

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

الشعبة: علوم مالية و محاسبة

آلية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية
- دراسة حالة سوناطراك -

تحت إشراف:

مقدمة من طرف الطالبتين:

د. تدلاوتي يامنة

كروم رانية الهوارية

صايم خديجة

أعضاء لجنة المناقشة:

الجامعة	الرتبة	الإسم و اللقب	الصفة
جامعة عبد الحميد ابن باديس	أستاذة التعليم العالي	د. بوزيان لعجال	رئيسا
جامعة عبد الحميد ابن باديس	أستاذة مساعدة - ب-	د. مرسل حليمة	مناقشا
جامعة عبد الحميد ابن باديس	أستاذة محاضرة - أ -	د. تدلاوتي يامنة	مقررا

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال الله تعالى:

يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ ءَامَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ
دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ .

وَيَرَى الَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ الَّذِي أَنْزَلَ إِلَيْكَ مِنَ
رَبِّكَ هُوَ الْحَقُّ وَيَهْدِي إِلَى صِرَاطٍ
الْعَزِيزِ الْحَمِيدِ .

و أن ليس للإنسان إلا ما سعى و أن
سعيه سوف يرى ثم يجزاه الجزاء
الأوفى.

صدق الله العظيم

شكر

▪ قال تعالى (وَمَنْ يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ) { لقمان : 12 }

▪ وقال رسوله عليه الصلاة والسلام: "من لم يشكر الناس، لم يشكر الله عز وجل."

الحمد لله الذي وهبنا نعمة العقل لينير لنا الطريق و وفقنا بمشيئته و قدرته إلى إتمام هذا العمل ثم أتوجه بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى كل من ساعدنا في الحصول على البيانات اللازمة و المعلومات لإتمام هذا العمل و شكرا كذلك لكل من علمنا حرفنا، كلمة، مقياسا، شكرا لكل الأساتذة المحترمين و بالأخص الأساتذة **تدلاوتي يامنة** على حسن الإشراف و تقديم العون.

كما نتقدم بالشكر إلى جميع العاملين و الموظفين في مؤسسة سوناطراك لمساعدتهم على تقديم المعلومات و التوجيهات اللازمة.

رانية / خديجة



إهداء

"الحمد لله الذي ما ختم جهد و لا تم سعي إلا بفضلته، و ما تخطى العبد من عقبات و صعوبات إلا بتوفيقه، فلك المحامد كلها و الحمد لله على التمام"
أهدي نجاحي و تخرجي:

*إلى نور يضيء عمتي عندما تطفئني الأيام، إلى من كان سندي، و ملجأي، و مأمني، إلى ضلعي الثابت الذي لا يميل، إلى من حصد لي الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم، إلى من كان صديقا لي رزقه الله العافية، و بارك لي في عمره، إلى "أبي الغالي".

*إلى غيمة تظلني و تسقيني دون رغبة بردي لجميلها، إلى من كانت قدوة لي و علمتي معنى التفائل، إلى من جعل الجنة تحت أقدامها و سهلت لي الشدائد بدعاءها، إلى "أمي حبيبي".

"طول ما أهلي في الدنيا، فأنا قد الدنيا"

*إلى من كانوا كتفا لي و السند و الضلع الذي لا يتغير و لا تغيرهم الأيام إلى أختي "لامية" و إخواني "رضا" و "أحمد".

*إلى زوج أختي الذي كان بمثابة الأخ الأكبر لي "عبد القادر".

*الصديق جزء من الروح و لكنها هي قطعة من روحي إلى من شاركنتني هذا العمل بكل لحظاته الجميلة و الصعبة "خديجة".

*إلى من كانوا مصدرا لفرحتي في أوقاتي الصعبة و من كان معهم مشوار الدراسة لا ينسى و كانوا لي عوناً و يد المساعدة "شيماء" و "عبير" أدام الله صداقتنا.

و إلى كل القلوب التي كانت تفرح لفرحتي...

