب ثاني عنوانه الضريبة الجزافية الوحيدة)، ويتضمن المواد من 282 مكرر إلى 282 مكرر 6 وتؤسس هذا الضريبة الجزافية الوحيدة وتحل محل النظام الجزافي القديم للضريبة على الدخل وتعوض كل من الضريبة على الدخل الإجمالي والرسمعلى القيمة المضافة وكذا الرسم على النشاط المهني التي كانت تفرض على المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الجزافي القديم[1].

ويتميز نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بعدة خصائص تميزه عن النظام الحقيقي من بينها تجد ما يلي

نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مخصص للأنشطة التجارية الصغيرة التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي سقف 8.000.000ثمان ملايين حسب قانون المالية لسنة 2022[2]

تحديد المادة الخاضعة للضريبة (رقم الأعمال حسب هذا النظام يكون بشكل تقريبي وجزافي وليس على أساس مسك محاسبة منتظمة كما هو الحال بالنسبة للنظام الحقيقي

يتميز نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بوجود ضريبة واحدة تسمى الضريبة الجزافية الوحيدة على عكس النظام الحقيق الذي يتميز بعدة ضرائب الضريبة على الدخل الإجمالي الرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني

إن المكلفين بالضريبة التابعين لهذا النظام لا يخضعون عادة للرقابة الجبائية المعمقة لإدارة الضرائب إلا في بعض الحالات النادرة عند وصول معلومات إلى إدارة الضرائب تفيد بتحقيق رقم أعمال أعلى من ذلك المعتمد من طرف الإدارة أو المصرح به من طرف المكلف بالضريبة.

إن المكلفين بالضريبة التابعين لهذا النظام النشاطات التجارية الصغيرة غير ملزمين بمسك محاسبة منتظمة وإنما سجل المبيعات وآخر للمشتريات يكونان مؤشر عليهما من طرف مصلحة الضرائب المختصة إقليميا[3].

---

[1] العيد صالحي الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية الأنظمة الجبائية الرقابة الجبائية المنازعات الجبائية دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع الجزائر 2001، ص 17

[2] المادة 74، قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية 100 سنة 2022، ص 30

[3] عيسى إسماعين، جباية ومحاسبة المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 45

**مجال تطبيق الضريبة الجز افية الوحيدة وإعفاءاتها**

**الفئات الخاضعة لنظام الضريبة الجز افية الوحيدة**

بالرجوع الأحكام المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحدثة بموجب المادة 2 من قانون المالية لسنة 2007 نجد أنها حددت الفئات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي :

الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء، عندما لا يتجاوز

رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايين دينار (3.000.000 دج) بما في ذلك الحرفيون التقليديون الممارسون النشاط حرفي فني.

2- الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون في أن واحد الأنشطة المذكورة في الفقرة 1 و 2، في حالة عدم تجاوز سقف ثلاثة ملايين دينار جزائري (3.000.000 دج) ، لكن ما لبث أن ألغى المشرع الجبائي فئة الحرفيون التقليديون الممارسون النشاط حرفي فني من فئات الأشخاص الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب قانون المالية لسنة 2008[1]

وهذا تبعا لاستحداث النظام المبسط لفرض الضرائب والرسوم المستحقة أثناء ممارسة نشاط الحرفي، أصبح خضوع الحرفيين التقليدين للضريبة الجزافية الوحيدة مرتبط برقم الأعمال السنوي المحقق من طرف هؤلاء وبالتالي أصبح يتمثل نظام فرض الضريبة العادي المطلق على الحرفيين التقليدين في الضريبة الجزافية الوحيدة وهذا فيما يخص الحرفيين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.00 دج) وهذا بعد رفع الحد الأقصى للخضوع لهذا النظام نظام الضريبة الجزافية الوحيدة في سنة 2010، أو الضريبة على الدخل الإجمالي، بحيث كان أنذاك نوعان من الأنظمة الجبائية ضمن فئة الأرباح الصناعية والتجارية . فطبق النظام المبسط على الحرفيين الذين كان يفوق رقم أعمالهم السنوي خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج) ويقل عن عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000 دج)، في حين طبق النظام الحقيقي على الحرفيين الذي كان يفوق رقم أعمالهم عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000 دج).[2]

---

[1] المادة 282 مكرر 3 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية رقم 82 المؤرخة في 31 ديسمبر 2007، ص 6

[2] le guide fiscal de l'artisan traditionnel ministère des finances, direction des impôts, direction des relations publiques et de ma communications, la édition/les éditions du Sahel, Alger 2010, PP 09-10.

وباستقراء قوانين المالية لسنوات 2007 2008 2009، وقانون المالية التكميلي لسنة 2008 2009 تستخلص منها أنها حددت عتبة رقم الأعمال السنوي الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بثلاثة ملايين )دينار جزائري 3.000.000 دج

أما بالرجوع إلى قوانين المالية لسنوات 2010-2011، فقد حدد المشرع الجبائي الجزائري عتبة رقم الأعمال السنوي الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة بخمسة ملايين دينار جزائري 5.000.000 دج .

وبالرجوع للمادة 14 من قانون المالية لسنة 2010 المعدلة الأحكام المادتين 282 مكرر 1 و 282 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نجدها تنص على أنه يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة .

الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم .... بدون تغيير حتى لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي خمسة

ملايين دينار جزائري 5.000.000 دج .

الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون (بدون تغيير حتى عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي خمسة ملايين دينار جزائري 5.000.000 دج .

لا يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين ... بدون تغيير حتى إلا إذا لم تتجاوز سقف خمسة ملايين دينار جزائري 5.000.000 دج[1] .

عندما يقوم مكلف بالضريبة باستغلال في أن واحد ... بدون تغيير حتى ..... لا يتجاوز سقف خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج[2] .

وفيما يخص قانون المالية التكميلي لسنة 2011، وقانون المالية لسنة 2012 و 2013 و 2014، فقد تم تسقيف عتبة رقم الأعمال السنوي الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة بعشرة ملايين دينار جزائري

. 10.000.000وفيما يتعلق بقانون المالية لسنة 2015 فيخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة

الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية الذين لا يتجاوز رقم أعاملهم السنوي ثلاثون مليون دينار جزائري (30.000.000 دج

[1] المادة 282 مكرر 1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب لسنة 2010
[2] المادة 282 مكرر 1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب لسنة 2010

المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع والمؤهلون للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة وهذا ما يستخلص من خلال الفقرة المضافة لأحكام المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب قانون المالية لسنة 2015

فهؤلاء الأشخاص المذكورين أعلاء يعتبرون من ضمن الأشخاص التابعين لمجال اختصاص المركز الجواري للضرائب، إذ يعتبر المحور الجباني الوحيد لهم، لإتمام واجباتهم الجبائية باعتبارهم خااضعين نظام الضريبة الجزافية الوحيدة[1] .

وباستقراء قانون المالية لسنة 2019، نجد أن المادة 10 منه استحدثت ضمن القسم الرابع من الباب الثاني من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مادتان 282 مكرر 14 و 282 مكرر 15 والتي تنص على أن الأشخاص الطبيعيون مهما كانت وضعيتهم إزاء الفئات الأخرى من المداخيل الذين ينشطون في إطار دائرة توزيع السلع والخدمات عبر منصات رقمية أو باللجوء إلى البيع المباشر على الشبكة يخضعون للاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بمعدل 5% بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة ويطبق على مبلغ الفاتورة مع احتساب كل الرسوم، ويطبق هذا الاقتطاع حسب الحالة، من طرف مؤسسات إنتاج السلع والخدمات أو من طرف المؤسسات التي تنشط في مجال الشراء إعادة البيع، كما يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه أن تطبق هذا الاقتطاع من المصدر بالنسبة الأشخاص غير المسجلين لدى الإدارة الجبائية والذين يحققون عمليات إنتاج لـلسلع والخدمات أو المؤسسات النشطة في الشراء وإعادة البيع[2] .

وباستقراء قانون المالية لسنة 2020، حيث بموجب المادة 26 منه تعديل وتتمة أحكام المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ليصبح سقف الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة خمسة عشرة مليون دينار جزائري (15.000.000 دج [3] بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا صناعيا وتجاريا .

[1] المركز الجواري للضرائب المهام والتنظيم، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب مديرية العلاقات العمومية والاتصال نشرة 2016
[2] المادة 282 مكرر 14 و 282 مكرر 15 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون المالية لسنة 2019، الجريدة الرسمية، سنة 2018
[3] المادة 14 قانون المالية التكميلي لسنة 2020 المؤرخ في 04 يونيو 2020 الجريدة الرسمية، سنة 2020، العدد 33

وبتفحص قانون المالية التكميلي لسنة 2020 المادة 14 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020 تعدل ونتمم أحكام المواد 282 مكرر او 282 مكرر 2 و 282 مكرر 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحرر كالآتي :

المادة 282 مكرر 1 يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون والشركات المدنية ذات الطابع المهني التي تمارس نشاطا صناعيا تجاريا وحرفيا، وكذا التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي أو إيراداتها المهنية السنوية خمسة عشر مليون دينار (15.000.000 دج) ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي[1] .

يستنى من نظام الإخضاع الحالي :

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 هذا القانون .

الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء .

الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحاليل الطبية .

أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة .

القائمون على عمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة وصانعي وتجار المصوغات من الذهب والبلاثين .

الأشغال العمومية والري والبناء .

وباستقراء قانون المالية لسنة 2022[2]، لا سيما المادة 73 منه المعدلة للأحكام المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كالأتي :

[1] المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2020

[2] المادة 282 مكرر 1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية، سنة 2021، العدد 100 المؤرخ في 30 ديسمبر 2021

المادة 282 مكرر 1 يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا وكذا التعاونيات الحرفية الفنية والتقليدية، التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين دينار جزائري (8.000.000 دج) ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي .

**الاستثناءات على مجال تطبيق نظام الضريبة الجز افية الوحيدة**

منذ استحداث نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007 التي استحدثت بموجبها المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث خضعت هذه الأخرى لعدة تعديلات حيث أستثني قانون الضرائب المباشرة بعض الأنشطة مهما كان حجم رقم أعمالها المحقق من طرفها وبالتالي فإنها تخضع وجوبا لنظام الربح الحقيق ويتعلق الأمر بالتعديل الأخير المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 73 من قانون المالية لسنة 2022 حيث أستثني من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة .

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 هذا القانون .

الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء .

الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحاليل الطبية

أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة .

القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة وصانعي وتجار المصوغات من الذهب والبلاتين

الأشغال العمومية والري والبناء .

المهن غير التجارية[1].

[1]الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات والاتصال، 2017، ص 7-8

**الإعفاءات**

بالعودة الأحكام للمادة 282 مكر 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2007 والمدرجة ضمن القسم السادس من الباب الثاني من الجزء الثالث تحت عنوان الإعفاءات والاستثناءات تجدها تنص على ما يلي :

تطبيق أحكام الفقرتين 2 و 3 من المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنضام الضريبة الجزافية الوحيدة .

غير أن هؤلاء يبقون مكلفين بدفع الحد الأدنى من الضريبة المنصوص عليه في المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبتفحص الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة لسنة 2017[1] تجد أنه حدد المداخيل والأشخاص المعفية من الضريبة الجزافية الوحيدة كالآتي :

المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة، وكذا الهياكل والمصالح التابعة لها مبالغ الإيرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية .

الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنياء الذين اكتتبوا دفتر شروط و الذي يحدد بنوده عن طريق التنظيم .

إعفاء كلي من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة ثلاث سنوات (03) اعتبارا من تاريخ استغلالها الفائدة الأنشطة الممارسة من طرف الشباب ذو المشاريع المؤهلين للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة. تعدد هذه المدة إلى سنة (06) سنوات ابتداءا من تاريخ الدخول الفعلي للاستغلال، هذا في حالة توجد هذه الأنشطة في المناطق المراد ترقيتها والمحددة قائمتها عن طريق التنظيم تمدد هذه المدة بسنتين (02) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف لمدة غير محددة ثلاث (03) مستخدمين على الأقل ودائما وفي حالة عدم احترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة يتم سحب الاعتماد واسترداد الحقوق والرسوم التي كان من المفروض تسديدها .

[1] المادة 282 مكرر 6 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية، سنة 2014، العدد 78 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014

تجدر الإشارة أن المستثمرون مدينون بدفع 50% من قيمة مبلغ الحد الأدنى المنصوص عليه بموجب المادة365 ومكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015[1] والمقدر ب 10.000 دج وفي هذه الحالة المستثمر يدفع 50% أي 5.000 دج مهما كان رقم أعماله المحقق إلا أنه وكإعفاء جديد يضاف إلى الإعفاءات السابقة استفادة هذه النشاطات عند نهاية مرحلة الإعفاء من الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة، وذلك خلال الثلاث (03) سنوات الأولى من الاخضاع الضريبي كالآتي :

تخفيض ضريبي قدره 70% في السنة الأولى من الإخضاع الضريبي .

تخفيض ضريبي قدره 50% في السنة الثانية من الإخضاع الضريبي ..

تخفيض ضريبي قدره 25% في السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي ..

كما تجدر الإشارة أن أحكام الماد 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعاد استحداثها بالمادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020[2] بعدما تم إلغاءها بالمادة 12 من قانون المالية لسنة 2020 قد حددت الحد الأدنى للضريبة بعشرة آلاف دينار (10000 دج) يدفع كاملا عند اكتتاب التصريح التقديري إي أن المستثمرين ابتدءا من أول جانفي 2020 أصبحوا مدينين بالحد الأدنى كاملا وذلك في فترة الإعفاءات الممنوحة قانونا[3] .

وبالعودة إلى قانون المالية لسنة 2022 فنجد أن المشرع قد أعفى المؤسسات التي تحمل علامة مؤسسة ناشئة من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة 4 سنوات ابتداءا من تاريخ الحصول على علامة مؤسسة ناشئة مع إضافة سنة 1 إضافية في حالة التجديد[4] .

**ثانيا : نظام الضريبة الحقيقي**

[1] المادة 282 مكرر 6 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية، سنة 2014، العدد 78 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014

[2] المادة 365 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون المالية التكميلي لسنة 2020 المؤرخ في 04 يونيو 2020، الجريدة الرسمية، سنة 2020 العدد 33

[3] المادة 365 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون المالية التكميلي لسنة 2020 المؤرخ في 04 يونيو 2020، الجريدة الرسمية، سنة 2020 العدد 33

[4] المادة 365 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون المالية التكميلي لسنة 2020 المؤرخ في 04 يونيو 2020، الجريدة الرسمية، سنة 2020 العدد 85

يُعد النظام الضريبي الحقيقي أحد الأنظمة الضريبية الرئيسية المُعتمدة في الجزائر، ويخضع له فئة واسعة من المكلفين الذين يُمارسون أنشطة تجارية وصناعية ومهنية. يتميز هذا النظام بفرض ضرائب على أساس الدخل الحقيقي المُحقق من قبل المكلف، وذلك بعد احتساب جميع المصروفات والمُخصصات .

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

**تعريف النظام الحقيقي**

هو نظام يبحث في معرفة القيمة الحقيقية للوعاء الذي فرضت عليه الضريبة ويخص الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذي يفوق رقم أعمالهم السنوي 8.000.000 دج، ويتطلب الخضوع لهذا النظام التزامات جبائية ومحاسبية كمسك محاسبة منتظمة قائمة على وثائق محاسبية ودفاتر تجارية، بالإضافة إلى إيداع مجموعة التصريحات الشهرية والفصلية أو السنوية في أجالها المحددة لأنها تخضع لرقابة الإدارة الجبائية .

**مجال تطبيقه**

حسب المادة 17 و 18 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة يحدد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي وجوبا حسب نظام الربح الحقيقي ويتعين على المكلفين بهذه الضريبة التصريح بمبلغ ربحهم السنوي الصافي قبل 30 أفريل من كل سنة ومسك محاسبة نظامية حسب الشروط المنصوص عليها في القانون .

وحسب المادة 148 من نفس القانون يخضع الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان رقم أعمال المحقق وفق محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها .

**الضرائب المفروضة على المكلفين بالنظام الحقيقي :**

**الضريبة على الدخل الإجمالي :**

الضريبة على الدخل الإجمالي من أهم الضرائب المفروضة في الجزائر، إذ تمس شريحة هامة من المجتمع باعتبار أنها الفرض على مداخيل متنوعة وهي ضريبة مباشرة تفرض على مداخيل الأشخاص الطبيعيين تدفع سنويا عن إجمالي المداخيل المحققة المصرح بها من طرف المكلفين لدى الإدارة الضريبية ومن أهم خصائصها :

- ضريبة سنوية إذ تفرض على المداخيل المحققة خلال السنة .

- ضريبة إجمالية أي تفرض على إجمالي الدخل وليس على فروعه، لكن الملاحظ في السنوات الأخيرة هو لجوء المشرع إلى فرض ضرائب نوعية على فروع الدخل .

- ضريبة التصاعدية تفرض وفق سلم تصاعدي وبطريقة التصاعدية بالشرائع، باستثناء المداخيل المقتطعة عند المصدر تفرض عليها نسب ثابت .

- ضربية تصريحية يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف الضريبي أو المقدم من طرف الغير إقليمية الإخضاع أي تفرض على كل شخص يكون موطن تكليفه أو مصدر دخله جزائري دو اعتبار الجنسيته .

**مجال تطبيق الضريبة :**

للخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي يجب أن يستوفي المكلف الضريبي الشروط التالية[1] :

أن يكون المكلف شخصا طبيعيا إذ أن الضريبة على الدخل الإجمالي في ضريبة شخصية، تستثنى منها شركات الأموال الأشخاص المعنوية، بينما يخضع الشركاء في شركات الأشخاص للضريبة على الدخل الإجمالي عن حصصهم في الأرباح .

أن يكون لديه محل إقامة دائم بالجزائر: المقصود بمحل إقامة دائم أن يحوز المكلف سكنا سواء على سبيل التملك أو على سبيل الإيجار لمدة لا تقل عن سنة، وإن كان المكلف لا يملك محل إقامة بالجزائر ويملك مركز أعمال رئيسي بها فهو يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي .

أن يحقق مداخيل من مصدر جزائري يخضع الأشخاص غير المقيمون بالجزائر للضريبة على الدخل الإجمالي عن مداخيلهم من مصدر جزائري ومثال ذلك أرباح مساهم فرنسي في شركة تنشط بالجزائر أو مداخيل دبلوماسي جزائري يعمل في الخارج .

**مكونات الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي :** يتكون الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي من فائض الناتج الإجمالي المحقق فعلا بما في ذلك قيمة الأرباح والامتيازات العينية التي تمتع بها المكلف على النفقات امخصصة لكسب الدخل والحفاظ عليه، ويحدد الدخل الإجمالي الصافي السنوي

[1] Ibrahim Hammadou, Ahmed Tessa, Op.cit., p.98

المكون الأساس الضريبة بجمع الأرباح أو المداخيل الصافية باستثناء المداخيل التي تفرض عليها الضريبة بمعدل محرر مثل الضربية على القيم المنقولة[1] مع خصم فوائد الفروض والديون المقترضة الأغراض مينية الشتراكات تأمين الشيخوخة والضمان الاجتماعي المدفوعة من طرف المكلف، نفقات الإطعام وعقد التأمين .

بالنسبة للأعباء القابلة للخصم والمحددة بسقوف فتطبق نفس أحكام الضريبة على أرباح الشركات

**أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي :**

الفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل شخص طبيعي يحقق دخلا من المداخيل التالية :

المداخيل المهنية الأرباح التجارية والصناعية ومداخيل المهن الحرة غير التجارية والحرف .

مداخيل القيم المنقولة .

مداخيل إيجار العقارات المبنية وغير المبنية .

المداخيل الفلاحية .

الرواتب والأجور والمعاشات والربوع .

فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية .

تتعرض فيما يلي لكل صنف من المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، وكيفية حساب المادة الخاضعة للضربية ومعدلات الضريبية المفروضة .

المداخيل المهنية يقصد بها المداخيل المتأتية من ممارسة نشاط تجاري أو صناعي بالإضافة إلى المهن الحرة غير التجارية التي يغلب عليها الطابع الفكري وتطبيق المعارف العلمية وبحصرها المشرع في الأصناف التالية[2] :

**صنف المهن الطبية**

[1] المديرية العامة للضرائب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائر 2017، ص 11
[2] المديرية العامة للضرائب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائر 2017، ص 11

يتعلق الأمر بأصحاب المهن الطبية الذين يرتكز نشاطهم الرئيسي أساسا على تقديم العلاجات الطبية وشبه الطبية ومنهم على وجه الخصوص :

الجراحون .

الأطباء .

القابلات .

أطباء الأسنان .

البياطرة .

**صنف المهن القضائية**

تضم هذه الفئة أصحاب المهن الذين ترتبط أنشطتهم وخدماتهم بالجهاز القضائي ويتعلق الأمر :

المحامون

المدافعون القضائيون

المترجمون

**صنف الوظائف والدواوين**

تضم هذه الفئة أصحاب الوظائف الذين تتعلق أنشطتهم وخدماتهم بتحرير العقود الرسمية وتنفيذ قرارات العدالة ونجد على وجه الخصوص :

الموثقون

المحضرون القضائيون

محافظو البيع بالمزايدة

**صنف التقنيين**

تخص هذه الفئة أصحاب المهن الذين يكنسي نشاطهم طابعا تقنيا مثل :

خبراء المحاسبة والمحاسبون المعتمدون

المهندسون المعماريون

الأعوان التجاريون

المصورون

وكلاء التأمين والمؤمنون الأحرار

المستشارون القانونيون والجبائيون

كما تعتبر مداخيلا مينية الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون من الأنشطة التالية :

عمليات الوساطة في شراء أو بيع العقارات

تأجير مؤسسة تجارية أو صناعية بعتادها

نشاط المزايدة الراسي عليه الوكيل ومستأجرو الحقوق البلدية

نشاط تربية الدواجن عندما يتخذ طابعا صناعيا

نشاط الصيد البحري

إجراءات تحفيزية

لتشجيع بعض الأنشطة والاستثمارات خاصة بالمناطق الأقل تنمية الهضاب العليا والجنوب)، أقر المشرع الجبالي إعفاءات وتخفيضات أهمها :

إعفاء من الضريبة الصالح المستثمرين المستفيدين من دعم الوكالة الوطنية للشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لتأمين على البطالة أو الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر .

ولمدة ست سنوات إذا كان الاستثمار في منطقة مراد ترقياها .

إعفاء لمدة 10 سنوات بالنسبة لممارسي الحرف التقليدية .

إعفاء دائم للمؤسسات التابعة لجمعيات ذوي الاحتياجات الخاصة .

إعفاء دائم لمنتجي الحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك المباشر .

تخفيض بنسبة 35% على الربع الخاضع للضريبية الناتج عن نشاط المخبزة .

تخفيض بنسبة 30% على الأرباح الملتزم بإعادة استثمارها .

**الضريبة على أرباح الشركات :**

الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة على مداخيل الشركات (شركات الأموال على وجه التحديد)، استحدثت بموجب الإصلاح الضريبي الذي تبنته الجزائر سنة 1992 لتعوض الضريبة على المداخيل التجارية والصناعية التي كانت تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على حد سواء .

**خصائص الضريبة على أرباح الشركات**

تتميز هذه الضريبة بالخصائص التالية :

ضريبة سنوية : تفرض سنويا في نهاية كل سنة مالية .

ضريبة حقيقية : تفرض على الأرباح المحققة والمثبتة بمسك محاسبة ذات القيد المزدوج .

ضريبة تصريحية : تعتمد على التصريحات المقدمة من طرف الشركات .

ضريبة نسبية : لقرض بمعدلات ثابتة حسب نوع النشاط الممارس .

ضريبة عامة : تفرض على جميع الشركات مهما كان حجمها أو نوعها بشرط تجاوز رقم أعمالها السنوي 8.000.000. دينار

ضريبة إقليمية : أي تستحق على الأرباح المحققة بالجزائر سواء كانت الشركة وطنية أو أجنبية .

**الخضوع والإعفاء من الضريبة :** يخضع للضريبة على أرباح الشركات بالإضافة إلى شركات الأموال، أي الشركات ذات مسؤولية محدودة . شركات توصية بالأسهم أو شركات ذات أسهم المؤسسات العمومية ذات طابع صناعي وتجاري والشركات المدنية المكونة على شكل شركة أسهم . بينما يعفى من هذه الضريبة الشركات الخاضعة للتقدير الجزائي وشركات الأشخاص .

**ملاحظة:** يمكن لشركات الأشخاص اختيار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات من خلال تقديم طلب للإدارة ضريبية . وبمجرد قبوله يصبح لا رجعة فيه و تطبق الضريبة على أرباح الشركات مدى حياة الشركة .

وقد أقر المشرع عدة إعفاءات ضريبية للمستثمرين من بينها إعفاء لمدة ثلاث سنوات أو سنة في المناطق المراد ترقيتها للمستثمرين المستفيدين من إعانات تشغيل الشباب كما تعفى الشركات السياحية لمدة 10 سنوات مع إعفاء دائم لأنشطة الإنتاج الفلاحي والأنشطة التصديرية[1]. كما تعفى عوائد الأسهم والسندات المدرجة في البورصة لتشجيع الاستثمار فيها. إضافة لذلك تعفى عوائد الأسهم المقبوضة من طرف الشركات من الضريبة على أرباح الشركات .

**تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات :**

الربح الصافي الخاضع هو الفرق بين الإيرادات والتكاليف خلال السنة المنتهية .

فيما يخص الإيرادات فتتضمن نواتج الاستغلال المتأتية من المبيعات وتقديم الخدمات بالإضافة إلى إعانات الاستغلال والتجهيز وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن استثمارات وعوائد رؤوس الأموال المنقولة والودائع، والإتاوات المحصلة لقاء امتياز حقوق الملكيات الصناعية للمؤسسة[2] .

**معدلات الضريبة على أرباح الشركات :** تتغير معدلات الضريبة على الأرباح باستمرار، والمعدلات المفروضة حاليا هي :

. % 19بالنسبة لأنشطة الإنتاج

23%لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، والأنشطة السياحية والحمامات المعدنية باستثناء الوكالات السياحية و الأسفار .

. % 26لباقي الأنشطة

إذا كانت المؤسسة تمارس أنشطة مختلطة . فعليهاتقديم محاسبة منفصلة لكل نشاط .تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط ومعدله الضريبي الموافق لنشاط . وعدم إحترام هذه القاعدة يؤدي إلى تطبيق معدل 26 / .

[1]قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 33
[2]المديرية العامة للضرائب دليل الخاضع للضريبة التابع المراكز الخيراني 2016، ص 11

إضافة إلى هذه المعدلات فإن المشرع وضع معدلات لاقتطاع الضريبة عند المصدر كما يلي[1] :

. % 20بالنسبة للمبالغ المحصلة من طرف المؤسسات في إطار عقود تسيير، يعتبر اقتطاعا محررا من

. % 10ضريبة على عوائد الديون والكفالات والودائع. يعتبر الاقتطاع فرضا ضريبيا يخصم من الضريبة

من 40%ضريبة على مداخيل سندات الصندوق غير الإسمية أو لحاملها، ويعتبر اقتطاعا محررا

الضريبة على أرباح الشركات .

. % 24للمبالغ التي تتلقاها المؤسسات الأجنبية في إطار صفقات تأدية الخدمات

. 24%للمبالغ المدفوعة للمخترعين وأصحاب براءات الاختراع بموجب رخص استغلال البراءات ورخص

**ملاحظة :** تستفيد الشركات الممارسة الأنشطة في ولايات تندوف تمنراست أدرار واليزي من تخفيض بنسبة 50 % من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات .

يدفع حد أدنى للضريبة على أرباح الشركات = 10.000 دينار، مهما كانت نتيجة الشركة .

**الواجبات المحاسبية والجبانية :** بالنسبة للواجبات المحاسبية يلزم قانون الضرائب الشركات بمسك الدفاتر المحاسبية الإجبارية المتمثلة في دفتر اليومية، دفتر الجرد والحفاظ على فواتير البيع والشراء لمدة 10 سنوات . بالإضافة للمصادقة على الدفاتر المحاسبية من طرف محافظ حسابات .

**المطلب الثالث : الإلتزامات الجبائية و المحاسبية للمكلفيين بالضريبة**

يترتب لي المكلف بالضريبة مجموعة من الإلتزامات الجبائية إتجاه الإدارة الجبائية تكمن في مجمل التصريحات الشهرية والسنوية والتي يتعين على المكلف بالضريبة ملؤها و إبداعها لدى إحدى مراكز الضرائب المختصة في الأجال القانونية المحددة إذ يترتب على أي تأخير أو إهمال في التصريح من جانب المكلف بالضريبة في أداء التزاماته، فرض عقوبات من جانب الإدارة الجبائية، تتمثل أساسا في غرامات التأخير و التقويم الجزافي لرقم الأعمال، كما أن عدم التزام المكلف بالضريبة بواجباته الجبائية خلال فترة نشاطه يحرمه من الإستفادة من التخفيض في الضرائب المفروضة بحيث يقابل طلبه بالرفض نتيجة عدم التزامه بالتصريحات أو الدفع ولهذا سوف أتعرض لأهم الإلتزامات للمكلفين التابعين لمركز الضرائب و المراكز الجوارية .

[1]قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ص 39

**التزامات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب**

**الإلتزامات التصريحية :** ويقصد بها مجموعة التصريحات التي تتم في نماذج معدة مسبقا من قبل الإدارة الجبائية، حيث يتعين على المكلف بالضريبة ملؤها وإبداعها في الاجال القانونية المحددة قانونا نذكر منها :

**التصريح بالوجود** : ويعد هذا الأخير الزامي ويتم التصريح به من قبل المكلف بالضريبة في بداية نشاطه التجاري في غضون ثلاثين (30) يوما إعتبارا من تاريخ إنطلاق نشاطه التجاري لدى مركز الضرائب كما يعاقب القانون على عدم التصريح بالنشاط بغرامة جبائية قدرها 30000.00 دج المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

**التصريحات السنوية :**

**التصريحات الخاصة المهنية :** تخص المكلفون بالضريبة على الدخل الإجمالي الخاضعين للنظام الحقيقي، بحيث يتعين عليهم إكتتاب على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة تصريحا خاصا، سلسلة رقم 11 بمبلغ الربح الصافي المحقق خلال السنة أو السنة المالية المنصرمة ، إذا حققت المؤسسة عجزا يتم تقديم التصريح المتضمن مبلغ العجز ضمن نفس الشروط[1] .

كما يتعين على الأشخاص والمؤسسات التي تدفع أجورا، ومرتبات أو أتعاب، تقديم التصريح السنوي بالأجور سلسلة رقم 29 على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة بحيث يتم تقديمها على حامل معلوماتي إلى مفتش الضرائب .

**التصريح الإجمالي بالمداخيل :**

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي إكتتاب تصريح سنوي سلسلة رقم 01 لأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة .

[1] مركز الضرائب الإلتزامات، وزارة المالية، مديرية العلاقات العمومية و الإتصال، نشرة 2016

**التصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات :**

بحيث يتعين على المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات إكتتاب تصريح سنوي سلسلة رقم 04 على الأكثر يوم 30 أفريل من السنة الموالية للسنة التي تم من خلالها تحقيق الأرباح، كما أنه في حالة ما إذ إنتهى أجل إبداع التصريح يوم عطلة قانونية،

وهنا نخص بالذكر شركات الأموال الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات ذات اسهم شركات التوصية ذات أسهم ....) والمؤسسات الأحادية ذات المسؤولية المحدودة فهي كذلك تخضع للضريبة على أرباح الشركات و نظامها الجبائي مماثل للنظام الجبائي الخاص بشركات الأموال [1] في حين أن الشركات الأشخاص شركة التضامن، شركات المساهمة شركات التوصية البسيطة، فهي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصدد المداخيل الموزعة على كل شريك تناسبيا مع حصصهم الإجتماعية[2] اي أن الربح الصافي يخضع إلى الإقتطاع من المصدر بنسبة 20% كضريبة تدفع لخزينة الدولة ثم يتوزع المداخيل على الشركاء حسب حصصهم في الشركة .

**التصرح الشهري (ج) رقم 50:**

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات إكتتاب و إبداع تصريح ج رقم 50 يقوم مقام حافظة إشعار بالتسديد الرسم على القيمة المضافة الرسم على النشاط المهني و الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور (...) لدى قابض الضرائب بمركز الضرائب خلال 20 يوما الأولى من الشهر الموالي للشهر المدني الذي تم خلاله تحقيق رقم أعمالهم[3].

**ب / الإلتزامات بالتسديد :**

**نظام التسبيقات على الحساب :**

**الضريبة على الدخل الإجمالي :**

يجب على المكلفين بالضريبة دفع تسبيقين إلى قابض الضرائب خلال الفترة من 20 فبراير إلى 20 مارس، ومن 20 مايو إلى 20 يونيو من السنة التي تلي السنة التي حققتم المكلفين بالضريبة أثناءها الأرباح

[1] مركز الضرائب الإلتزامات، وزارة المالية، مديرية العلاقات العمومية و الإتصال، نشرة 2016
[2] وزارة المالية. المديرية العامة للضرائب مديرية العلاقات العمومية و الإعلام، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب 2016
[3] وزارة المالية. المديرية العامة للضرائب مديرية العلاقات العمومية و الإعلام، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب 2016

والمداخيل التي يبنى عليها حساب الضريبة يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الحصص الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة عن طريق الجداول المتعلقة بالسنة الأخيرة التي وجبت عليه الضريبة يجب اداء متبقى التصفية في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجداول للتحصيل .

**الضريبة على أرباح الشركات ::**

يجب على المكلفين بالضريبة دفع بصفة تلقائية إلى قابض مركز الضرائب ثلاث تسبيقات على الحساب يعادل كل منها 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة بالربح المحقق في الفترة الأخيرة لفرض الضريبة .

تسديد هذه التسبيقات يكون عن طريق تصريح سلسلة ج رقم 50 حسب الأجال التالية :

التسبيق الأول: من 20 فبراير إلى 20 مارس .

التسبيق الثاني من 20 مايو إلى 20 يونيو .

التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر من السنة .

**متبقى التصفية :** يدفع على الأكثر يوم تسليم التصريح السنوي أي 30 أفريل يدفع الرصيد المتبقي من الضريبة عن طريق جدول إشعار بالدفع .

**الإقتطاع من المصدر:**

تخضع الرواتب التي تصرف للأجراء للضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق إجراء اقتطاع من المصدر حسب الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة[1].

**الدفع التلقائي :**

ويقصد به الدفوعات التي ترد إلى القباضة دون علم مسبق أو متابعة معينة من قبلها، وتتمثل في حين الحصوص .

[1]مركز الضرائب، الإلتزامات، وزارة المالية، مديرية العلاقات العمومية المرجع السابق

تصريحات التي يدفع المكلف بالضريبة إلى القابض سلسلة ج50

حقوق الطابع طوابع الدغة، طابع السجل التجاري و طابع المخالصة كحقوق المعاملات التي تخص السيارات و قسيمات السيارات طابع وثائق الأسفار الدولية .

دفوعات مختلفة خاصة برسم التوطين البنكي، رسوم البيئة و رسم المناجم .

تتم هذه التسويات والتحصيلات بإعتبارها إستثناء للمبدأ المشار إليه أعلاه . بحيث يمكن أن لا يتم دفع الضريبة المستحقة بتاريخ إيداع التصريح، في حالة القيام بعمليات دفع تتجاوز الأجال المقررة، فإنه يتم تطبيق غرامات التأخير عن الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحتسب إبتداء من تاريخ الذي كانت فيه من المفروض واجبة الأده[1].

**ج / الإلتزامات المتعلقة بالمحاسبة :**

تتمثل على وجه الخصوص بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي :

مسك محاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها .

إلى جانب تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حيث نصت المادة 151 على :

يتعين على الأشخاص الذكورين في 136 أن يكتسبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل

سنة لدى مفتش الضرائب التي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها،

تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة .... الخ .