رانية الهوارية



إهداء

{وَأَخِرُ دَعْوَاهُمْ أَنْ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ}

" اللهم إنفني بما علمتني و انفع بي فالحمد لله على حسن التمام و الختام "

أهدي ثمرة نجاحي إلى: من قال فيهما الله تعالى: « وَقَضَى رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا »

- إلى العزيز الذي حملت اسمه فخراً، لا شيء كمثل صوته في نواحي البيت رهبته بالنصح و العوض و التوجيه و الأدب.... علمني أن الدنيا كفاح و سلاحها العلم و المعرفة.... إلى النور الذي أنار دربي و السراج الذي لا ينطفئ نوره بقلبي « **أبي الغالي** » أرجو من الله أن يمد عمرك لترى ثمارا تمنيت قطافها بعد طول الانتظار.
- إلى قدوتي في الحياة و قرّة عيني حبيبتي، غاليتي، رفيقتي.... إلى التي كانت سنداً لي و صبرت من أجلي على كل المحن، و هبتني الحياة و سقتني من نبع حنانها، ها قد أتيت أمام الجمع أترف أوصي بك الله ما أوصت بك الصحف وَجُعَلَتِ الْجَنَّةُ تحت أقدامها « **أمي حبيبتي** » حفظها الله و أدامها تاج فوق رؤوسنا.
- إلى جسر المحبة و الحنان و الصداقة و مصدر قوتي ، إلى روعة الحياة إخوتي « **محمد و ياسين** » أسأل الله أن يحفظهم و يجعلهم من الصالحين.
- إلى « **جدتي الغالية** » والدة أمي التي لها فضل كبير علياً أطل الله عمرها و حفظها لي.
- لكل من كان عوناً و سنداً في هذا الطريق للأصدقاء الأوفياء ورفقاء السنين « **شيماء و عبير** » إلى من تقاسمت معي تعب هذا النجاح و أختي بالدم و المواقف « **رانية** ».

ها أنا اليوم أكملت و أتممت أول ثمرات التعب بفضل الله سبحانه و الحمد لله على ما وهبني و ما جعلني مباركا فيه.

خديجة

المخلص:

الهدف من هذه الدراسة هو إبراز آلية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، حيث من خلال دراستنا والبحث المعمق لاحظنا بعض انعكاسات تطبيق قواعد النظام المالي المحاسبي على قواعد النظام الجبائي.

تم إسقاط ما تناولنا في الجانب النظري من خلال دراسة تطبيقية على مستوى المركب الصناعي لتمبيع الغاز GL2/Z مؤسسة سوناطراك، فقد توصلت الدراسة إلى أن العنصر الأساسي الذي تركز عليه آلية الانتقال هو الربح الناتج و عليه يتم تحديد النتيجة الجبائية على أساس جملة من التعديلات التي تطرأ على النتيجة المحاسبية، بالإضافة إلى تحديد الاستردادات و التخفيضات و تسجيل الضرائب المؤجلة.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، النظام الجبائي، النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية، الاستردادات، التخفيضات.

Abstract:

The aim of this study is to highlight the transition mechanism from the accounting result to the tax result, where through our study and in-depth research we noticed some implications of applying the rules of the financial accounting system to the rules of the tax system.

The study found that the main element on which the transition mechanism is based is the resulting profit, and therefore the tax result is determined on the basis of a number of adjustments to the accounting result, in addition to determining refunds and deductions and recording deferred taxes.

Keywords: Financial accounting system, tax system, accounting result, tax result, refunds, deductions.

الفطرس

الصفحة	العنوان
	آيات قرآنية
	شكر
	إهداء
	فهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة المختصرات
	مقدمة عامة
أ	تمهيد
	• الفصل الأول: تحديد النتيجة المحاسبية وكيفية حسابها
2	مقدمة الفصل
3	المبحث الأول: عرض النظام المحاسبي المالي
3	المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي وإطاره القانوني
5	المطلب الثاني: دور المحاسبة في المؤسسة
14	المبحث الثاني: النتيجة المحاسبية والعناصر المكونة لها
14	المطلب الأول: مفهوم النتيجة المحاسبية
14	المطلب الثاني: العناصر المكونة لها
17	المبحث الثالث: كيفية حساب النتيجة المحاسبية
17	المطلب الأول: حساب النتيجة عن طريق الميزانية
21	المطلب الثاني: حساب النتيجة المحاسبية

22	خاتمة الفصل
	الفصل الثاني: آلية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية
25	مقدمة الفصل
26	المبحث الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي في الجزائر
26	المطلب الأول: التعريف بالنظام الجبائي
28	المطلب الثاني: أنواع الأنظمة الجبائية بالجزائر
31	المبحث الثاني: التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية
31	المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي وضرورته
34	المطلب الثاني: مظاهر المخاطر الجبائية في المؤسسة
36	المبحث الثالث: الإطار الجبائي الضريبة على أرباح الشركات
36	المطلب الأول: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات
42	المطلب الثاني: آلية حساب ودفع الضريبة على أرباح الشركات
46	المبحث الرابع: إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية
46	المطلب الأول: مفهوم النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها
48	المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية
53	خاتمة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حالة مؤسسة سوناتراك المركب الصناعي تمييع الغاز الطبيعي GL2/Z
55	مقدمة الفصل
56	المبحث الأول: تقديم مؤسسة سوناتراك ومركب تمييع الغاز الطبيعي GL2/Z
56	المطلب الأول: تعريف ونشأة مؤسسة سوناتراك
57	المطلب الثاني: التعريف بالمركب والهيكل التنظيمي
63	المطلب الثالث: تقديم قسم الإدارة المالية والهيكل التنظيمي

66	المبحث الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المركب الصناعي GL2
66	المطلب الأول: كيفية حساب النتيجة المحاسبية حسب الميزانية و جدول النتائج
70	المطلب الثاني: كيفية تحديد النتيجة الجبائية
73	المطلب الثالث: المعالجة الجبائية للضرائب المؤجلة و حساب الضريبة على أرباح الشركات
77	خلاصة الفصل
79	خاتمة عامة
82	قائمة المراجع

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
43	الأقساط الثلاثة للضريبة على أرباح الشركات	01
66	الميزانية المحاسبية للمؤسسة	02
68	جدول حسابات النتائج للمؤسسة	03
71	جدول الاسترداد	04
72	جدول التخفيضات	05
73	ملخص الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	06

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
19	شكل الميزانية	01
60	الهيكل التنظيمي لمركب GL2/Z	02
65	الهيكل التنظيمي للإدارة المالية	03

مقدمة عامة

تسعى أغلبية دول العالم إلى اعتماد نتائج المعاملات والأرقام المالية المسجلة محاسبياً كأساس لحساب الضرائب، وذلك بمواءمتها مع التوجهات واللوائح الضريبية المرعية. هذه العملية تتطلب تطبيق قوانين جبائية دقيقة لتحويل الرقم المحاسبي إلى القيمة الجبائية المطلوبة. وفي هذا الصدد، أخذت الجزائر خطوات ملموسة بالتعاون مع كافة الأطراف ذات الصلة لتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي الخاص بالجوانب الضريبية، وذلك من خلال إصدار سلسلة من القوانين الرامية إلى تبسيط وتوضيح الإجراءات التي تضمن الانتقال السلس من النتيجة المحاسبية إلى الجبائية.

لا تختلف الجزائر عن باقي بلدان العالم في تأثرها بالمستجدات والتطورات الاقتصادية، إذ عرفت سلسلة من التجديدات في المجال المحاسبي التي أثرت على كيفية العمل المحاسبي، جاء ذلك بفعل تبنيها للنظام المحاسبي المالي الذي يضمن في جوانب منه لمسات مستلهمة من المعايير المحاسبية الدولية. هذا التجديد تضمن تغييرات على مستوى العمليات وطرائق المعالجة المحاسبية بما يتوافق مع التحولات في مفاهيم وأصول المحاسبة والتقييم، وكان لهذا تأثيرات ملحوظة على مختلف جوانب المحاسبة، بما فيها النظام الضريبي الذي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالمحاسبة. نتيجة لذلك، بات من الضروري توافق القوانين الجبائية مع هذه التغييرات، إذ تُعتبر التشريعات الضريبية من بين التحديات الرئيسية التي واجهت تفعيلاً لنظام المحاسبي المالي في الجزائر، على الرغم من الإصلاحات والتعديلات التي أدخلتها الحكومة عبر مراحل متعددة، متطرقة لمختلف الجوانب، ولا سيما التنظيم الجبائي ضمن عدد من القوانين، وخصوصاً فيما يخص قانون الضرائب المباشرة والرسوم السائدة، لا سيما المواد ذات الصلة بتحديد القيمة الجبائية. يكمن الاختلاف الجوهرى بين تحديد القيمة الجبائية والقيمة المحاسبية في التباين بين المبادئ المحاسبية و الضريبية، وهو ما ينتج عنه وجود ضرائب مؤجلة، قد تكون في شكل أصول أو خصوم. لذلك، يتم الوصول إلى تحديد القيمة الجبائية عبر إعادة تكييف القيمة المحاسبية الأولية للمؤسسة قبل الضرائب بإضافة تعديلات تتوافق مع الأطر والقوانين الضريبية بغرض حساب وتحديد الضريبة على أرباح الشركات.