**التزامات المكلفين بالضريبة التابعين للمراكز الجوارية**

**الإلتزامات التصريحية :**

**التصريح السنوي أو التقديري لرقم الأعمال سلسلة ج رقم 12**

[1] مركز الضرائب الإلتزامات وزارة المالية المديرية العامة للضرائب مديرية العلاقات العمومية و الإتصال، نشرة 2016

بحيث نصت المادة 40 من قانون المالية لسنة 2017 على تعديل أحكام المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية بتحديد تاريخ اكتتاب التصريح التقديري لرقم الأعمال بين الفاتح و 30 جوان من كل سنة كما يلي : يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية إكتتاب تصريح تقديري تحدد الإدارة الجبائية نموذجه، وإرساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط و يجب أن يتم إكتتاب هذا التصريح في الفترة الممتدة ما بين الأول و الثلاثين من شهر جوان من كل سنة

كما يتعين عليهم مسك وتقديم عند كل طلب من الإدارة الجبائية، سجل مرقم و مؤشر عليه من قبل المصالح الجبائية، يتضمن تلخيصا سنويا وتسجل فيه تفاصيل مشترياتهم المدعمة بفواتير وغيرها من المستندات الثبوتية[1] .

و يتعين عليهم، زيادة على ذلك ضمن نفس الشروط، مسك سجل مرقم و مؤشر عليه يتضمن تفاصيل مبيعاتهم .

كما يتعين على المكلفين بالضريبة الممارسين لنشاط تأدية الخدمات، حيازة دفتر يومي يتم ضبطه يوما بيوم و تقيد فيه التفايل الخاصة بإيراداتهم المهنية ويتم تقديمه عند كل طلب من الإدارة الجبائية[2] .

يستشف من نص المادة 01 من ق إ ج على وجوب إبداع التصريح السنوي سلسلة ج 12 في الفترة الممدة ما بين الأول والثلاثين من شهر جوان من كل سنة .

كذلك إذا كان رقم أعمالكم المحقق يتجاوز ذلك المصرح به بعنوان سنة يتعين عليكم إكتساب تصريح تكميلي بين 15 و 30 يناير من السنة ن 17 و دفع الضريبة المتعلقة بها .

حيث أسس قانون المالية لسنة 2017 مادة جديدة هي المادة 03 مكرر تضاف الى قانون الإجراءات الجبائية حيث تنص على الزام المكلفين بالضريبة بإكتتاب التصريح التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة في أجل أقصاء 31 ديسمبر من سنة بداية النشاط[3] .

إذا كان رقم أعمالكم المحقق أقل من ذلك المصرح به بعنوان السنة ن، يمكنكم رفع دعوى نزاعية مع تبريد الفارق المصرح به[4] .

---

[1]مركز الضرائب الإلتزامات مديرية العلاقات العمومية مرجع السابق

[2]قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب سنة 2017 1

[3]بلاغ يتعلق بالاحكام الجبائية التي تم ادراجها بموجب قانون المالية لسنة 2017 في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة ص 01

[4]الضريبة الجزافية الوحيدة، دفع الضريبة الجزافية الوحيدة والتزامات المكلفين بالضريبية مديرية العلاقات العمومية و الإتصال نشرة 2016

كذلك من بين الإلتزامات التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة التابع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة وجوب مسك سجل مرقم و مؤشر من قبل الإدارة الجبائية و تقديمه عند كل طلب يتضمن تلخيصا سنويا وتسجل فيه مبلغ المشتريات مدعمة بفواتير الشراء و زيادة على ذلك يتوجب كذلك مسك سجل مرقم ومؤشر من قبل الإدارة الجبائية يتضمن تفاصيل مبيعاتهم .

كما يتوجب على مؤدي الخدمات مسك دفتر اليومية ضمن نفس الشروط .

**التصريحات الجبائية الأخرى**

**التصريح بالوجود ج رقم 08**

يتعين على المكلفين بالضريبة الجدد إبداع تصريح بالوجود سلسلة ج رقم 08 خلال الثلاثين يومان بداية نشاهم لدى مفتشية الضرائب أو المركز الجواري للضرائب الذين يتبعون له .

**جدول الإشعار بالدفع سلسلة ج رقم أ 50**

يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يوظفون عمالا، إكتتاب فصليا التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأجور سلسلة ج رقم 50 أ .

**الإلتزامات المحاسبية :**

يجب عليكم مسك فن الشروط المنصوص عليها في المادة 01 قانون إ ج ج :

سجل مرقم و موقع من طرف المفتش، حيث يلخص السجل تفاصيل عمليات الشراء عن كل سنة مع إرفاق وكافة الوثائق التبريرية .

سجل مرقم و موقع يحتوي على تفاصيل إيراداتكم المهنية، إذا كنتم تمارسون نشاط تقديم الخدمات .

هذه الوثائق يتم تقديمها بناءا على طلب من الإدارة الجبائية[1].

[1]الضريبة الجزافية الوحيدة، دفع الضريبة الجزافية الوحيدة والتزامات المكلفين بالضريبية مديرية العلاقات العمومية و الإتصال نشرة 2016

**التزامات دفع الضريبة الجز افية الوحيدة :**

يتوجب على المكلف بالضريبة الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة حساب الضريبة المستحقة و إعادة تسديدها للإدارة الجبائية بحيث عند إبداع التصريح التقديري، يقوم المكلفون بالضريبة، بدفع إجمالي للضريبة الجزافية الوحيدة الموافقة لرقم الأمال التقديري المصرح به .

يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اللجوء للدفع الجزئي لضريبة، وفي هذه الحالة، يجب عليهم عند إبداع التصرح التقديري، تسديد % 50% من مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة، أما 50% الباقية فيتم تسديدها على دفعتين متساويتين من 01 إلى 15 سبتمبر، ومن 01 إلى 15 ديسمبر .

عندما ينقضي أجل الدفع في يوم عطلة قانونية يؤجل الدفع الأول يوم عمل يليه .

يتعين على المكلفين بالضريبة الجدد إكتساب التصريح ج 12 و تسديد مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المستحق تلقائيا، ويجب إكتساب هذا التصريح قبل 31 ديسمبر من السنة بداية نشاطهم[1] .

**تنويه:** لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة المستحقة من طرف الأشخاص الطبيعيين بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة و عن كل سنة مالية ونشاطهم ومهما كان رقم الأعمال المحقق عن 10.000 دينار .

## المبحث الثالث : عناصر الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي

إن استقلالية وسيادة القانون عن القانون المحاسبي سيؤدي حتما إلى إحداث اختلافات مهمة بينهما. لذلك جاء هذا المبحث من أجل تحديد عناصر الفروقات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجانب الجبائي، والتي يمكن تقسيمها إلى فروقات دائمة وفروقات مؤقتة .

### المطلب الأول: الفروقات الدائمة

وهي عبارة عن فروقات تنشأ نتيجة معالجة بعض العمليات الأغراض ضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها الأغراض محاسبية، حيث تتميز هذه الفروق بأنا تؤثر على الدورة التي تحدث فيها فقط دون أن يمتد تأثيرها إلى الدورات اللاحقة[2]، وهي تتمثل في الادماجات التي يتعين دمجها في النتيجة المحاسبية وكذا الخصومات التي يتعين تخفيضها من النتيجة المحاسبية وهي تتمثل فيما يلي :

---

[1] وزارة المالية المديرية العامة للضرائب مديرية العلاقات العمومية و الاتصال الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة سنة 2017

والمعايير الدولي الجزء الثاني، منشورات كليك الجزائر 2013، ص 425 SCF ابن ربيع حقيقة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق

[2] المادة 169 الفقرتين 01 و 02 من قانون الضرائب المباشر

- **حصص الهدايا ومصاريف الإشهار المالي :**

حيث اعتبر المشرع الجبائي أن الهدايا المختلفة تكون غير قابلة للخصم ماعدا الهدايا الاشهارية التي لا تتجاوز قيمتها 500 دج للوحدة، وكذا الإعانات والتبرعات والهبات الممنوحة للمؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني عندما لا تتجاوز مبلغها 1000000 دج سنويا، في حين حدد المشرع الجبائي مصاريف الإشهار المالي الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرة الشباب في حدود 10% من رقم الأعمال السنة المالية في حد أقصاه 30.000.000 دج[1] في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي لا يحدد أسقفا لخصم هذه الأعباء من الإيرادات .

**مصاريف البحث و التطوير:**

نجد أن المشرع الجبائي حدد السقف المحدد للخصم بالنسبة لمصاريف البحث و التطوير في حدود 10% من مبلغ الربح الخاضع للضريبة دون تجاوز حد أقصاه قدره 100000000 دج، شريطة إعادة استثمار المبالغ المرخص بخصمهما مع التصريح بها لدى الإدارة الجبائية و كذا الهيئة الوطنية المكلف بمراقبة البحث العلمي[2]. بينما نجد النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل مصاريف البحث حسب طبيعتها ضمن الأعباء مباشرة كما ينص على تسجيل مصاريف التطوير ضمن التثبيتات المعنوية إذا تحققت شروط معينة، وعليه يمكن تطبيق الإهتلاكات عليها[3] ، وهذا له انعكاسات من الناحية الجبائية على حساب النتيجة الجبائية .

- **الأعباء الجبائية غير مقبولة للخصم :**

لقد نص المشرع الجبائي على عدم قابلية خصم بعض الضرائب والرسوم من النتيجة المحاسبية وبالتالي يتعين إعادة إدماجها في الربح الخاضع للضريبة وعلى رأسها الضريبة على أرباح الشركات[4] وكذا الرسوم على التمهين[5] .

---

[1] المادة 171 الفقرة من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة

[2] البند رقم 121/14 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد تقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكنا مدونة الحسابات

[3] البند رقم 121/14 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد تقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكنا مدونة الحسابات

[4] المادة 141 الفقرة 06 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، تحديث 2018

[5] المادة 29 من قانون المالية لسنة 2007

إضافة الرسم على امتلاك السيارات الخاصة من طرف الشركات[1] كما اعتبر المشرع الجبائي العقوبات والغرامات المسلطة على المكلفين بالضريبة نتيجة عدم احترامها لالتزاماتهم القانونية بمثابة أعباء غير قابلة للتخفيض[2]، في حين يسمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل هذه الأعباء محاسبيا وذلك في الحساب 64 بالنسبة للضرائب والرسوم 65 بالنسبة الجبائية وكذا حساب 69 بالنسبة للضرائب على نتائج .

**أقساط الإهتلاك غير قابلة للخصم :**

حيث ينص القانون الجبائي على حساب قسط الاهتلاك المالي المقابل للخصم بالنسبة للسيارات السياحية على أساس قيمة شراء موحدة قدرها 1000000 دج. غير أن هذا السقف لا يؤخذ بعين الاعتبار إذا كانت هذه السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة[3]، كما نص على عدم قبول خصم أقساط الإهتلاك المطبقة من طرف المقرض المستأجر في إطار عقد القرض الإيجاري[4] على عكس النظام المحاسبي المالي الذي يسح بتسجيل هذه الإهتلاكات محاسبيا من أجل تحديد النتيجة المحاسبية .

**مصاريف أخرى غير قابلة للخصم :**

لقد رفض المشرع الجبائي خصم بعض الأعباء التي سجلتها المحاسبة في الصنف 06 و بالتالي ينعين دمجها في الربح المحاسبي من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة منها مصاريف الاستقبال بما فيها مصاريف الاطعام و الفندق وكذا مختلف الأعباء ومصاريف الايجار الخاصة بالمباني غير مخصصة مباشرة لاستغلال بالإضافة إلى مصاريف المستوفية لشروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما تفوق قيمة الفاتورة باحتساب كل رسوم مبلغ 300000 دج[5]، و كذا مصاريف إيجار وتصليح وصيانة السيارات السياحية عندما لا تشكل الأداة الأساسية لنشاط المؤسسة[6]، دون أن ننسى خسائر القيمة للتثبيتات في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي يسمح بتسجيل هذه الأعباء محاسبيا دوم أن يضع أي شروط متعلقة بطبيعة الأعباء أو بطريقة تسديد الفاتورة .

**فوائض القيمة غير الخاضعة للضريبة :**

[1] المادة 26 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010
[2] المادة 141 الفقرة 06 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، الحديث 2018
[3] المادة 141 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة تحديث 2018 المادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010
[4] المادة 171 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، تحديث 2018
[5] المادة 06 من قانون المالية لسنة 2018 المعدلة المادة 7/141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
[6] المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة، تحديث 2018

حيث ينص القانون الجبائي على إعفاء فوائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات المحققة بين الشركات التابعة لنفس المجمع، وكذا فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول في إطار عمليات القرض الإيجاري، كما ينص على معالجة فائض القيمة للتنازل عن التثبيتات جبائيا باحتسابه في حدود70 بالمئة من قيمته إذا كان يشمل تثبيتات ثم اكتسبها أو إنجازها منذ 3 سنوات على الأكثر أو باحتسابه في حدود 35 بالمئة من قيمته إذا كان يشمل تثبيتات تم اكتسابها أو إنجازها منذ أكثر من 3 سنوات ، على أن يتم إعفاءه بالكامل في حالة إعادة استثماره في أجل ثلاث سنوات من تحقيقه[1]، في حين يعتبر النظام المحاسبي فائض القيمة إيراد كباقي الإيرادات يسجل محاسبيا في الحساب 752

**قسائم الأرباح الموزعة على شركات**

لا تدخل ضمن الربح الجبائي المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح والتي سبقا لها وأن أخضعت للضريبة على تحقيقها أو تلك المعفاة صراحة، بينما تعتبر هذه التوزيعات الأرباح والتي سبق لها وأن أرباح الشركات أثناء أخضعت للضريبة على أرباح الشركات أثناء تحقيقها أو تلك المعفاة صراحة، بينما تعتبر هذه التوزيعات للأرباح محاسبيا كإيرادات مالية تدخل في حساب الربح المحاسبي[2] .

**المطلب الثاني: الفروقات المؤقتة**

هي تلك الفروقات بين المحاسبة والجباية والتي تنشأ نتيجة أن بعض عناصر الإيرادات أو الأعباء تدرج في الربح الخاضع للضريبة في توقيت يختلف عن توقيت إدراجها في الربح المحاسبي، حيث تتميز هذه الفروق بأنها تنشأ في فترة محاسبية معينة ثم تنعكس بالسداد أو الاسترداد في فترات محاسبية مستقبلية والتي تنشأ عنها ما يسمى بالضرائب المؤجلة، ومن أمثلتها في النظام الجبائي الجزائري نجد

**الإعانات العمومية :**

حيث يدرج القانون الجبائي إعانات الاستغلال أو التوازن التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسة ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها أو قبضها[3] في حين ينص النظام المحاسبي المالي على إدراج الإعانات العمومية في الحسابات كمنتوجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه[4] دون أن يشترط تاريخ القبض كشرط لتحقيق الإيراد .

[1]المادة 147 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة تحديث 2018
[2] المادة 144 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، تحديث 2018
[3]البند رقم 124/03 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 مرجع السابق
[4]المادة 141/01 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، تحديث 2018

**مصاريف المالية والأتاوى والأتعاب :**

بالنسبة للفوائد والأجيو وغيرها من المصاريف المالية بالإضافة إلى الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستغلال وعلامات الصنع وكذا مصاريف المساعدة التقنية والأتعاب، فإن خصمها من النتيجة المالية يبقى مرهون بدفعها فعليا أثناء السنة المالية حسب القواعد الجبائية[1]، في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل هذه الأعباء مع ربطها بالسنة المالية التي ترتبت خلالها[2] دون أن ينظر إلى تاريخ الدفع الفعلي .

**العناصر ذات القيمة المنخفضة :**

بالنسبة لقانون الجبائي فإنه يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم لسنة المالية المتصلة بها[3]، بينما نجد نظام المحاسبي المالي لا يضع سقفا معينا لتلك العناصر[4] بل ترك الأمر للمؤسسات الاقتصادية من أجل تقدير قيمة هذه العناصر الضعيفة القيمة، الأمر الذي ينجر عنه نشوء فرق مؤقت بين الحاسبة والجبائية في حالة اعتماد المؤسسة على سقف أكبر مما هو معتمد جبائيا .

**خسائر السنوات السابقة**

لقد منح القانون الجبائي للمؤسسات إمكانية ترحيل خسائر المحققة إلى غاية السنة الرابعة، بمعنى أنه في حال تسجيل عجز في السنة المالية معينة، فإن هذا العجز يعتبر عبنا يدرج في السنة المالية الموالية و ينخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كافي لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بترتيب إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجزة، بينما ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الخسارة المحققة في الحساب 11 ترحيل من جديد ( دون أن يعتبر كعب منخفض من نتائج السنوات الموالية[5] .

**عدم تجانس بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي :**

[1] البند رقم 127/01 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق
[2] المادة 141/03 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، تحديث 2018
[3] البند رقم 121/04 من قرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق
[4] المادة 147 من القانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة تحديث 2018
[5] الحساب رقم 11 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق

طريقة الإهتلاك أو مدة الإهتلاك أو حتى قاعدة الإهتلاك المطبقة من طرف المؤسسة محاسبيا ليست هي نفسها بالضرورة الطريقة أو المدة أو قاعدة الإهتلاك المنصوص عليها جبائيا، فنظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات باختيار طريقة الإهتلاك مع تحديد مدة المنفعة التي تراها مناسبة لاستراتيجية الاستثمارية، في حين الإهتلاك الجبائي ليس بضرورة هو نفسه الإهتلاك المحاسبي حسب السياسة الجبائية لدولة الأمر الذي ينشأ عنة فروقات مؤقتة بين المحاسبة والجباية يتم معالجتها في إطار الضرائب المؤجلة ضف إلى ذلك أن القانون الجبائي مازال يعترف بطريقة الاهتلاك المتصاعد والتي تم إلغاؤها في النظام المحاسبي المالي، كما أنه تم إضافة طريقة جديدة لإهتلاك ممثلة في طريقة الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج في النظام المحاسبي المالي في حين أنها غير معتمدة جبائيا[1] .

**العقود طويلة الاجل**

يتحدد الإيراد جبائيا بالنسبة لنشاط المقاولات التي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو أكثر حسب نسبة الإنجاز، حيث يلزم التشريع الجبائي الجزائري المؤسسات الممارسة لهذا النشاط بتطبيق طريقة التقدم في الأشغال التي تستوجب معرفة النسبة المئوية للتقدم من خلال تقدير مدى التقدم في إنجاز المشروع بينما يترك نظام المحاسبي المالي الخيار للمؤسسات في اعتماد طريقة التقدم في الأشغال أو طريقة الاتمام حسب ما تراه المؤسسة مناسبا لها .

[1] المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009

**الخلاصة :**

يترابط النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر بشكل وثيق، حيث يسعي كلاهما لتقديم صورة واضحة عن الوضع المالي للمؤسسة، لكن مع اختلاف الأهداف. تهدف المحاسبة إلى تقديم معلومات للمستخدمين لاتخاذ القرارات، بينما تركز الضرائب على تحديد الدخل الخاضع للضريبة وجمع الإيرادات للدولة ..

تنشأ فروقات بين النظامين نتيجة اختلاف قواعد التسجيل والأهداف، مما يؤدي إلى ظهور فروقات دائمة ومؤقتة في الدخل. تتطلب هذه الفروقات من المؤسسات إجراء التعديلات اللازمة لضمان التوافق بين النتائج المحاسبية والنتائج الجبائية،

يُشكل التوافق مع متطلبات النظامين تحديًا هامًا للمؤسسات الجزائرية، حيث تواجه تعقيدات القوانين الضريبية وتغيراتها المتكررة، بالإضافة إلى نقص المعرفة لدى بعض المختصين .

ولمعالجة هذه التحديات، تُقترح حلول تشمل تحديث القوانين الضريبية لتتماشى مع المعايير الدولية، وتطوير برامج توعية لتثقيف المؤسسات حول المتطلبات الضريبية، وتعزيز مهارات المحاسبين لمواكبة تعقيدات النظامين .

إنّ فهم العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، واتخاذ الخطوات اللازمة لضمان التوافق، يُعدّ أمرًا ضروريًا للمؤسسات الجزائرية لتحقيق الامتثال الضريبي، وتقليل التكاليف، والحصول على صورة دقيقة لوضعها المالي .

# الفصل الثاني :

# أليات الإنتقال من النتيجة الحاسبية إلى النتيجة الجبائية

**تمهيد :**

تُعدّ المفاهيم المالية مثل النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية و الضرائب المؤجلة ركائز أساسية لفهم الوضع المالي للشركة والتزاماتها الضريبية. فعلى الرغم من ارتباطها الوثيق، إلا أنّها تختلف في تعريفها وطريقة احتسابها .

فالنتيجة المحاسبية تُشير إلى الربح أو الخسارة التي تحققها الشركة خلال فترة زمنية محددة وفقًا للمعايير المحاسبية المعمول بها. بينما النتيجة الجبائية تُمثل الربح أو الخسارة التي تحددها الإدارة الضريبية بناءً على القوانين والأنظمة الضريبية .

## المبحث الأول : عرض المعيار المحاسبي الدولي 12 و الضرائب المؤجلة

يُعدّ المعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل أحد أهم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث ينظم كيفية تسجيل وتقديم الشركات للمعلومات المتعلقة بضرائب الدخل في قوائمها المالية. يهدف هذا المعيار إلى ضمان تقديم معلومات موثوقة ومقارنة حول الأعباء الضريبية التي تتعرض لها الشركات المختلفة، مما يسمح للمستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة بتقييم قدرتها على توليد الأرباح بشكل أفضل .

### المطلب الأول : عرض الميار الدولي الضريبة على الدخل رقم 12

الضريبة على النتيجة أو على الدخل تمثل اقتطاع هام يتم على الأرباح المحققة من قبل كل مؤسسة فهي وسيلة هامة لتوليد الإيرادات الحكومية، ونظرا لأهمية هذه الضريبة فان هيئة المعايير الدولية في افريل سنة 1978 نشرت المعيار الدولي IAS 12 المتعلق بمحاسبة الضرائب على الدخل، ودخل حيز التطبيق في 12 جويلية 1979 و يتناول هذا المعيار وصف المعالجة المحاسبية للضرائب الجارية والضرائب المؤجلة .

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

#### أولا : نطاق المعيار الدولي الضريبة على الدخل رقم 12 وهدفها

**نطاق المعيار:**

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن كافة ضرائب الدخل شاملا الضرائب المحلية والأجنبية، والضريبة المحجوزة عند المنبع وكذلك الآثار المترتبة على ضريبة الدخل المدفوعات توزيع الربح، ولا ينطوي هذا المعيار على المنح الحكومية حيث يعالجها المعيار رقم 20[1]

ويتعلق هذا المعيار بقضيتين مختلفتين بالضرائب :

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

[1]المادة 173 الفقرة - 1 و 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 45

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

**هدف المعيار:**

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) الضرائب المؤجلة إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب الموحلة، ويوضح المعيار بالتحديد كيفية احتساب مقدار الضريبة المؤجلة مستحقة الدفع عن الفترة الحالية والفترة المستقبلية، ويبين المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة المعد وفق المعايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، ويعالج الاختلافات الدائمة والمؤقتة بينهما .[1]

**ثانيا : التعريف بمصطلحات المعيار الدولي رقم 12 الضرائب على الدخل**

عرف المعيار مجموعة من المصطلحات تذكر منها :

**الربح المحاسبي :** هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل انقطاع مصروف الضريبة .[2]

**الربح الخاضع للضريبة ( الخسارة الضريبية ):** هو صافي الربح أو الخسارة للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والتي تحدد على ضوله ضرائب الدخل المستحقة القابلة للاسترداد .[3]

**القاعدة الضريبية:** الأصل أو التزام هو المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض الضريبة .

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

وميز المعيار بين نوعين من الفروقات الضريبية وهما: [4]

[1]بن ربيع حيفة وأخرون، مرجع سابق ذكره، ص 287
[2]طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الحي الأول دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2016، ص 414
[3]طارق عبد العال حماد، مرجع أعلام، ص 414
[4]محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 202

**الفروق المؤقتة :** وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية خلال دورة معينة من جراء الأحد بعين الاعتبار دورات مختلفة أثناء حساب النتيجة المحاسبية من جهة، والنتيجة الجبائية من جهة أخرى البعض عناصر الأعباء والنواتج لهذه الفروقات خلال دورة معينة ويمكن امتصاصها بعد ذلك خلال الدورة أو الدورات اللاحقة[1] .

**الفروق الدائمة :** وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال دورة معينة والتي لا يمكن امتصاصها خلال الدورات اللاحقة، ونظراً مثل هذه الفروقات عندما يجب إدراج بعض العناصر في حساب النتيجة المحاسبية، بينما يجب إقصاؤها في حساب النتيجة الجبائية ولا ينتج عنها أي ضرائب مؤجلة، مثل الغرامات المالية أو الزيادة في قيمة أعباء عن القيمة المحددة في قانون الضرائب أو أرباح بعض التوظيفات المعفاة من الضرائب[2] .

**المطلب الثاني : الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي**

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

**أولا: تعريف الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي**

عرفت المادة 134-2 من النظام المحاسبي المالي الضريبة الموحلة كالتالي: الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة الأرباح قابل للدفع وضريبة موحلة خصوم أو قابل للتحصيل ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية .

وتعرف أيضا الضريبة المؤجلة: هي تلك الضريبة الناتجة عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء، والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة وبين الاعتراف والتقييم الجبائي لها." تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن :

اختلال زمني (مؤقت) بين الإثبات المحاسبي المنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع .

---

[1] يوعلي عبد النورة النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجمالية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسييرة

[2] جامعة البويرة 2014 من 94

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

**الثانيا: مجال تطبيق الضرائب المؤجلة وأصنافها**

**1 : مجال التطبيق**

تطبيق الضرائب الموحلة يخص جميع المؤسسات الاقتصادية الخاضعة لدفع الضريبة على أرباح الشركات والتي تطبيق النظام الحقيقي، أما المؤسسات غير خاضعة للضريبة على الأرباح أو التي تخضع المنظام الجبالي الجزائي فهي غير معنية[1] .

**2: تصنيف الضرائب المؤجلة**

لا تخرج في معنى الضرائب المؤجلة من حالتين الدين فقط هما : الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم ويعرف نوعي الضرائب المؤجلة كما يلي[2] :

ضرائب مؤجلة أصول أو أصل ضربي موحل المثل مبالغ ضريبة ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل وبعبارة تحصل " يعني أنها ستخفض من مبلغ الضرائب المستحقة للدفع، ومن أمثلة ذلك :

الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفض من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفض من الضريبة المسددة خلال هذه الدورات .

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

---

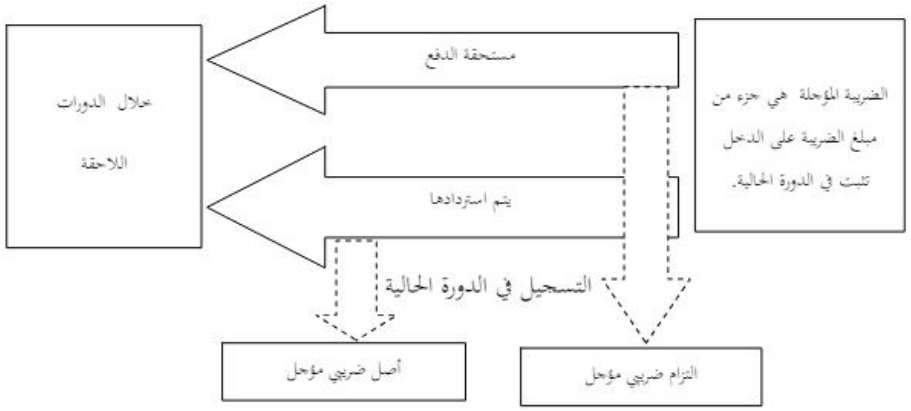
[1] كنتوش عاشور أصول المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي أعد الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011 ص 109

[2] من ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق ذكره ،ص 291

نفقات وأعباء التطوير التي يتم تثبيتها وإظهارها ضمن التثبيتات محاسبيا، على العكس جبائيا التي يجب طرحها خلال الدورة التي حدثت فيها [1].

ضرائب مؤجلة خصوم التزام ضريبي مؤجل تمثل مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رقم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق والشكل التالي يوضح هذين الصنفين[2] :

**شكل رقم01 : مفهوم الضريبة المؤجلة و أصنافها**




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

**الثالثأ: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة**

يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة في الميزانية وحسابات التائج عن طريق التمييز بين الضرائب مؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم والحسابات المتعلقة بالميزانية وحسابات النتائج كما يلي :

حساب 133 الضرائب المؤجلة أصول

[1] من ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق ذكره ،ص 291

[2] ميسي سارة، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبالي الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة الوادي 2014، ص 77

حساب 134 الضرائب المؤجلة خصوم

حساب 692 فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول

حساب 693 فرض الضرية الموحلة عن الخصوم

**1: الضرائب المؤجلة أصول**

تسجل الضرائب محاسبيا يجعل حساب 133 ضرائب مؤحلة أصول مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وهذا ما يجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول دائنا وهذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فسجل قيدا معاكسا[1]

. ويتم التسجيل المحاسبي كالتالي :

N/12/31

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 133 | | من ح/ الضرائب المؤجلة على الاصول | xxx | |
| | 692 | الى ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الاصول | | xxx |
| | | اثبات الضريبة المؤجلة اصول | | |

**2 : الضرائب المؤجلة خصوم**

تسجل الضرائب محاسبيا يعمل حساب 134 ضرائب موحلة حصوم دانا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا ما يجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم مدينا، هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة خصوم فنسجل قيدا معاكسا

ويتم التسجيل المحاسبي ك التالي :

N/12/31

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 693 | | من ح/ فرض الضريبة مؤجلة عن الخصوم | xxx | |
| | 134 | الى ح/ الضرائب المؤجلة على الخصوم | | Xxx |
| | | اثبات الضريبة المؤجلة خصوم | | |

[1]عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق ذكره، ص 140

و الجدول التالي يوضح حالات الضرائب المؤجلة أكثر :

**جدول رقم 01 : فهم الضرائب المؤجلة**

| الحالة | عناصر الميزانية أصول | عناصر الميزانية خصوم |
|---|---|---|
| القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية | ضريبة مؤجلة خصوم | ضريبة مؤجلة أصول |
| القيمة المحاسبية اقل من القيمة الجبائية | ضريبة مؤجلة أصول | ضريبة مؤجلة خصوم |
| القيمة المحاسبية تساوي القيمة الجبائية | لاشيء | لاشيء |

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

في هذا المبحث تبين لنا أن الإدارة الجبائية من اجل تحديد النتيجة الجبائية تلزم المؤسسات بالتصريح بنتيجتها المحاسبية فهي تقوم الإدارة الجبائية بإعادة النظر في النتيجة قبل فرض الضريبة عليها في حالة تحقيق ربح، بإدخال تعديلات على النتيجة المحاسبية وهذا وفقا للتشريع الجبالي المطبق، حيث أن هناك أعباء يجب عصمها إذا توفرت على شروط الخصم وأخرى يجب إعادة إدماجها لعدم استجابتها لتلك الشروط للوصول إلى النتيجة الجبائية. وأيضا لتوضيح العلاقة أكثر بين النتيجة المحاسبية والجبائية تم عرض المعيار الدولي المحاسبي رقم 12 الخاص بمعالجة الفروقات الناتجة عن كلتا النتيجتين ودراسة الضرائب المؤجلة الناتجة عن تلك الفروقات .

## المبحث الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية

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

### المطلب الأول: مفهوم النتيجة المحاسبة

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

وتعرف النتيجة المحاسبية حسب المادة 28 من النظام المحاسبي المالي كمايلي : تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون هذا الفارق مطابقا

لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية وتحايتها، ما هذا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثرعلى الأعباء أو النواتج .

و تعرف أيضا بما يلي :[1]

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

**طرق تحديد النتيجة المحاسبية**

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

**مطلب الثاني : تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق الميز انية**

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

**1: تعريف الميز انية**

عرفت الميزانية على أنها تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويوز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والغير جارية[2].

وعرفت أيضا بأنها جدول ذو حاليين بعد بتاريخ معين، ويظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة، وبالجانب الأيسر خصوم المؤسسة أو الأموال الخاصة للمؤسسة وكذا التزاماتها نحو الغير[3] .

[1] Rabah Tafighoult, LE SYSTEME COMPTABLECOMPTABLE FINANCIER, Imprimerie Autes emballages, Prumière édition, Algérie, 2015, P26

[2] الجمال تعليلي الغالية المؤسسة والخيالية وفق النظام المحاسبي المالي، مليحة الطباعات الجزائر، 2011، ص 15

[3] عبد الرحمان علياء المحاسبية العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر حياطي برج بوخريج، 2009 ص 10

## 2: أنواع الميزانية

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

**الميزانية الافتتاحية :** تبرز الميزانية الافتتاحية أهم العناصر التي تمتلكها المؤسسة عند بداية النشاط أو بداية السنة وتتضمن غاليا رأس مال الذي قدمه صاحب أو أصحاب المؤسسة من جهة والتجاه هذه الأموال لاكتساب بها ما تحتاج لها المؤسسة من وسائل ضرورية للقيام بمهامها من جهة أخرى[1] .

**الميزانية الختامية:** تعد في نهاية السنة الظهر نتيجة الدورة فهي إلزامية قانونا كما أنها عملية[2] .

## 3: عناصر الميزانية

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

**الأصول:** تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها والتي تسييرها المؤسسة، من خلال الأحداث. الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية حيث أن مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول[3]، وتتضمن الأصول عنصرين أساسين :

**الأصول الغير جارية :** هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة الجاجات نشاط المؤسسة، مثل التثبيتات العينية والمعنوية[4] .

---

[1] عبد الرحمان علية المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي تعالي، مرجع سابق ذكره ص 12

[2] الشوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول مكتبة الشركة العراقية بودواو، الجزائر، 2008، ص 33

[3] بن بولعة أمينة أعمال نهاية السنة وفق 2 مليحة للطباعة، الجزائر 2016 ص 175
محمد طرطار و عبد العالي منصرة القنيات المحاسبية العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الأمر الغربي، حسور المنشر والتوزيع، الطبعة

[4] الأول، المرائي، 2015، من 211 بن بولة أمينة، مرجع سابق ذكرد، ص 175

**الأصول الجارية :** هي أصول تتوقع المؤسسة المجازها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دائرة الاستغلال العادي و هي أصول تم حيازتها أساسا الأغراض المعاملات القصيرة .

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

**الأموال خاصة :** في تلك الزيادة أو الفائض في الأصول على الخصوم الجارية والغير جارية وتتكون أساسا من راسمال الصادر وبعض الاحتياطات ومن النتيجة[1] .

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

**الخصوم الجارية** : في خصوم النظر المؤسسة الفضالها في دائرة الاستغلال العادي حيث يجب أن يتم تسوينها في غضون اثنا عشر شهر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية .[2]

**4: حساب النتيجة**

نتيجة السنة المالية هي عبارة عن قيمة الربح أو الخسارة التي تحققها المؤسسة من جراء العمليات المالية والتجارية التي قامت بها خلال دورة معينة، وفي نهاية السنة المالية تظهر النتيجة في حالتين إما حالة ربح أو حالة خسارة .[3]

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

الحالة الثانية: عندما تكون النتيجة في نهاية السنة المالية حسارة، في هذه الحالة يكون مجموع الأصول اقل من مجموع الخصوم .

[1]من بولتحة أمية، مرجع سابق ذكية، ص 175 وص 176
[2]احمد طرطان و عبد العالي مصرة التقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الأطار نظري، مرجع سائل ذكرت ص 213
[3]الحمد طرطار وعبد العالي حضرة تقنيات الخماسية العامة وقل النظام المحاسبي المالي الاطار النظري، مرجع سابق ذكرية ص 203

## شكل رقم01 : ميزانية لأصول

السنة المالية المقفلة في .....

| رقم الحساب | الأصول | ملاحظة | N إجمالي | N اهتلاك رصيد | N صافي | N-1 صافي |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 207<br>20(ماعدا 207)<br>21 و22 (ماعدا 229)<br>23<br>265<br>26(ماعدا265 و 269)<br>271 و272<br>و273<br>274 و275<br>و276 | الأصول المثبتة ( غير جارية )<br>فارق بين الاقتناء (ou goodwill)<br>التثبيتات المعنوية<br>التثبيتات العينية<br>التثبيتات الجاري انجازها<br>تثبيتات مالية<br>السندات موضوعة موضع المعادلة ـ المؤسسات المشاركة<br>المساهمات الاخرى و الحسابات الدائنة الملحقة<br>سندات أخرى مثبتة<br>قروض و الأصول المالية الاخرى غير جارية | | | | | |
| | مجموع الأصول غير الجارية | | | | | |
| 30 إلى 38<br>41( ماعدا 419)<br>409 مدين<br>[42و43<br>و44(ماعدا 444<br>إلى 448)45<br>و46و486و489] | الأصول الجارية<br>مخزونات ومنتجات قيد الصنع<br>الحسابات الدائنة ـ الاستخدامات المماثلة<br>الزبائن<br>المدينون الآخرون | | | | | |

.../...