يسود اعتقاد لدى البعض بأن الضرائب تعد نوعاً من الرقابة الجبائية وبالتالي تُنظر إليها كشكل من أشكال العقاب، وهذا الاعتقاد له تأثيراته على مكانة الضرائب داخل المؤسسة، إلا أن التشريع الضريبي ليس مقصوراً على فرض القوانين والالتزامات وتحديد العقوبات، بل يمنح المؤسسات مجالاً لاتخاذ قراراتها وتشكيل وضعها الضريبي بما يتناسب مع مصالحها. من هذا المنطلق، تعمل المؤسسات على صياغة الضرائب بطريقة تسمح بإدارتها بفعالية وتحسينها لتحقيق

أهدافها، بعيداً عن فكرة أن الضرائب مجرد تكلفة يجب تجنبها، بل يجب التعامل معها كجزء من العمليات التي يمكن إدارتها بكفاءة للحد من الأعباء الضريبية.

تمثل أرباح المؤسسة ثمرة فترة عمل محددة، ويكتسب تحقيق الربح أهمية بالغة كونه يضمن ديمومة العمل، على عكس الخسائر المتكررة التي قد تنذر بحل المؤسسة، وهو ما لا يخدم مصالح الأطراف المعنية. استقرار المؤسسة واستمرارها يعتمد بشكل أساسي على نتائجها المالية. هذه النتائج تهم قبل كل شيء أصحاب المؤسسة كالمشاركين فيها من المساهمين، الإداريين والعمال، ولكن بدرجة أقل تؤثر الأطراف الخارجية مثل الموردين، الزبائن، المؤسسات المالية، وإدارة الجبائية التي تعتبر من أهم الأطراف الخارجية لأن تقييم الأساس الضريبي يعتمد على نتائج المنشأة المحاسبية بالنسبة لحساب الضرائب على الأرباح، ويرتكز على حجم المبيعات لحساب بعض الرسوم الأخرى المتعلقة بحجم الأعمال.

إذ يمكن القول بأن النتيجة المحاسبية ترتبط بالنتيجة الجبائية ارتباطاً وثيقاً، إذ تتطلب المعالجة المخصصة للأولى لاستنتاج الثانية. لذا، أية تغييرات تطرأ على النتيجة المحاسبية تؤثر حتماً على النتيجة الجبائية، مما ينعكس بدوره على مقدار الضريبة المستحقة على أرباح الشركات.

الإشكالية:

استناداً لما تم ذكره سابقاً، نحن بصدد طرح صياغة لإشكالية هذه الدراسة، والتي يمكن تلخيصها من خلال السؤال الأساسي التالي:

ماهي آلية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفقاً للأنظمة والقوانين الجبائية المعمول

بها في المؤسسات الاقتصادية؟

و دعماً للإشكالية الرئيسية تم طرح ثلاثة أسئلة فرعية حسب كل فصل و محتواه و هي كالآتي:

1. كيف يتم تحديد النتيجة المحاسبية وفقاً للنظام المالي المحاسبي؟
2. إلى أي مدى تكمن ضرورة وجود التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية؟
3. كيف يتم تعديل النتيجة المحاسبية بموجب القواعد الضريبية للوصول إلى النتيجة الجبائية؟

■ **الفرضيات :**

و للإجابة على الأسئلة التي تم طرحها مسبقا نعتد على الفرضيات التالية:

1. تعتبر النتيجة المحاسبية بمثابة الرقم الختامي و النهائي للسنة المالية و الذي يظهر كريح أو خسارة، حيث يتم احتسابها عن طريق الميزانية و جدول النتائج.
2. إن التسيير الجبائي هو الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضع المناسبة له عن طريق تشجيع المؤسسة على استعمال بعض التقنيات و الإجراءات.
3. تتم صياغة الأساس الجبائي من خلال تعديلات على الأرباح المحاسبية قبل الضرائب للسنة المالية، بإضافة بعض العناصر و طرح أخرى وفق ما تقتضي به التوجيهات الضريبية.

■ أهمية الدراسة :

تتجلى قيمة هذه الدراسة في فحص و تحليل المفاهيم الأساسية المتعلقة بالنتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية و كذا استكشاف الربط القائم بينها. إضافة إلى ذلك، تسلط الدراسة الضوء على أهمية النتيجة المحاسبية في صياغة النتيجة الجبائية التي تعد الركيزة الأساسية لتقدير الضرائب المترتبة على أرباح الشركات. كما أن الدراسة تهدف إلى الكشف عن جوانب عميقة تمس مجال تخصصنا لفهم أدق لهذه الديناميكيات المعقدة.

■ أهداف الدراسة:

- إظهار و كشف العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.
- توضيح آلية تحديد النتيجة الجبائية من خلال دراسات شاملة و عمليات تحليل.

■ أسباب الدراسة:

- رغبة الباحث في تطوير معارفه و مهاراته التحليلية في المجال المحاسبي و الجبائي.
- السعي لاكتساب معلومات و تجارب قيمة للاستفادة منها و تطبيقها مستقبلا في المجال المهني.
- الصلة الوثيقة و الجوهرية بين الموضوع و التخصص المحاسبي.
- أهمية البحث و الإصرار على استيعابه و التعمق فيه.
- محاولة معرفة واقع المؤسسات من خلال تفاصيل الموضوع.

■ منهجية الدراسة:

في إطار هذه الدراسة اخترنا إتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال الجوانب النظرية في دراستنا، نظرا لشيوع استخدامها في الأبحاث العلمية الاقتصادية والاجتماعية التي تتطلب تحديد المفاهيم ووصف ملامح القضايا الرئيسية المرتبطة بموضوعنا، بينما يتناول الفصل الثالث من الدراسة تحليلا ميدانيا بمؤسسة سوناطراك على مستوى الإدارة المالية للمركب الصناعي لتمبييع الغاز الطبيعي، حيث اعتمدنا على تقنيات المقابلات و الملاحظة على مدى فترة التدريب الميداني لجمع المعلومات و المستندات المختلفة ذات صلة بموضوع المذكرة.

■ صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على المصادر الأولية و الثانوية اللازمة و الموثوقة.
- ندرة الكتب و المراجع المتخصصة في موضوع دراستنا خاصة الجانب الجبائي على مستوى المكتبة.
- التهرب و سرية الموظفين في مكان التريص الميداني مما أدى إلى صعوبة الحصول على الوثائق و المعلومات الكافية لبحثنا.

■ هيكل الدراسة:

من أجل معالجة موضوع الدراسة قسمت إلى ثلاث فصول و هي كالآتي:

- في الفصل الأول : خصص هذا الفصل لدراسة الإطار النظري النظام المالي المحاسبي للمؤسسات كمبحث أول حيث تناول مفهوم و علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي أما المبحث الثاني درسنا النتيجة المحاسبية و العناصر المكونة لها و في الأخير المبحث الثالث تعرفنا على كيفية تحديد و حساب النتيجة المحاسبية و ذلك عن طريق الميزانية و جدول النتائج.
- في الفصل الثاني: تطرقنا في هذا الفصل إلى الإشارة لعنوان المذكرة المتمثل في آلية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية حيث تم تخصيص المبحث الأول التعريف بالنظام الجبائي و ذكر أنواع الأنظمة الجبائية في الجزائر، أما ثاني مبحث تحت عنوان التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الذي استنتجنا من خلاله ضرورة التسيير الجبائي، وكذلك تم الإشارة إلى الضريبة على أرباح الشركات و مجال تطبيقها ، و في الأخير المبحث الثالث الذي درسنا فيه أهم إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية و ذكر على سبيله ماهية النتيجة الجبائية و طرق تحديدها.

● في الفصل الثالث: تناول هذا الفصل الدراسة الميدانية على مستوى الإدارة المالية للمركب الصناعي لتمبيع الغاز الطبيعي سونطراك، حيث قمنا بتقديم نظرة عامة حول مؤسسة سونطراك ووضحنا نشاطها و أهدافها الاستراتيجية، وبعدها نقوم بعرض التعريف بالمركب الصناعي GL2Z و الهيكل التنظيمي له، إضافة إلى ذلك تطرقنا إلى تقديم قسم الإدارة المالية الذي كان على مستواه التربص و الدراسة التطبيقية لعنواننا ، و في الأخير المبحث الثالث خصص للإجابة على الإشكالية الخاصة بموضوع المذكرة و قمنا بصياغة مجموعة من الأسئلة و طرحها حول هذا الموضوع من أجل التوصل إلى جملة من الملاحظات و الاستنتاجات التي تخدم دراستنا.

■ الحدود الزمنية و المكانية للدراسة:

الحدود الزمنية: من 2024/02/04 إلى 2024/02/28 لمدة 24 يوم.