.../...

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 444 و445 و447 | الضرائب | | | | | |
| مدين 48 | الأصول الأخرى الجارية | | | | | |
| | **الموجودات وما يماثلها** | | | | | |
| 50(عدا 509 | توظيفات و أصول مالية جارية | | | | | |
| 519 وغيرها من المدينين(51 و59 و52 و53 و54) | أموال الخزينة | | | | | |
| | **مجموع الأصول الجارية** | | | | | |
| | **المجموع العام للأصول** | | | | | |

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

أما جانب الخصوم فيعرض الشكل التالي :

**شكل رقم02 : ميزانية الخصوم**

السنة المالية المقفلة في .....

| رقم الحساب | الخصوم | ملاحظة | N | N-1 |
|---|---|---|---|---|
| | **رؤوس الأموال الخاصة** | | | |
| 101 و 108 | رأسمال الصادر ( أو حساب المستغل ) | | | |
| 109 | رأسمال غير المطلوب | | | |
| 104 و 106 | العلاوات و الاحتياطات ( الاحتياطات المدمجة ) (1) | | | |
| 105 | فارق إعادة التقييم | | | |
| 107 | فارق المعادلة (1) | | | |
| 12 | النتيجة الصافية (نتيجة صافية حصة المجمع) (1) | | | |
| 11 | رؤوس الأموال الخاصة الأخرى ترحيل من جديد | | | |
| | حصة الشركة المدمجة (1) | | | |
| | حصة ذوي الأقلية (1) | | | |
| | **مجموع (1)** | | | |
| | **الخصوم غير جارية** | | | |
| 16 و17 | القروض و الديون المالية | | | |
| 134 و155 | الضرائب ( مؤجلة و المرصود لها) | | | |
| 229 | الديون الأخرى غير جارية | | | |
| 15 ( خارج 155) 131 و 132 | المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا | | | |
| | **مجموع الخصوم غير جارية (2)** | | | |
| | **الخصوم الجارية** | | | |
| 40 (خارج 409) | الموردون والحسابات الملحقة | | | |
| دائن 444 و445 و447 | الضرائب | | | |
| 419 و(509 مدين) [42 و43 و44 | الديون أخرى | | | |
| وخارج 444 إلى 447) 45 و46 و48] | | | | |
| 519 وغيرها من الديون 51 و52 | | | | |
| | خزينة الخصوم | | | |
| | **مجموع الخصوم الجارية (3)** | | | |
| | **المجموع العام للخصوم** | | | |

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

مماسبق يمكن القول أن هي عبارة عن مجموعة من المراحل يجب المرور بها للوصول إلى تحديد النتيجة المحاسبية .

**المطلب الثالث : تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حسابات النتائج**

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

**1: تعريف حسابات النتائج**

عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه: كشف ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، دون الأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب، ويبرز من خلال الفرق النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو حسارة[1]، فهو يظهر النتيجة الصافية للسنة المالية من خلال عملية الطرح .

**2: أنواع حسابات النتائج**

هناك طريقتين العرض حسابات النتائج يجب ملائمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب المقتضيات التنظيم وهما حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة[2]، ولكل منهما مراحل للوصول إلى النتيجة الصافية وتكون كالأتي[3] :

**حساب النتائج حسب الطبيعة :** تحديد النتيجة وفقا لحساب النتائج يقتضى المرور بالخطوات الآتية :

: تحديد النتيجة العادية: تتمثل النتيجة العادية في

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

ح/ 70 مبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة و فروعه

ح/ 72 الإنتاج المخزن والمنتقص من المخزون وفروعه

[1]احمد طرطار وعبد العالي حضرة تقنيات الخماسية العامة وقل النظام المحاسبي المالي الاطار النظري، مرجع سابق ذكرية ص 203

[2] Eric Dumalanide, Comptabilité Générale, Bertí Editions, Alger, 2009, p222

[3]وزارة المالية، قرار مؤرخ في 25 جويلية 2008، المحدد القواعد المقيم والمحاسبة ومنوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 19، 2000، الجزائر، ص 24 و 30 و34

ح / 73 الإنتاج المثبت

ح/ 74 إعانات الاستغلال وفروعه

حيث إنتاج السنة المالية = 70 +ح 72 + ج 73 + ح 74

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

ح/60 المشتريات المستهلكة وفروعه

ح/ 61 الخدمات الخارجية وفروعه

ح/ 62 الاستهلاكات الخارجية الأخرى وفروعه

ومنه استهلاك السنة المالية = ح/60 + ح/61 + ح/62

**القيمة المضافة للاستغلال:** هي الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاكها وتحدد على الشكل التالي[1] :

القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية

**إجمالي فائض الاستغلال :** وهو عبارة على الفرق بين القيمة المضافة للاستغلال و مجموع ج/63 أعباء المستخدمين و ح / 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة تحصل عليه وفق العلاقة التالية :

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة - ج/63 - /64

**النتيجة العملياتية :** هي عبارة عن إجمالي قائض الاستغلال مضافا إليها المنتجات العملياتية الأخرى مطروحا منه أعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة مضافا إليه استرجاع خسائر القيمة والمكونات، ومنه تتمثل في العلاقة التانية [2]:

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

**النتيجة المالية:** وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية والتي تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين المنتجات المالية والأعباء المالية .

[1] الجمال تعليلي الغالية المؤسسة والخيالية وفق النظام المحاسبي المالي، مليحة الطباعات الجزائر، 2011، ص 15
[2] عبد الرحمان علياء المحاسبية العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر حياطي برج بوخريج، 2009 ص 10

ومنه النتيجة المالية - ح / 76 - ج/66

**النتيجة العادية قبل الضرائب**: هي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، وتخضع هذه الضريبة مباشرة للضريبة .[1]

**النتيجة الصافية للأنشطة العادية :** تساوي النتيجة العادية قبل الضرية ناقص أو زائد الضرائب الواجب دفعها والضرائب المؤجلة عن الأنشطة العادي[2]

**النتيجة الغير عادية :** وتتمثل في الفرق بين المنتجات الغير عادية والأعباء الغير عادية، أي تساوي حساب 77 ناقص الرقم 67

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

شكل جدول حساب النتائج حسب الطبيعة :

**الشكل رقم 03 : جدول حساب النتائج حسب الطبيعة**

[1] عبد الرحمان علياء المحاسبية العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر حياطي برج بوخريج، 2009 ص 10
[2] الجمال تعليلي الغالية المؤسسة والخيالية وفق النظام المحاسبي المالي، مليحة الطباعات الجزائر، 2011، ص 15

الفترة من.....إلى.....

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

.../...

.../...

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | 9 – النتيجة غير العادية | | | |
| | 10 – صافي نتيجة السنة المالية<br>حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية ( 1 ) | | | |
| | 11 – صافي نتيجة المجموع المدمج ( 1 )<br>ومنها ذوي الأقلية ( 1 )<br>حصة المجمع ( 1 ) | | | |

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

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

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

**هامش الربح الإجمالي:** هو الفرق بين رقم أعمال الدورة والمتمثل في ( مبيعاتها من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة ) وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات، وذلك حسب العلاقة التالية :

هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال - تكلفة المبيعات

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

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

**النتيجة العادية قبل الضريبية:** وتحدد وفق العلاقة التالية :

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

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

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

**النتيجة الصافية للسنة المالية :** وتحدد وفق العلاقة التالية :

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

**شكل رقم 04 : جدول حساب النتائج حسب الوظيفة :**

الفترة من.....الى.....

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

.../...

.../...

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

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

وفي الأخير سواء تم حساب النتيجة المحاسبية عن طريق حسابات النتائج حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة فإننا تحصل على نفس النتيجة على المؤسسة اختيار إحد الجدولين الحساب النتيجة .

**المبحث الثالث : تحديد النتيجة الجبائية**

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

**المطلب الأول: مفهوم النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها**

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

**: تعريف النتيجة الجبائية**

لم يشير المشرع صراحة إلى تعريف النتيجة الجبائية ولكن حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكن استنتاج تعريفين للنتيجة الجبائية الأول متعلق بالوضعية المالية والتي ترتبط مباشرة بالميزانية المحاسبية والخاصة بالسنة المالية والثاني تعلق بحسابات التسيير والاستغلال .

**أولا :تعريف النتيجة الجبائية من خلال الميز انية**

تنص المادة 140 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 2 على انه يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها

صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكون من ديون الغير، والاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة أي انه :[1]

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

**ثانيا : تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات النتائج**

تنص المادة 140 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 1 مع مراعاة أحكام المادتين 172 و 173 على انه الربع الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناءالاستغلال أو في نهايته .[2]

مما سبق يمكن استنتاج أن النتيجة الجبائية المحاسبية ولكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة التي نص عليه المشرع في القوانين سارية المفعول .

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

**العناصر المكونة للنتيجة الجبائية**

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

**الأعباء المدمجة (الاستردادات)**

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

**الأعباء المخفضة (التخفيضات أو الإعفاءات)**

---

وتطبيق النظام المحاسبي المالي في IFRS-IAS السعديت بوسمعين ، علاقة المحاسبة بالحبانية القطعية أم إستمرارية في ضوء المعايير الدولية كلية العلوم الاقتصادية IFRS-IAS الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعاييرالدولية

[1]والتجارية وعلوم التسييرة جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم يومي 13-14 جانفي 2013 ، ص8

[2]المادة 140 الفقرة - 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره ص 35

الخصومات في تلك العناصر التي لا يمكن اعتبارها من الايرادات الخاضعة للضريبة ويجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة[1]، فهي تلك الأعباء أو العناصر المقاصة والمطروحة من الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التزامهم ببعض الشروط والمقاييس المحددة من خلال النظام الضريبي المتضمن في القوانين المالية السنوية .

**خسائر السنوات السابقة المخصومة**

عادة ما تحقق المؤسسة حديثها العهد خسائر في السنوات الأولى من نشاطها وذلك لإمكانياتها المحدودة وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الاقتصادي ولهذا حول لها المشروع إمكانية خصم خسائر السنوات السابقة، بحيث تخصم هذه الخسائر من الربح المحقق، وفي حالة عدم تغطية هذا العجز يجوز لها نقل أو الترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة .[2]

**المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبانية**

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

**المعالجة الجبائية للأعباء المخفضة (الإعفاءات)**

**شروط خصم الأعباء من الربح الخاضع للضربية:**

يتم تخفيض الأعباء وخصمها من الربع الخاضع للضريبة وفق شروط معينة وهي كالتالي :[3]

الشروط الشكلية لكي يتم خصم الأمياء جباتيا يحب أن تستوفي على الشروط الشكلية الآتية :

أن يكون العبء مؤكد وحقيقي : يجب أن يكون العب فعلي ومؤكد حدوثه وليس محتمل الحدوث سواء كانت الأعباء مدفوعة أو مستحقة الدفع، ويجب أن تكون حقيقية أي ليست صورية أو وهمية تتحمل المؤسسة عبتها بغض النظر عن دفعها أم لا

إيمان يخلف ومحمد طرشي وعزوز على نظرية النظام الجبالي الجزائري للنتيجة المحاسبية (اليات وتعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية
[1]والمالية، المجلد الرابع | العدد الثاني، الجزائر ديسمبر 2017، ص 309
[2]ايمان يخلف وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 311
[3]بن ربيع حيفة، مرجع سابق ذكره، ص 287

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

إعداد الكشوف الخاصة ببعض الأعباء وهذا حسب نص المادة 152 والمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

: الشروط الموضوعية تشمل النقاط الآتية

يجب أن يترتب عن العبء تخفيض في الأصول الصافية .

أن يتم استغلال العبء في إطار التسيير العادي للمؤسسة والمصلحتها .

أن يكون العبء مدرجا ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها .

**المعالجة الجبائية للأعباء**

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

**المعالجة الجبائية للأعباء العامة :** وتذكر منها ما يلي :

أعباء السلع والمواد الاستهلاكية تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم ويجب أن تقيد مشتريات البضائع والمواد في المحاسبة بتكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة زائد المصاريف الملحقة، مع الأخذ بعين لاعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها أما فيما يخص تقييم المخزونات فيمكن للمؤسسة استعمال أحد الطرق المتبعة في هذا المجال الإعداد الجرد الدائم أو الدوي لها .[1]

**أعباء الخدمات :** وتتمثل في :[2]

[1] ابن ربع حقيقة، مرجع سابق ذكره ص 283
[2] ابن ربع حقيقة، مرجع سابق ذكره ص 283

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

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

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

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

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

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

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

**مصاريف التأمين :** تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شانها ضمان عناصر الأصول من الأخطاء المحتملة حرائق، فيضانات، سرقة..) وتكون قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في المؤسسة، وفي هذه الحالة يكون مبلغ التامين في الأجرة أما مصاريف التامين الشخصية المسير المؤسسة وكذلك التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال فيجب إعادة إدراجها .[2]

**مصاريف الإشهار:** تشمل جميع المصاريف المرتبطة بالدعاية للمؤسسة من إعلانات في الجرائد والمجلات والحملات الإعلامية المروجة للمنتوج والإعلانات الثابتة فيشكل لوحات الشهارية تعتبر من قبل الأعباء القابلة للخصم مادامت متعلقة بالنشاط .[3]

**الاهتلاكات**

يعتبر الاهتلاك جبائيا بأنه تكلفة قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة، فهو عبء لتحملها المؤسسة نتيجة النقص التي تتعرض له استثماراتها بفعل الاستخدام أو التقدم التكنولوجي أو مرور الزمن ومن الشروط العامة الخصم الاهتلاكات ما يلي :[4]

طبق للتشريع الجبالي الجزائري فخصم قسط الاهتلاك من الوعاء الضريبي مرهون بمدى استجابته لجملة من الشروط يمكن تلخصها على النحو التالي :

يجب أن تطبق الامتلاكات على عناصر الأصول الثابتة المعرضة قيمتها للانخفاض .

[1] المادة 141 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 35
[2] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق ذكره، ص 285
[3] بن تولة قدر، مرجع سابق ذكرد، ص 46
[4] المادة 141 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابل ذكرد، ص 30

أن تخصص الامتلاكات فقط للاستغلال المباشر للنشاط .

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

أن تسجل الإهتلاكات في محاسبة المؤسسة وفي الجدول الخاص بها .

وحسب نص المادة 141 في الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف وتتضمن على وجه الخصوص الاهتلاكات الحقيقية التي تم تفاعل في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال المنصوص عليه عن طريق التنظيم وطبق الأحكام المادة 174 كما أن سقف 1.000.000 دج لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة .

**المؤونات**

في تلك التخفيضات من الأرباح الخاضعة لتغطية الخسائر المحتملة شريطة أن تكون هذه التخفيضات محدد بدقة وأن تكون مسجلة محاسبيا في الدورة وتظهر في الجداول الملحقة في المؤونات طبقا للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .[1]

حسب المادة 141 الفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعرف المؤونات بأنها الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152[2]

ومن شروط قابلية خصم المؤونات ما يلي :

طبق للتشريع الجبالي الجزائري فالخصم المؤونات من الوعاء الضريبي مرهون بمدى استجابتها لجملة من الشروط، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي :[3]

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

[1] ابن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق ذكره ص 287
[2] المادة 141 فقرة . 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 36
[3] بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق ذكراه ص 287

يجب أن تكون الخسارة أو التكاليف محتملة الوقوع .

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

يجب أن تسجل المؤونة في محاسبة المؤسسة .

بيان المؤونة في جدول المؤونات أي في الكشف الخاص بها .

**المعالجة الجبائية لعناصر الاستردادات**

ترفض الإدارة الجبائية بعض الأعباء والتكاليف وتتكون أساسا من الأعباء الآتية :[1]

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

حصص الهدايا الاشهارية غير قابلة للخصم حدد خصم هذا العبء في حدود 500 دج للوحدة وما تعدى هذا السقف يتم إعادة دمجة للربح الخاضع للضريبة عن طريق ضرب المبلغ الزائد عن السقف في عدد الوحدات، وحدد السقف المسموح بخصمه فيما يتعلق بالاشتراكات والهيئات والتبرعات الممنوحة نقدا أوعينا الصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني في حدود 1.000.000 دج سنويا وما تجاوز هذا المبلغ يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة .

لا تخصم أيضا الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة 300.000 دج مع احتساب كل الرسوم .[2]

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

حصص الإشهار المالي والكفالة والرعاية الغير قابلة للخصم حدد السقف المسموح به الخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب في حدود 10%

[1] المادة 160 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكرة، ص 44
[2] القانون رقم 17 11 المتضمن القانون المالية لسنة 2018 مرجع سابق ذكره المادة 10 ، ص 7

من رقم تلأعمال للسنة المالية كحد أقصى 30.000.000 دج وحتى إذا أنفقت المؤسسة أكثر من 30.000.000 دج ولكن لا يتعدى 10% من رقم الأعمال ونفس الشيء أيضا بالنسبة للنشاطات ذات الطابع الثقافي مثل ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها .[1]

تخصم أيضا مبالغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف وذلك من أجل تحديد الضريبة بالإضافة إلى مصاريف البحث والتطوير فإن السقف المحدد لها هو 10% من مبلغ الدخل أو الربح كحد أقصى هو 100.000.000 دج قابل للخصم[2] .

المؤونات والامتلاكات الغير قابلة للخصم تعتبر المؤونات الغير مستوفية للشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عليها جبائيا غير قابلة للخصم أيضا الامتلاكات المخصومة التي لا تستجيب للشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عنها جباتيا يعاد دمجها في الربع الخاضع للضريبة، أما بالنسبة لاهتلاك السيارات السياحية فإن الاهتلاك يحسب على أساس قيمة الاقتناء المقدرة بسقف قدره 1.000.000 دج قابل للخصم ومازاد عن ذلك غير قابل للخصم إلا إذا كانت السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة[3].

فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة فحسب المادة 173 من قانونا الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعتبر الجزء من فائض القيمة الناتج عن التنازل غير خاضع للضريبة والمقدر في حدود 70 بالمائة بالنسبة لفائض القيمة قصير الأمد وهي تلك الفائض الناتج من التنازل عن عناصر الاستثمارات التي مدة حيازتها أقل أو تساوي ثلاث سنوات 35% بالنسبة لفائض القيمة طويل الأمد وهو ذلك الفائض الناتج من التنازل عن عناصر الاستثمارات التي مدة حيازتها أو انجازها أكثر من ثلاث سنوات أما إذا التزم المكلف بالضريبة بإعادة استثمار الفائض فيا جل 3 سنوات لا يدخل هذا الفائض ضمن الربع الخاضع للضريبة[4] .

وحسب المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة الأجر الممنوح الزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في شركة، لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني أو

[1] المادة 160 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 44
[2] المادتين 170 و 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 44
[3] المادة 141 الفقرة - 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018 ، ص 36
[4] المادة 173 الفقرة 1 و2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 45

يشغل نفس منصب العمل .مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الاجتماعية الأخرى المعمول بها ..[1]

**المعالجة الجبائية لخسائر السنوات السابقة**

تسمح إدارة الضرائب بخصم خسائر السنوات السابقة من الربح الخاضع للضريبة إذا تحققت الشروط التالية :[2]

يجب تبرير الخسارة محاسبي أو ذلك طبق الإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم إلى إدارة الضرائب .

يجب خصمها في فترة لا تتجاوز عجز أربع سنوات .

لا يجب أن يكون هذا العجز مركب من عجز لعدة سنوات بل يجب أن يرحل العجز الأول فالأول .

حسب نص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في حالة تسجيل عجز في السنة. مالية ما فان هذا العجز يعتبر عبنا يدرج في السنة المالية الموالية، ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية .

وإذا كان هذا الربح غير كافي التخفيض كل العجز، فان العجز الزائد ينقلبا لترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز .

[1] المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 43
[2] ابن ربيع حيلة وأخرون، مرجع سابق ذكره، ص 287

**الخلاصة :**

تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية لأنّ كلتا منهما تُحسب وفقًا لمجموعة مختلفة من القواعد .

النتيجة المحاسبية تُحسب وفقًا لمبادئ المحاسبة المالية، والتي تهدف إلى تقديم صورة عادلة وواقعية للأداء المالي للمؤسسة .

النتيجة الجبائية تُحسب وفقًا لأحكام القانون الضريبي، والتي تهدف إلى تحديد الدخل الخاضع للضريبة الذي تُفرض عليه الضرائب من قبل السلطات الضريبية .

لذلك، يتم إجراء تعديلات على النتيجة المحاسبية للتوافق مع أحكام القانون الضريبي. تشمل هذه التعديلات إضافة أو طرح مصروفات وإيرادات معينة .

فهم العلاقة بين النتيجتين أمر ضروري للمؤسسات للامتثال للقوانين الضريبية، والتخطيط الضريبي الفعال، وتحسين دقة التقارير المالية .

# الفصل الثالث :

# الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في مؤسسة ( قريل ياس فيش )

**تمهيد :**

تعتبر الأسماك مادة الضرورية في تلبية الحاجيات الغذائية للمواطن . و لأنه مادة ضرورية و تعرف إقبال و الإستهلاك واسع من قبل مختلف الشعوب و المجتمعات . جعل مختلف الشركات تفكر في مدى البعد الإستراتيجي و الإقتصادي و المكسب الذي يحققه الإستثمار في الإقتصاد البحري .

وعلى هذا الأساس و كون الجزائر بلد ساحلي و غني بالمنتجات البحرية . فإننا حاولنا أن نجعل من مؤسسة ( قريل ياس فيش ) عينة لبحثنا و من خلالها حاولنا الوصول للأهداف التالية :

تقديم نظرة عامة عن المؤسسة .

التعرف على الهيكل التنظيمي للمؤسسة و عرض مهام كل قسم .

عرض بعض القوائم المالية من أجل الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية .

## المبحث الأول : تقديم الشركة محل الدراسة ( قريل لياس فييش )

( قريبل لياس فيش ) هي علامة تجارية جزائرية مقرها الرئيسي بصابلات في ساحل ولاية مستغانم يتمثل نشاطها الرئيسي في تصدير مختلف منتجات الأسماك لمختلف الأسواق العالمية .

### المطلب الأول : نظرة عامة حولة مؤسسة ( قريل لياس فيش )

**تعريف المؤسسة :**

شركة غريل لياس فيش هي شركة ذات مسؤولية محدودة تأسست عام 2014 في الجزائر، مختصة في تصدير المنتجات البحرية عالية الجودة. تتمتع الشركة بخبرة واسعة في مجال صيد الأسماك وتجهيزها، وتلتزم بتقديم منتجات تلبي أعلى معايير الجودة العالمية .

**منتجات المؤسسة :**

**خيار البحر:** تُعرف غريل ياس فيش بخيار البحر عالي الجودة، والذي يتم حصاده من مياه البحر الأبيض المتوسط النظيفة. يتم تنظيفه ومعالجته بعناية للحفاظ على نكهته وطزاجته .

**التونة:** تقدم غريليات فيش مجموعة متنوعة من منتجات التونة، بما في ذلك التونة كاملة، وشرائح التونة، وفليه التونة المعلبة. يتم صيد التونة من مصادر مستدامة ومعالجتها وفقًا لأعلى معايير الجودة

**أخطبوط البحر:** يُعد أخطبوط البحر من غريليات فيش من أكثر المنتجات البحرية شعبية في الجزائر. يتم صيده من مياه البحر العميقة ومعالجته بعناية للحفاظ على نكهته وقوامه الفريد .

**مميزات الشركة :**

**الجودة:** تلتزم غريل ياس فيش بتقديم منتجات عالية الجودة تلبي أعلى معايير الجودة العالمية .

**الاستدامة:** تُمارس غريل ياس فيش ممارسات صيد مستدامة لحماية البيئة البحرية .

**الخدمة:** تلتزم غريل ياس فيش بتقديم خدمة عملاء ممتازة لجميع عملائها .

**الخبرة:** تمتلك غريل ياس فيش أكثر من 10 سنوات من الخبرة في مجال تصدير المنتجات البحرية .

**الموثوقية:** تتمتع غريل ياس فيش بسمعة طيبة في مجال تصدير المنتجات البحرية عالية الجودة .

**الأسواق:** تصدر غريل ياس فيش منتجاتها إلى أكثر من 10 دولة حول العالم .

**الجوائز:** حصلت غريليات فيش على العديد من الجوائز الدولية تقديرًا لجودة منتجاتها والتزامها بالاستدامة .

**مهام وأهداف المؤسسة :**

**المهام :**

شراء الأسماك عالية الجودة من الصيادين المحليين .

معالجة وتجهيز الأسماك وفقًا لأعلى معايير الجودة .

تخزين الأسماك في ظروف مبردة بشكل صحيح ..

تصدير الأسماك إلى أسواق دولية .

تقديم خدمة عملاء ممتازة .

**الأهداف :**

أن تصبح شركة غريليات فيش رائدة في مجال تصدير المنتجات البحرية عالية الجودة في الجزائر .

توسيع نطاق أسواق الشركة لتشمل المزيد من الدول حول العالم .

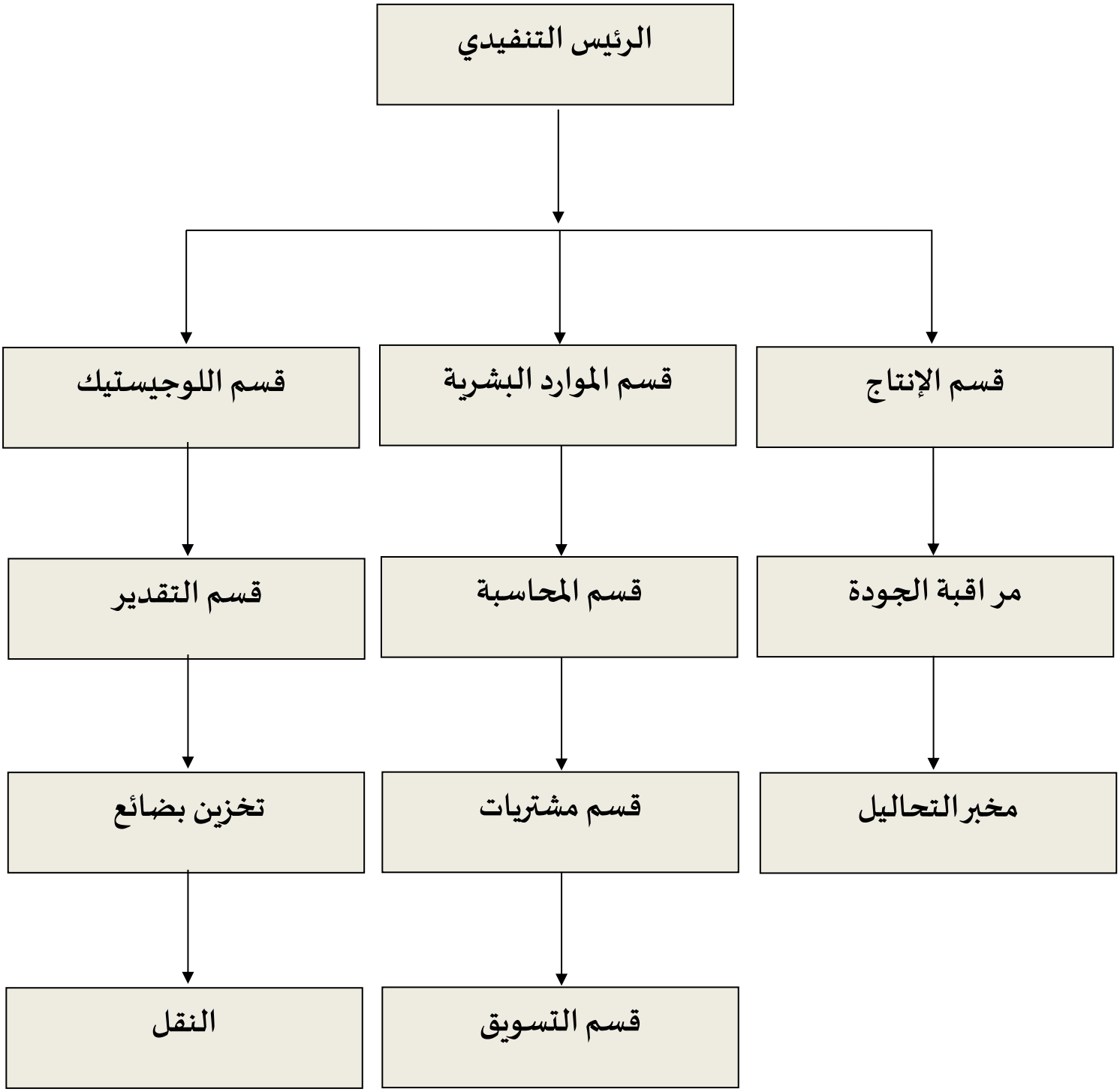
زيادة حصة الشركة في السوق من خلال تقديم منتجات وخدمات مبتكرة .

الحفاظ على التزام الشركة بالاستدامة وحماية البيئة البحرية .

تحسين حياة الصيادين المحليين من خلال توفير أسعار عادلة لمنتجاتهم .

**المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة و مهام كل قسم**

**الشكل رقم 05 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة ( قريل لياس فيش )**



**عرض كل قسم ومهامه :**

**الرئيس التنفيذي:** هو المسؤول الأول عن الشركة ويحدد استراتيجيتها واتجاهاتها .

**قسم الموارد البشرية :**

توظيف الموظفين المناسبين للشركة

تدريب الموظفين على مهامهم ومسؤولياتهم

إدارة رواتب الموظفين ومزاياهم

معالجة طلبات إجازات الموظفين

حل النزاعات بين الموظفين

ضمان بيئة عمل آمنة وصحية للموظفين

**قسم المحاسبة :**

إدارة السجلات المالية للشركة، بما في ذلك الدفاتر والبيانات المالية

إعداد التقارير المالية، مثل ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر

دفع الفواتير وتحصيل المستحقات

إدارة الضرائب

ضمان الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية

تقديم المشورة المالية للإدارة

**قسم المشتريات :**

البحث عن موردين موثوقين للأسماك عالية الجودة

التفاوض على أسعار الأسماك مع الموردين

إبرام عقود الشراء مع الموردين

متابعة طلبات الشراء والتأكد من تسليم الأسماك في الوقت المحدد

ضمان جودة الأسماك المشتراة

**قسم التسويق :**

تطوير و تنفيذ استراتيجيات التسويق للشركة

الترويج لمنتجات الشركة في الأسواق المحلية والدولية

المشاركة في المعارض التجارية والمؤتمرات

إنشاء مواد تسويقية، مثل الكتيبات والمواقع الإلكترونية

إدارة علاقات الشركة مع العملاء

**قسم التصدير:**

معالجة طلبات التصدير من العملاء

إعداد وثائق التصدير

شحن الأسماك إلى العملاء الدوليين

متابعة شحنات الأسماك والتأكد من وصولها إلى العملاء في الوقت المحدد

معالجة شكاوى العملاء المتعلقة بالصادرات

**قسم الإنتاج :**

استلام الأسماك من قسم المشتريات

تنظيف الأسماك وتجهيزها

تقطيع الأسماك وتغليفها

تخزين الأسماك في ظروف مبردة بشكل صحيح

ضمان جودة الأسماك المُنتجة

**قسم مر اقبة الجودة :**

ضمان جودة الأسماك في جميع مراحل الإنتاج والتخزين والتصدير

إجراء اختبارات الجودة على الأسماك

اتخاذ الإجراءات التصحيحية في حال اكتشاف أي مشاكل في جودة الأسماك

توثيق نتائج اختبارات الجودة

تقديم تقارير عن جودة الأسماك إلى الإدارة

**قسم المخبر التحليلي :**

إجراء اختبارات تحليلية على الأسماك للتأكد من جودتها وسلامتها

تحليل البيانات المتعلقة بجودة الأسماك وتحديد أي مشاكل محتملة

تقديم تقارير عن نتائج التحليلات إلى الإدارة

تطوير طرق جديدة لتحسين جودة الأسماك

المشاركة في البحث والتطوير المتعلق بالمنتجات الجديدة

**قسم اللوجستيات :**

إدارة سلسلة التوريد للشركة، بما في ذلك التخزين والنقل والتوزيع

تخطيط وتنفيذ عمليات النقل والتخزين

ضمان وصول المنتجات إلى العملاء في الوقت المحدد وبحالة جيدة

إدارة المخزون

متابعة شحنات البضائع والتأكد من وصولها إلى وجهتها

معالجة طلبات العملاء المتعلقة باللوجستيات

**قسم التخزين :**

استلام البضائع من قسم الإنتاج

تخزين البضائع في ظروف مناسبة

إدارة المخزون

تحضير البضائع للشحن

**قسم النقل :**

نقل البضائع من قسم التخزين إلى العملاء.

ضمان وصول البضائع إلى العملاء في الوقت المحدد وبحالة جيدة

متابعة شحنات البضائع والتأكد من وصولها إلى وجهتها

## المبحث الثاني : دراسة كيفية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في مؤسسة ( قرين لياس فيش )

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

### المطلب الأول: حساب النتيجة المحاسبية

تحصل على النتيجة المحاسبية الصافية للمؤسسة محل الدراسة انطلاقا من ميزانية أو من جدول حساب نتائج المؤسسة، حيث تم الحصول على نتيجة المؤسسة لسنة 2022 عن طريق الميزانية من خلال طرح مجموع العام للأصول من مجموع العام للخصوم أي :

824 990 057.60 - 756 268 246.39 = 68 721 811.21

ويمكن تلخيص العملية في الجدول التالي :

**الجدول رقم 01 حساب النتيجة المحاسبية :**

| إجمالي الأصول | إجمالي الخصوم | النتيجة |
|---|---|---|
| 824 990 057.60 | 756 268 246.39 | 68 721 811.21 |

مصدر من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة ( قرين لياس فيش )

حيث أن أصول المؤسسة تكونت من أصول غير جارية متمثلة في تثبيتات معنوية وتثبيتات مادية من أراضي ومباني وتثبيتات مالية أخرى، ومن أصول جارية متمثلة في مخزونات ومنتجات قيد الصنع وزبائن وضرائب ورسوم، والخزينة النقدية للمؤسسة. أما خصوم المؤسسة فتمثلت في رأسمال قدره 000 000 300 دج واحتياطات وعلاوات الخ، وتكونت الخصوم الجارية من موردون وضرائب وديون أخرى الخ، والجدول التالي يوضح الميزانية الجبائية للمؤسسة ومختلف عناصرها لسنة 2022