الحدود المكانية: المركب الصناعي لتمبيع الغاز الطبيعي GL2/Z مؤسسة سونطراك ولاية وهران - بطبوة -

■ الدراسات السابقة:

- سمية قميحة (2021) الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية جيجل، مذكرة نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل:- تناولت هذه الدراسة محاولة إبراز الإشكالية التالية: كيف يمكن الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية حسب النموذج الضريبي الجزائري، وتسليط الضوء على أهم الفروقات الموجودة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي الجزائري حيث تمت معالجة كل نتيجة تحديد جميع المفاهيم المتعلقة بها بهدف التعرف على مراحل الانتقال بينهما وصولا إلى أن الربح الجبائي المحدد وعلى ضوء هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

إن ممارسي مهنة المحاسبة لهم مسؤوليات ثقيلة نظرا لاختلاف المحاسبة عن الجبائية، توضيح عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في إعادة معالجة لأعباء القابلة للخصم وغير القابلة للخصم حسب قواعد النظام الجبائي وبعدها يتم احتساب الضريبة على أرباح الشركات الواجب تسديدها.

- بنديبة نذير وبن خيرة عبد الغني (2022) العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر في علوم المالية والمحاسبة جامعة غرداية: تتمثل حدود الدراسة الزمنية في شهر أفريل و ماي في مدينة غرداية مؤسسة الجزائر لصناعة الأنايب.

تمثلت هذه الدراسة في دراسة العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية في البيئة المحاسبية الجزائرية حيث اعتمدت الإشكالية التالية: "ماهية العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي"، وحاول الباحث من خلال هذه الدراسة إعطاء تعريفات لكلا النتيجتين وكيفية ومراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية والتطرق إلى أهم العناصر المكونة للنتيجة الجبائية وكيفية معالجة الضرائب المؤجلة التي تظهر لسد الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

يتم الوصول إلى النتيجة المحاسبية اعتمادا على مخرجات النظام المحاسبي، إن تحديد والوصول إلى النتيجة الجبائية يتمثل في تسوية معينة تخضع لقوانين المشرع الجبائي، وجود علاقة تكاملية بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

- برة نادية، لعقون لميس، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية دراسة حالة مؤسسة رحموني للاستيراد بالمسيلة - مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، 2022/2023: تمثلت هذه الدراسة في الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية حيث تطرقت إلى طرح الإشكالية التالية: " فيما تتمثل إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟"، حيث تمثلت الحدود الزمنية من ديسمبر 2022 إلى أبريل 2023 في مؤسسة رحموني للاستيراد بالمسيلة، ومن ضمن نطاق هذا البحث، استلزم الباحث تقديم تفسيرات واضحة للمصطلحي النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية (الجبائية). وبيان المسارات والمراحل التي يتم خلالها إظهار التحول من مفاهيم المحاسبة إلى مفاهيم الجبائية بالإضافة إلى ذلك، تناول البحث شرح العناصر الرئيسية التي تشتمل عليها النتيجة الجبائية والطرق المعتمدة لتعامل مع الضرائب المؤجلة الناشئة لمواءمة الفوارق بين النتيجتين المحاسبية والجبائية، ومن النتائج المتوصل إليها: أن حساب النتائج والميزانية من أهم القوائم المالية التي تساعد في تحديد النتيجة المحاسبية، و من خلال قيامنا بالدراسة التطبيقية لشركة رحموني لاستيراد يتضح لنا أن إضافة الاسترجاعات وخصم التخفيضات تلزم الإدارة الجبائية للمؤسسة بإجرائها للحصول على النتيجة الجبائية.

الفصل الأول:

- تحديد النتيجة المحاسبية وكيفية حسابها

تمهيد:

إن السبب الرئيسي وراء الحاجة إلى دراسة المحاسبة تتمثل في مدى أهمية الاستفادة من البيانات المتولدة من الأنشطة الاقتصادية والأحداث التجارية، وكذلك إعداد القوائم المالية الأمر الذي يؤدي إلى توصيل المعلومات المفيدة إلى متخذي القرارات، وبالتالي تصبح المحاسبة في خدمة الاقتصاد.

يهدف النظام المحاسبي المالي لتلبية حاجيات المستخدمين للمعلومات المحاسبية و المالية حول الاقتصاد الجزائري و خاصة المستثمرين الوطنيين و الدوليين، بحيث نجد العديد من الشركات الدولية العاملة في قطاع المحروقات تعتمد استعمال المخطط المحاسبي في المعالجة المحاسبية على سبيل المثال الشركة محل دراستنا "سوناطراك".

❖ المبحث الأول: عرض النظام المحاسبي المالي للمؤسسات

❖ المبحث الثاني: النتيجة المحاسبية والعناصر المكونة لها

❖ المبحث الثالث: كيفية حساب النتيجة المحاسبية

• المبحث الأول: عرض النظام المحاسبي المالي للمؤسسات

✓ المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي وإطاره القانوني

- الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي

عرف القانون رقم 07 - 11 في المادة 03 النظام المحاسبي المالي كالأتي: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته (أداءه) ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية". من هذا التعريف نستخلص خصائص المحاسبة المالية التالية:

- نظام لتنظيم المعلومة المالية.
- كشوف تعكس بصدق الوضعية المالية.
- معلومات يمكن قياسها عدديا (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).

وبالتالي فالنظام المحاسبي المالي عبارة عن مجموعة من المبادئ والاتفاقيات والقواعد المستنبطة من معايير المحاسبة الدولية، والتي تسمح بمعالجة المعلومات عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة (مدخلات النظام المحاسبي)، لتحديد القيم الاقتصادية لبنود القوائم المالية (مخرجات النظام المحاسبي). وذلك بهدف إيصال المعلومات المالية إلى مستخدميها، لمساعدتهم في تقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغير فيهما، . والحكم على الإدارة ومساهمتهما في تحسين أداء المؤسسة والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة لديها، مما يسمح باتخاذ قرارات صحيحة وإجراء المقارنات.

هذا النظام يسمح بالمساعدة على تنظيم العمل المحاسبي وتوجيهه وظيفتي التقييم والتوصيل من اجل تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية؛ كما يسمح بمراعاة التطورات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري، من خلال مواكبة الممارسة المحاسبية لها، مما يمكن المحاسبة من التعبير بصدق عن مختلف جوانب النشاط الاقتصادي ومختلف الأحداث الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة. إضافة لما سبق فإنه على المستويين النظري والتطبيقي، من خلال التكيف مع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية وتحقيق التقارب مع¹المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عنه؛ وقد سمح بإدخال تغييرات مهمة على مستوى المفاهيم والتصورات وقواعد التقييم والإدراج وأيضا طبيعة ومحتوى القوائم المالية، وتمثل هذه التغييرات في النقاط الآتية:

- تبني الحل الدولي بتكليف الممارسات المحاسبية الجزائرية بالممارسات الدولية، مما يسمح للمحاسبة بالاعتماد على إطار تصوري ومبادئ محاسبية أكثر انسجاما مع التطورات الاقتصادية وإنتاج معلومة مالية مفصلة.

¹ بن خليفة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية 2011-2015، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، 2017/2018، ص 07

- تحديد المبادئ والقواعد التي تسمح بتوجيه الممارسة المحاسبية وخاصة تسجيل الأحداث الاقتصادية تقييمها وإعداد القوائم المالية، مما يحد من مخاطر التلاعب المتعمد وغير المتعمد ويسهل عملية تدقيق الحسابات.
- مراعاة احتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين، الذين يبحثون عن معلومات مالية منسجمة وواضحة حول المؤسسات، تسمح لهم بالمقارنة واتخاذ القرارات.
- بإمكان المؤسسات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي يركز على محاسبة مالية مبسطة (محاسبة الخزينة).

وتنوع هذه التغيرات من دور المحاسبة الذي يجب أن يركز الحقيقة الاقتصادية للأحداث أكثر من تركيزه على شكلها القانوني، وهذا ما يسمح للممارسة المحاسبية في الجزائر بالتخلص نوعا ما من القيود القانونية والضريبية التي تحد من تحقيق الصورة الصادقة وتوفير المعلومة المالية الملائمة والقابلة للمقارنة¹.

- الفرع الثاني: النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالنظام الجبائي الجزائري

(1) علاقة النظام المحاسبي بالنظام المحاسبي الجبائي في الدول: يعود صنع القرار في أي بلد إلى تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين، و بالتصفح لطبيعة هذه العلاقة عند العديد من الدول، يمكن تصنيفها في أربع مقاربات وهي:

- العلاقة قوية ومباشرة: يحدد الربح الضريبي في هذه الدول مباشرة من الربح المحاسبي دون إجراء أي تعديلات عليه، فهي مقارنة قليلة التطبيق بحكم تحفظ السلطات العامة عليها لاعتبارات متعلقة بخصم الغرامات و العقوبات ذات الطابع الجبائي، و من أمثلة هذه الدول ألمانيا.
- العلاقة قوية و غير مباشرة: تفرض هذه المقاربة عند إعداد الحسابات السنوية وفقا للمعايير المحاسبية و التزامات المحاسبة الجبائية، ما يعني بعدم إمكانية قيام المؤسسة بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، و من أمثلة هذه الدول روسيا.
- علاقة وسطية تضم النوع الأول و الثاني: يحدد الربح الضريبي فيها بالرجوع إلى الربح المحاسبي باستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة، كم هو الحال في الجزائر.
- لا علاقة بين النظامين: حيث أن كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا، و على المؤسسات تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية، مثل هولندا.