**جانب الأصول :**

**جدول رقم02 عناصر الميزانية لمؤسسة ( قرين لياس فيش ) جانب الأصول :**

| الأصول | المبلغ الاجمالي | مخصصات إهتلاكات وخسائر القيمة | NET | NET-1 |
|---|---|---|---|---|
| الاصول غير الجارية | | | | |
| فارق بين الاقتناء المنتوج الإجابي أو سلبي | | | | |
| تثبيتات معنوية | 702 500.00 | 562 000.00 | 140 500.00 | 225 000.00 |
| تثبيتات عينية | | | | |
| الاراضي | 277 555 900.00 | | 277 555 900.00 | 277 555 900.00 |
| المباني | 140 000 000.00 | 120 000 000.00 | 28 000 000.00 | 38 850 200.00 |
| التثبيتات العينية الاخرى | 756 000 2000.00 | 604 800 160.00 | 151 200 040.00 | 98 070 255.00 |
| تثبيتات ممنوع امتيازها | | | | |
| تثبيتات يجري انجازها | 4 876 480.39 | 0.00 | 4 876 480.39 | 4 876 480.39 |
| تثبيتات مالية | | | | |
| سندات موضوعة موضع معادلة | | | | |
| مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها. | 700 .000.00 | 0.00 | 700 000.00 | 500 000.00 |
| سندات أخرى مثبة. | | 0.00 | | |
| قروض واصول مالية اخرى غير جارية. | 352 666.00 | 0.00 | 352 666.00 | 554 967 .97 |
| ضرائب مؤجلة على الأصل | 15 888 999.00 | | 15 888 999.00 | 15 987 666.00 |
| مجموع الاصول الغير جارية | 1 196 076 745.39 | | 478 714 585.39 | 436 620 439.36 |
| أصول جارية | | | | |
| مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ | 89 666 989.30 | 5 978 989.00 | 83 688 000.30 | 89 222 748.30 |
| حسابات دائنة وحسابات مماثلة | | | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| الزبائن | 165 589 969.30 | 79 904 346.35 | 85 685 622.95 | 84 087 691.66 |
| مدينون أخرون | 54 702 932.04 | 0.00 | 54 702 932.04 | 48 012 154.55 |
| ضرائب وما شبهها | 51 212 ,248.92 | 0.00 | 51 212 248.92 | 45 894 296.92 |
| حسابات دائنة اخرى واستخدامات مماثلة | | | | |
| الموجودات وما شبهها | | | | |
| الاموال الموظفة وأصول المالية الجارية أخرى | | | | |
| الخزينة | 70 986 668.00 | 0.00 | 70 986 668.00 | 73 793 373.81 |
| مجموع الاصول الجارية | 432 158 807.56 | 85 883 335.35 | 346 275 472.21 | 341 010 256.24 |
| مجموع العام للأصول | 1 628 235 552.95 | 803 245 495.35 | 824 990 057.60 | 777 630704.60 |

مصدر من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة ( قرين لياس فيش )

## جانب الخصوم :

## الجدول رقم03 عناصر الميزانية لمؤسسة (قرين لياس فيش ) جانب الخصوم

| الخصوم | N | N-1 |
|---|---|---|
| رؤوس الاموال الخاصة | | |
| راس مال تم اصداره | 300 000 000.00 | 300 000 000.00 |
| راس مال غير مستعان به | | |
| علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة(1) | | |
| فوارق إعادة التقييم | | |
| فارق المعادلة (1) | | |
| نتيجة صافية – نتيجة الصافية حصة الجمع(1) | 68 721 811.21 | 35 172 628.10 |
| رؤوس اموال خاصة أخرى –ترحيل من جديد | 40 195 580.10 | -5 580 730 .52 |
| حصة الشركة المدمجة(1) | | |
| حصة ذوي الاقلية (1) | | |
| المجموع (أ) | 408 917 391.31 | 329 591 897.58 |
| الخصوم الغير جارية | | |
| قروض وديون مالية | 1 759 869.00 | 1 759 869.00 |
| ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) | 7 898 698.00 | 7 898 698.00 |
| ديون أخرى غير جارية | | |

| | | |
|---|---|---|
| مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقة | 40 589 698.00 | 26 879 258.00 |
| مجموع (ب) | 50 248 265 .00 | 36 537 825.00 |
| الخصوم الجارية | | |
| الموردون والحسابات الملحقة | 125 898 636.00 | 173 394 910 .74 |
| ضرائب | 2 030 053.91 | 2 208 412.28 |
| ديون أخرى | 237 804 711.38 | 235 897 659.00 |
| خزينة الخصوم | | |
| مجموع(ج) | 365 824 401.29 | 411 500 982.02 |
| المجموع العام للخصوم | 824 990 057.60 | 777 630 704.60 |

مصدر من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة ( قرين لياس فيش )

ويمكن أيضا إستخراج النتيجة الصافية للمؤسسة عن طريق جدول حساب النتائج :

**حساب النتائج :**

**الجدول رقم04 : جدول حساب النتائج لمؤسسة قرين لياس فيش**

| البيان | N | N-1 |
|---|---|---|
| المبيعات والمنتجات الملحقة | 537 063 324.34 | 495 588 686.94 |
| انتاج مخزن أو غير مخزن | -1 805 525.00 | -1 058 225.00 |
| اعانات التجهيز | | |
| اعانات الاستغلال | 8 950 255.00 | 9 273 139.00 |
| 1-انتاج السنة المالية | 544 208 054.34 | 503 803 600.94 |
| المشتريات المستهلكة | -421 787 467.00 | -408 712 788.71 |
| الخدمات الخارجية الاخرى | -10 886 058.24 | -9 428 881.09 |
| 2-استهلاك السنة المالية | -432 673 525.24 | -418 414 669.80 |
| 3-القيمة المضافة لاستغلال | 111 534 529.10 | 85 661 931.14 |
| أعباء العاملين | -46 714 075.53 | -50 519 083.76 |
| الضرائب والرسوم المدفعات المماثلة | -597 436.50 | -1 196 098.50 |
| 4-اجمالي فائض الاستغلال | 64 223 017.07 | 33 946 748.88 |
| المنتوجات العملياتية الاخرى | 19 642 237.18 | 15 977 525.89 |
| الاعباء العملياتية الاخرى | -1 207 483.32 | -1 500 699.35 |
| مخصصات الرهن والمخصصات وخسائر انخفاض القيمة | -9 203 266.93 | -10 357 193.18 |

| | | |
|---|---|---|
| مخصصات الاهتلاك والمؤمنات | 1 500 478.00 | 980 256.00 |
| 5-النتيجة العملياتية | 74 954 991.00 | 39 046 638.24 |
| المنتوجات المالية | | |
| الأعباء المالية | | |
| النتيجة المالية | | |
| 6-النتيجة العادية قبل الضرائب | 74 954 991.00 | 39 046 638.24 |
| الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية | -6 233 179.79 | -3 874 010.14 |
| منتوجات الانشطة العادية | | |
| إجمالي المنتجات لأنشطة العادية | 565 350 778.52 | 520 761 382.83 |
| إجمالي المصروفات لأنشطة العادية | -496 628 967.31 | -485 588 754.73 |
| 7-النتيجة الصافية لأنشطة العادية | 68 721 811.21 | 35 172 628.10 |
| صافي النتيجة السنة المالية | 68 721 811.21 | 35 172 628.10 |

مصدر من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة ( قرين لياس فيش )

**المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية المؤسسة ( قرين لياس فيش ) لسنة 2022**

تقوم المؤسسة مليئة ساحل مستغانم بتحديد النتيجة الجبائية وفقا لأحكام التشريع الجبائي، وذلك بإضافة الأعباء غير القابلة للخصم الاسترادات إلى النتيجة المحاسبية مطروح منها الإيرادات الغير خاضعة للضريبة (التخفيضات) .

**: معالجة عناصر النتيجة الجبانية للمؤسسة محل الدراسة**

القاعدة الضريبية في احتساب النتيجة الجبائية كالتالي :

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

**النتيجة المحاسبية :** تم استخراجها من حساب النتائج لسنة 2022، بحيث حققت المؤسسة ( قرين لياس فيش ) ربح قدر ب 68721811.21 دج

**الاستردادات :** تتكون استردادات المؤسسة مليئة ساحل مستغانم من خلال تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2022 من العناصر التالية :

**متعلقة بمصاريف الفندقة والإطعام خارج استغلال نشاط المؤسسة** : وبالتالي تكون أعباء غير قابلة للخصم مصاريف الاستقبال بمبلغ 22000 دج وتضاف إلى النتيجة الجبائية .

**الاهتلاكات غير القابلة للخصم :** كانت من بين مخصصات امتلاك المؤسسة إهتلاكات خاصة بالسيارة الشخصية للمسير بمبلغ 95200 دج خارج نشاط استغلال المؤسسة، حيث انه جباتيا هناك حد يسمح به الخصم الاهتلاك لكن يطبق فقط عندما تكون السيارة مستعملة داخل نطاق استغلال نشاط المؤسسة وليس الاستعمال الشخصي للمسير .

**أعباء أخرى غير القابلة للخصم :** متمثلة في مصاريف الصيانة ومصاريف الهاتف، حيث كانت من بين مصاريف الصيانة مصاريف خاصة بالسيارة الشخصية للمسير غير القابلة للخصم بمبلغ 30000 دج، ووجدت فاتورة هاتف خاصة بمنزل المسير غير القابلة للخصم بمبلغ 2300 دج لأما خارج استغلال المؤسسة .

**العقوبات والغرامات :** وجدت خلال السنة غرامة بمبلغ 30000 دج يعاد دمجها في النتيجة الجبائيةلأنه جبائيا تسترد وترفض العقوبات والغرامات ولا تخفض من النتيجة ويمكن تلخيص الاستردادات في الجدول الاتي :

**جدول رقم 05 : اسنخراج مبلغ الإستردادات .**

| | |
|---|---|
| مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم | 22 000 |
| الاهتلاكات غير القابلة للخصم | 95 200 |
| الصيانة مصاريف خاصة بالسيارة الشخصية | 30 000 |
| مصاريف الهاتف | 2 300 |
| العقوبات والغرامات | 30 000 |
| مجموع الاستردادات | 179 500 |

مصدر من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة ( قرين لياس فيش )

**التخفيضات :** سجلت المؤسسة تخفيضات خلال سنة 2022 متمثلة في :

فوائض التنازل عن تثبيتات تعهدت المؤسسة بإعادة استثمارها بمبلغ 1200000 دج غير خاضعة للنتيجة وبالتالي تخفض، لان إدارة الضرائب تعترف ا وتسمح بتخفيضها من النتيجة الخاضعة .

فوائض استثمارات متنازل عنها تمت حيازتاها منذ 3 سنوات غير متعهدة بإعادة استثمارها بمبلغ 950 000 دج، وبالتالي تستفيد من تخفيض قدره 70% حيث انه يخفض من النتيجة مبلغ قدره 665000دج .

أي ( 950000 × 70 100 ) أما 30% من الفائض فيكون خاضع للنتيجة .

ومنه فان المبلغ الإجمالي الذي سيتم تخفيضه من النتيجة هو 1865000 دج (دج 665000 + دج 1200000) أي وتلخص التخفيضات في الجدول الآتي :

**الجدول رقم 06 : العناصر الغير قابلة للخصم**

| التخفيضات | المبلغ محاسبيا | المبلغ قابل للخصم جبائيا | المبلغ غير قابل للخصم جبائيا |
|---|---|---|---|
| فوائض التنازل عن التثبيتات المعاد استثمار | 1 200 000 | 1 200 000 | |
| فوائض التنازل عن التثبيتات الغير متعهد باستثمارها | 950 000 | 665 000<br>70% | 285 000<br>30% |
| مجموع التخفيضات | 2 150 000 | 1 865 000 | 285 000 |

مصدر من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة ( قرين لياس فيش )

**خسائر السنوات السابقة :**

حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يجب تخفيض خسائر أربع سنوات سابقة من النتيجة المحاسبية لتحديد النتيجة الجبائية، حيث وجدنا خسارة سنة 2014 بمبلغ 3555600 دج .

**مطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في مؤسسة ( قرين لياس فيش ) 2022**

تعتبر الضرائب المؤجلة كل الضرائب الناتجة عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء، وإيرادات وأصول وخصوم الدورة، وبين الاعتراف والتقييم الجبائي لها، ولدراسة هذا النوع من الضرائب تقربنا من مصلحة المحاسبة والمالية للمؤسسة، وبالضبط من المحاسب الذي قام بتزويدنا بالميزانية الجبائية وجدول حساب النتائج السابقين، وتمكنا من معرفة عنصر الضريبة المؤجلة للحالات المطبقة في المؤسسة، وقد كانت الضريبة المؤجلة متمثلة في حالة العطل المدفوعة .

**معالجة الضرائب المؤجلة على العطلة المدفوعة الأجر في هاته المؤسسة :**

تقوم المؤسسة ( قرين لياس فيش ) في نهاية كل سنة بتكوين مؤونة أعباء خاصة بالعطل مدفوعة الأجر، وبالاعتماد على مبدأ محاسبة التعهد ومبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات قامت المؤسسة في نهاية سنة 2021 برصد مؤونة خاصة بحقوق العطل المدفوعة المتعلقة بسنة 2022 بقيمة 400 2400 دج، وبما أن النظام .

الجبائي يعتمد على الأساس النقدي في قبول الأعباء الجبائية، فان هذه المؤونة تكون قابلة للخصم خلال الدورة المتعلقة بتسديدها وليس محاسبتها أي خلال سنة 2022 ، وبالتالي يتم تسجيل ضريبة مؤجلة أصول للفرق الزمني الناتج عن اختلاف القيمة المحاسبية ( قيمة المؤونة ) والقاعدة الجبائية المعدومة . والجدول التالي يوضح ذلك :

**الجدول رقم07 : تحليل وضعية الضرائب المؤجلة أصول**

| السنوات | سنة 2015 | سنة 2016 |
|---|---|---|
| القيمة المحاسبية لمؤونة العطل | 2 400 400 | 0 |
| القيمة الجبائية لمؤونة العطل | 0 | 2 400 400 |
| الفرق المؤقت في الزمن. | 2 400 400 | -2 400 400 |
| أصل ضريبي مؤجل 19 % | 456 076 | -456 076 |

مصدر من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة ( قرين لياس فيش )

**التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة في المؤسسة :** يتم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول للفروقات الزمنية الناتجة عن العطل مدفوعة الأجر حيث معدل الضريبة 19 بالمائة كالتالي :

| رقم الحساب | | 2015/12/31 | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | | مدين | دائن |
| 133 | | من ح/ ضريبة المؤجلة أصول | 456 076 | |
| | 692 | إلى حساب/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول | | 456 076 |
| | | فرض ضريبة مؤجلة أصول عن العطل المدفوعة | | |
| | | 456 076 = 0.19 * 2 400 400 | | |

| رقم الحساب | | 2015/12/31 | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | | مدين | دائن |
| 692 | | من ح/ ضريبة المؤجلة أصول | 456 076 | |
| | 133 | إلى حساب/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول | | 456 076 |
| | | ترصيد ضريبة مؤجلة أصول كعطل المدفوعة أجر | | |

و مما سبق نستخلص النتيجة الجبائية :

**جدول رقم 08 : إستخراج النتيجة الجبائية**

| | |
|---|---|
| النتيجة المحاسبية الصافية لسنة 2016 | 68 721 811.21 |
| لاسترادات (+) | 179 500 |
| الاسترادات الضريبة على أرباح الشركات(+) | 1 000 500 |
| التخفيضات(-) | 1 865 000 |
| خسائر السنوات السابقة(-) | 3 555 600 |
| النتيجة الجبائية | 64 481 211.21 |

مصدر من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة ( قرين لياس فيش )

**المطلب الرابع : حساب الضريبة على أرباح الشركات الخاصة ( قرين لياس فيش )**

يتم حساب الضريبة على أرباح المؤسسة بعد تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2022، وبما أن المؤسسة إنتاجية فهي تخضع لمعدل 19 بالمائة حيث أن هذه المؤسسة تدفع الضريبة مرة واحدة في السنة ولا تقوم بدفع تسبيقات للضريبة وتحسب كالاتي :

النتيجة الجبائية = 64481211.21

=19%*64 481 211.21معدل الضريبة

= 12251430.1299قيمة الضريبة

حيث يكون التسجيل المحااسبي كالتالي :

| رقم الحساب | | 31/12/2016 | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | | مدين | دائن |
| 695 | | من ح/الضرائب على الأرباح المبينة على نتائج الأنشطة العادية | 12 251 430.12 | |
| | 444 | إلى ح/ الدولة، ضرائب على النتائج تحديد الضريبة على أرباح الشركات. | | 12 251 430.12 |

و حسب المادة 14 من قانون المالية فإن اخر اجل لدفع قيمة الضريبة هو اليوم 20 من الشهر الموالي لإيداع التصريح . أي 20 يوم بعد 30 أفريل و عند التسديد يكون القيد كالتالي :

| | | قبل 20 ماي 2017 | | |
|---|---|---|---|---|
| 444 | | من ح/ الدولة، ضرائب على النتائج | 12 251 430.1299 | |
| | 512 | إلى ح/ البنك | | 12 251 430.1299 |
| | أو | | | |
| | 53 | أو ح/ الصندوق | | |
| | | تسديد الضريبة عن طريق شيك بنكي. | | |

**الخلاصة :**

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

**الخاتمة العامة :**

تعتبر المحاسبة وسيلة الحساب الأوعية الضريبية للمؤسسات، فهي تمكننا من تحديد النتيجة التي من خلالها يحدد الربح الذي يفرض عليه الضريبة، بحيث إن التطبيقات التي أنت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي أو جبت على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لاحتساب الضريبة على أرباح الشركات، وهذا ما يلزم المؤسسة إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق القوانين والتشريعات الجبائية الذي يبين الأعباء الغير قابلة للخصم والنواتج الغير خاضعة للضريبة. لان هذا الانتقال يمر بعدة تصحيحات ضرورية بسبب الاختلاف والتباعد الموجود بين المبادئ المحاسبية والقواعد الجبائية. ولعل هذا التباعد راجع لتبني الجزائر النظام محاسبي مالي يعتمد بالدرجة الأولى على تلبية احتياجات المستثمر من خلال تزويده بصورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسات ولا يضع ضمن أولوياته الاعتبارات الجبائية كما يجب ومن بين أهم النقاط التي يختلف فيها كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي جانب الضرائب المؤجلة. ولقد سعينا من خلال هذه المذكرة إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة والمتمثلة في كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم معالجة هذه الإشكالية عبر ثلاث فصول، الفصلين الأول والثاني تناولنا فيهما النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي و أليات الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وكيف تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية، واحتساب كل من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة المؤجلة، أما الفصل الثالث فكان الجانب التطبيقي للدراسة وتمثل في خطوات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية خاصة بتصدير منتجات الأسماك ، وتوصلنا بعد القيام بهذه الدراسة إلى جملة من النتائج، تقوم باختبار فرضيات الدراسة قبل ذكرها .

**اختبار الفرضيات :**

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

**الفرضية الأولى :**

- يتم معالجة الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي من خلال معالجة الفروقات الدائمة و الفروقات المؤقتة .

**الفرضية الثانية :**

- يطبق في الجزائر نظاميين جبائيين هما نظام الضريبة الحقيقي و نظام الضريبة الجزافية الوحيدة ، و الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة تفرض على المداخيل التي تحققها الشركات التابعة وجوبا لنظام الضريبة الحقيقي .

**الفرضية الثالثة :**

- يعالج المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضرائب المؤجلة التي تنتج عن الفروقات الناتجة من الإختلاف بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية .

**الفرضية الرابعة :**

- النتيجة المحاسبية هي تلك النتيجة الصافية للسنة المالية التي قد تكون ربحا أو خسارة ، وتحدد عن طريق جدول الميزانية أو جدول حساب النتائج .

**الفرضية الخامسة :**

- تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات المنصوص عليها قانونا .

**الفرضية السادسة :**

يتم الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية محل الدراسة بالقيام بالتصحيحات على النتيجة المحاسبية بإضافة استرداد وخصم تخفيضات ، كما تلزم الإدارة الجبائية المؤسسة بإجراء هذه التغيرات للحصول على النتيجة الجبائية .

**النتائج :**

على ضوء هذه الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج، تذكر منها: اختلاف النظرة بين المحاسبة والحبابة على مستوى الممارسات يثقل كاهل الممارسين المحاسبين، فهم يخضعون للإجراءات الجبائية عوض الإجراءات المحاسبية المنطقية.

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

تطبيق الضرائب المؤجلة يؤدي إلى تقليص الاختلافات والفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبالية، حيث تؤثر هذه الضرائب في تحديد الربح الجبالي للمؤسسة .

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

**الاقتراحات والتوصيات :**

على المشرع الجزائري إعادة النظر في القوانين الجبائية وجعلها أكثر ملائمة مع النظام المحاسبي المالي، وتوفير المتطلبات الضرورية لتكييف وملائمة البيئة الجبائية مع متطلبات البيئة المحاسبية .

على المؤسسة المتابعة الدورية والمستمرة فيما يخص كل التشريعات القانونية الجبائية، كونها تتغير من وقت لآخر .

ضرورة اعتماد المؤسسة الإنتاجية المطاحن الفرينة والنخالة على نظام التسبيقات الخاص بالضريبة على أرباح الشركات، وذلك تفاديا للعقوبات الجبائية .

ضرورة توجه المؤسسات الجزائرية لنموذج الأنظمة المحاسبية الانجلوساكسونية لما توفره من مجال للإبداع المحاسبي، واعتماد الإدارة الجبائية على معلومات خارج المحاسبة .

إن الاعتماد على النتيجة الجبائية يؤثر على الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسة وعلى متخذي القرار .

**الآفاق :**

تقترح المواصلة الدراسة الأفاق التالية :

كيف يمكن للمؤسسات الجزائرية الاعتماد على النظام الانجلوساكسوني عند إعداد الميزانية المحاسبية ؟

ما هي العوامل التي تؤثر في الفجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وتقلل منها كدراسة عينة المجموعة من المؤسسات الاقتصادية .

**قائمة المراجع :**

الكتب

ا احمد طرفان و عبد العالي منصر، تقنيات المحامية العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الإطار النظري حور النشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائرة2015

2 من وللحة أمينة أعمال نهاية السنة وفق 105 مليحة للطباعة الحوالي 2016

.3 من ربيعة حنيفة وأخرون الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IFRS IAS الجزء الثاني الطبعة الأولى، منشورات كليكالجزائر، الطبعة الأولى، 2013

جمال العثيتي، محاسبية المؤسسة والجبائية وقل انتظام المحاسبي الماني متيجة الطباعة، الجزائر 2011

حميد بوريدة التقنيات الحياتية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010.

شعيب اشرف محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008 .7 طارق عبد العال حماد، موسوعة معاير المحاسبة، الجزء الأول دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2016

8 عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر خياطي برج بوخيرج، الجزائر 2009 و عبد الرحمان عطية المحاسبة المعملة وفق النظام المحامي المالي برج بوعريج، الجزائر، الطبعة الأول 2011

10 كلوش عاشور أصول المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المباني ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2011

11 لطفي العبالي حبابة للمؤسسة، متيحة للطباعة براقي الجزائر، 2017

12 محمد أبو نصار وجمعة حميدات معايير المحاسبة والإبلاغ الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2008 -13 ناصر مرزوق ومراء يشكير، مدخل إلى المحاسبة وفق آن متيجة لطباعة الجزائر، 2011

الدوريات والمجلات

14 سهام كردودي، تحليل التأثير الحياتي على الأنظمة الجبائية والمخرجات الحبانية وفقا للنظام المحاسبي المالي المحنة الجزائرية المعونة والسياسات 15الاقتصادية، الجزائر، العدد 3 2012

إيمان يخلف ومحمد فرشي وعزوز على نظرة النظام الخيالي الجزائري للنتيجة المحاسبية وآليات وتعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، الجزائر المجلد الرابع | العدد الثاني، ديسمبر 2017

الرسائل والأطروحات الجامعية

16 أحلام الموسخ المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل، دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبة وحيائية معمقة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورفقة ، 2014

17 من قوله قندر، متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري المسايرة النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، التخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم السيرة جامعة حسيبة بن بوعلى

التلف 2014 18 بن ثاني حسين وطيبي احمد عبد الجبارة المحاسبة الحالية وعلى النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلاتي بونعامة خميس مليانة 2016

19. وعلى عبد النور النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الحالية، مذكرة ماستر التخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة 2014

20 ميسي سارة، مدى ملائمة النظام المحاسبي الثاني مع متطلبات النظام العمالي الجزائري مذكرة ماستره أفصص الدقيق مماسي كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسييرة جامعة الوادي 2014

لدوريات والمجلات:

21 سهام كردودي، تحليل التأثير الحيالي على الأنظمة الحياتية والمخرجات المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للمعونة والسياسات الاقتصادية العدد 3 2012

22 يمان يخلف ومحمد طرشي و عزوز على نظرة النظام الحياتي الجزائري للنتيجة المحاسبية وآليات وتعديلات) ، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد الرابع العدد الثاني 2017 الطارير والقوانين والمراسيم والقرارات

23 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المسائلة السنة2014

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

25 الدليل التطبيقي للمكلفين بالعربية، المديرية العامة للقصر النية وزارة المالية، الجزائر 2016

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

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

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

المؤتمرات والملتقيات والندوات

20 تعديت يوسعت علاقة الحامية بالحماية قطعية أم إستمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS-IAS وتطبيق العام الماسي المالي في الجزائرة مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المللي بالجزائر وعلاقته بالمعاليم الدولية IFRS-IAS كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

الشمسيرة جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغاني يومي 13-14 جانفي 2013

30 جا وحدو رضا وحمدي حليلة إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الحيائي والجهود المبذولة تتكيفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05 و 06/05 / 2013، جامعة الوادي.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

Les Livers

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

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

33. H. DEVASSE et M. PARRUITE et A. SADOU, Manuel de Comptabilité, CONFORME AU SCF ET AUX

NORMES IAS; IFRS, BERTI Edition, Alger, 2010.

Les Séminaire

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

# الملاحق

**الملحق رقم 1 : ميزانية (مؤسسة قريل ياس فيش) الأصول**

| IMPRIME A L'ADMINISTRATION | R.C : 27/00-0784063 B 21 |
|---|---|
| | N.I.F : 002127078406322 |
| **Désignation de l'entreprise :** SARL GHRILYAS FISH<br>**Activité :** EXPORTATION DES PRODUITS AGRO-ALIMENTAIRE<br>**Adresse :** Rue d'Oran Cité Khloufi. Mazagran. Mostaganem | A.I : 27417 |
| Exercice Du 01/01/2022 Au 31/12/2022 | |

## BILAN (ACTIF)

| LIBELLE | BRUT | AMO/PROV | NET | NET N-1 |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |
| **ACTIFS NON COURANTS** | | | | |
| **Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif** | | | | |
| **Immobilisations incorporelles** | 702 500,00 | 562 000,00 | 140 500,00 | 225 000,00 |
| **Immobilisations corporelles** | | | | |
| Terrains | 277 555 900,00 | 0,00 | 277 555 900,00 | 277 555 900,00 |
| Bâtiments | 140 000 000,00 | 112 000 000,00 | 28 000 000,00 | 38 850 200,00 |
| Autres immobilisations corporelles | 756 000 200,00 | 604 800 160,00 | 151 200 040,00 | 98 070 225,00 |
| Immobilisations en concession | | | | |
| **Immobilisations encours** | 4 876 480,39 | 0,00 | 4 876 480,39 | 4 876 480,39 |
| **Immobilisations financières** | | | | |
| Titres mis en équivalence | | | | |
| Autres participations et créances rattachées | 700 000,00 | 0,00 | 700 000,00 | 500 000,00 |
| Autres titres immobilisés | | | 0,00 | |
| Prêts et autres actifs financiers non courants | 352 666,00 | 0,00 | 352 666,00 | 554 967,97 |
| Impôts différés actif | 15 888 999,00 | 0,00 | 15 888 999,00 | 15 987 666,00 |
| **TOTAL ACTIF NON COURANT** | 1 196 076 745,39 | 717 362 160,00 | 478 714 585,39 | 436 620 439,36 |
| **ACTIF COURANT** | | | | |
| **Stocks et encours** | 89 666 989,30 | 5 978 989,00 | 83 688 000,30 | 89 222 748,30 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Créances et emplois assimilés** | | | | |
| Clients | 165 589 969,30 | 79 904 346,35 | 85 685 622,95 | 84 087 691,66 |
| Autres débiteurs | 54 702 932,04 | 0,00 | 54 702 932,04 | 48 012 194,55 |
| Impôts et assimilés | 51 212 248,92 | 0,00 | 51 212 248,92 | 45 894 296,92 |
| Autres créances et emplois assimilés | | | | |
| Disponibilités et assimilés | | | | |
| Placements et autres actifs financiers courants | | | | |
| Trésorerie | 70 986 668,00 | 0,00 | 70 986 668,00 | 73 793 373,81 |
| **TOTAL ACTIF COURANT** | 432 158 807,56 | 85 883 335,35 | 346 275 472,21 | 341 010 265,24 |
| **TOTAL GENERAL ACTIF** | 1 628 235 552,95 | 803 245 495,35 | 824 990 057,60 | 45 894 296,92 |

**الملحق رقم 2 : ميزانية مؤسسة (قريل ياس فيش) الخصوم**

| IMPRIME A L'ADMINISTRATION | R.C : 27/00-0784063 B 21 |
|---|---|
| | N.I.F : 002127078406322 |
| **Désignation de l'entreprise :** SARL GHRILYAS FISH<br>**Activité :** EXPORTATION DES PRODUITS AGRO-ALIMENTAIRE<br>**Adresse :** Rue d'Oran Cité Khloufi. Mazagran. Mostaganem | A.I : 27417 |
| Exercice Du 01/01/2022 Au 31/12/2022 | |

## BILAN (PASSIF)

| LIBELLE | N | N-1 |
|---|---|---|
| **CAPITAUX PROPRES** | | |
| Capital émis | 300 000 000,00 | 300 000 000,00 |
| Capital non appelé | | |
| Primes et réserves - Réserves consolidés (1) | | |
| Ecart de réévaluation | | |
| Ecart d'équivalence (1) | | |
| Résultat net - Résultat net du groupe (1) | 68 721 811,21 | 35 172 628,10 |
| Autres capitaux propores - Report à nouveau | 40 195 580,10 | 5 580 730,52 |
| **Part de la société consolidante (1)** | | |
| **Part des minoritaires (1)** | | |
| **TOTAL I** | **408 917 391,31** | **329 591 897,58** |
| **PASSIFS NON-COURANTS** | | |
| Emprunts et dettes financières | 1 759 869,00 | 1 759 869,00 |
| Impôts (différés et provisionnés | 7 898 698,00 | 7 898 698,00 |
| Autres dettes non courantes | | |
| Provisions et produits constatés d'avance | 40 589 698,00 | 26 879 258,00 |
| **TOTAL II** | **50 248 265,00** | **36 537 825,00** |
| PASSIFS COURANTS: | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | 125 989 636,00 | 173 394 910,74 |
| Impôts | 2 030 053,91 | 2 208 412,28 |
| Autres dettes | 237 804 711,38 | 235 897 659,00 |
| Trésorerie passif | | |
| **TOTAL III** | **365 824 401,29** | **411 500 982,02** |
| **TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)** | **824 990 057,60** | **777 630 704,60** |

**الملحق 3 : جدول حساب النتائج لمؤسسة ( قريل لياس فيش )**

| IMPRIME A L'ADMINISTRATION | R.C : 27/00-0784063 B 21 |
|---|---|
| | N.I.F : 002127078406322 |
| **Désignation de l'entreprise :** SARL GHRILYAS FISH<br>**Activité :** EXPORTATION DES PRODUITS AGRO-ALIMENTAIRE<br>**Adresse :** Rue d'Oran Cité Khloufi. Mazagran. Mostaganem | A.I :27417 |
| Exercice Du 01/01/2022 Au 31/12/2022 | |

## COMPTE DE RESULTAT /NATURE

| LIBELLE | NOTE | N | N-1 |
|---|---|---|---|
| Ventes et produits annexes | | 537 063 324,34 | 495 588 686,94 |
| Variation stocks produits finis et en cours | | -1 805 525,00 | -1 058 225,00 |
| Production immobilisée | | | |
| Subventions d'exploitation | | 8 950 255,00 | 9 273 139,00 |
| **I-PRODUCTION DE L'EXERCICE** | | **544 208 054,34** | **503 803 600,94** |
| Achats consommés | | -421 787 467,00 | -408 712 788,71 |
| Services extérieurs et autres consommations | | -10 886 058,24 | -9 428 881,09 |
| **II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE** | | **-432 673 525,24** | **-418 141 669,80** |
| **III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)** | | **111 534 529,10** | **-50 519 083,76** |
| Charges de personnel | | -46 714 075,53 | -1 196 098,50 |
| Impôts, taxes et versements assimilés | | -597 436,50 | -1 196 098,50 |
| **IV-EXECDENT BRUT D'EXPLOITATION** | | **64 223 017,07** | **33 946 748,88** |
| Autres produits opérationnels | | 19 642 237,18 | 15 977 525,89 |
| Autres charges opérationnelles | | -1 207 483,32 | -1 500 699,35 |
| Dotations aux mortissements, provisions et pertes de valeurs | | -9 203 266,93 | -10 357 193,18 |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions | | 1 500 487,00 | 980 256,00 |
| **V- RESULTAT OPERATIONNEL** | | **74 954 991,00** | **39 046 638,24** |
| Produits financiers | | | |
| Charges financiers | | | |
| **IV-RESULTAT FINANCIER** | | | |
| **IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)** | | **74 954 991,00** | **39 046 638,24** |
| Impôts exigibles sur résultats ordinaires | | -6 233 179,79 | 3 874 010,14 |
| Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires | | | |
| **TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES** | | **565 350 778,52** | **520 761 382,83** |
| **TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES** | | **-496 628 967,31** | **-485 588 754,73** |
| **VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES** | | **68 721 811,21** | **35 172 628,10** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Eléments extraordinaires (produits) (à préciser) | | | |
| Eléments extraordinaires (charges) (à préciser) | | | |
| **IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE** | | | |
| **IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE** | | **68 721 811,21** | **35 172 628,10** |

**ملحق 4 : جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة (قريل ياس فيش )**

| IMPRIME A L'ADMINISTRATION | R.C : 27/00-0784063 B 21 |
|---|---|
| | N.I.F : 002127078406322 |
| **Désignation de l'entreprise :** SARL GHRILYAS FISH<br>**Activité :** EXPORTATION DES PRODUITS AGRO-ALIMENTAIRE<br>**Adresse :** Rue d'Oran Cité Khloufi. Mazagran. Mostaganem | A.I : 27417 |
| Exercice Du 01/01/2022 Au 31/12/2022 | |

## TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

| LIBELLE | NOTE | N | N-1 |
|---|---|---|---|
| Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles | | | |
| Encaissements reçus des clients | | | |
| Sommes versées aux fournisseurs et au personnel | | | |
| Intérêts et autres frais financiers payés | | | |
| Impôts sur les résultats payés | | | |
| Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires | | | |
| **Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)** | | 0,00 | 0,00 |
| Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires | | | |
| Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles | | | |
| Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles | | | |
| Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières | | | |
| Encaissements sur cessions d'immobilisations financières | | | |
| Intérêts encaissés sur placements financiers | | | |
| Dividendes et qoute-part de résultats reçus | | | |
| **Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)** | | 0,00 | 0,00 |
| Flux de trésorerie provenant des activités de financements | | | |
| Encaissements suite à l'émission d'actions | | | |
| Dividendes et autres distributions effectuées | | | |
| Encaissements provenant d'emprunts | | | |
| Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées | | | |
| Subventions | | | |
| **Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)** | | | |
| Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités | | | |
| **Variation de trésorerie de la période (A+B+C)** | | 0,00 | 0,00 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période** | | | |
| **Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période** | | | |
| **Variation de la trésorerie de la période** | | | |
| **Rapprochement avec le résultat comptable** | | | |

**ملخص :**

تُعد عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في الجزائر أمرًا معقدًا نظرًا لوجود فروقات جوهرية بين مبادئ المحاسبة الدولية وأحكام القانون الضريبي الجزائري. وتتمثل أهم هذه الفروقات في معالجة بعض المصروفات، وتقييم الأصول والخصوم، واحتساب الإيرادات .

تُقدم هذه الدراسة تحليلًا معمقًا لهذه الفروقات وتُقدم توصيات عملية لمواءمة التشريعات الضريبية مع مبادئ المحاسبة الدولية وتعزيز الوعي الضريبي لدى الشركات والمؤسسات .

من أجل ضمان تقديم قوائم مالية دقيقة وتعزيز الامتثال للقوانين الضريبية، يجب على الشركات والمؤسسات الجزائرية فهم عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بشكل دقيق وتطبيقها بشكل صحيح .

**الكلمات المفتاحية :** النتيجة المحاسبية ، نتيجة جبائية ، أنظمة جبائية ، الضرائب المؤجلة ، الضرائب على الدخل .

**Summary :**

The transition from accounting to tax results in Algeria is complex due to the significant differences between the International Financial Reporting Standards (IFRS) and the provisions of Algerian tax law. The most important of these differences are the treatment of certain expenses, the valuation of assets and liabilities, and the calculation of revenues.

This study provides an in-depth analysis of these differences and offers practical recommendations to align tax legislation with international accounting principles and enhance tax awareness among companies and institutions.

In order to ensure accurate financial statements and enhance compliance with tax laws, Algerian companies and institutions must understand the transition from accounting to tax results accurately and apply them correctly .

**Keywords:** accounting result, tax result, tax systems, deferred taxes, income taxes