أما في ما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية، فهي تتبع تقريبا جميع المقاربات المطروحة، ما يمكنها من طرح وضعيات إيجابية تسمح بأن يأخذ النظام الجبائي مجمل مفاهيم و أهداف المحاسبة المالية كما يتبناها أيضا.

(2) علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري:

أدى تبني الجزائر تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و التقارير المالية إلى عدة تغيرات على مستوى المحاسبة المطبقة، فمن أهم هذه التغيرات عناصر تحديد الضرائب على أرباح الشركة، و لما كان من مبادئ النظام المحاسبي المالي تغليب

¹ بن خليفة، مرجع سبق ذكره، ص 08

الجانب الاقتصادي على القانوني، يتطلب ذلك تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد و عصرنة النظام الجبائي للتقليل من تأثيرات تغير المرجع المحاسبي، و هو ما يفرض على الدولة تكثيف جهودات من أجل حل مشكلات يطرحها هذا التباعد.

إن طبيعة العلاقة التي تربط المحاسبة بالجباية هي قانونية بحتة، و تتضح في آلية المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية، للحصول على الربح الخاضع للضريبة، و ذلك وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري، و من أمثلة هذه القواعد المادتين 172 و 173 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في تحديد الضريبة المفروضة على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات المادية المهلكة.¹

✓ المطلب الثاني: دور المحاسبة في المؤسسة

- الفرع الأول: مفهوم المؤسسة

1. مدخل إلى المؤسسة:

1-1- تعريف المؤسسة:

لقد قدمت المؤسسة العديد من التعاريف في مختلف الأوقات و حسب الاتجاهات و من بين التعاريف نجد:

للمؤسسة تعريف عديدة نذكر منها:

التعريف 1:

تعرف المؤسسة على أنها مجموع الوسائل البشرية، المادية و المالية تستخدم بعضها مع البعض من تحقيق الغرض الذي أنشئت من أجله و المؤسسات نوعان:

1. من حيث النشاط: مؤسسة صناعية، مؤسسة تجارية، مؤسسة الخدمات.

من حيث الملكية: مؤسسة عمومية اقتصادية، مؤسسة خاصة، مؤسسة مختلطة....²

التعريف 2:

تعتبر المؤسسة نظام يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية حيث يتأثر كل قسم بالآخر، و تتداخل العلاقات فيما بينها و بين البيئة الخارجية لتحقيق الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها.³

1-2- المؤسسة الاقتصادية: شهد مفهوم المؤسسة الاقتصادية تطورات عديدة و تعاريف مختلفة للمفكرين للمؤسسة عبر الزمان، و حسب الاتجاهات والمدخل التي يتبناها كل واحد منهم، وفيما يلي نستعرض مجموعة من التعاريف:

¹ قدوري عماري، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، جوان 2018، صفحة 67.

² حنيش شيماء، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية -دراسة حالة سوناطراك-، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة الجزائر 3، 2016/2017، ص 02

³ حنيش شيماء، مرجع سبق ذكره، ص 02

- تعرف على أنها «اندماج عدة عوامل بهدف إنتاج أو تبادل سلع وخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، وهذا في إطار قانوني ومالي اجتماعي معين، ضمن شروط تختلف تبعا لمكان وجود المؤسسة وحجم ونوع النشاط الذي تقوم به، ويتم هذا الاندماج لعوامل الإنتاج بواسطة تدفقات نقدية حقيقية وأخرى معنوية وكل منها يرتبط ارتباطا وثيقا بالأفراد. وتتمثل الأولى في الوسائل والمواد المستعملة في نشاط المؤسسة، أما الثانية فتتمثل في الطرق و الكيفيات والمعلومات المستعملة في تسيير ومراقبة الأولى»¹
- وتعرف كذلك على أنها « شكل اقتصادي وتقني وقانوني واجتماعي لتنظيم العمل المشترك للعاملين فيها وتشغيل أدوات الإنتاج وفق أسلوب محدد لقيم العمل الاجتماعي بهدف إنتاج سلع أو وسائل الإنتاج أو تقديم خدمات متنوعة»²
- كما تعرف « أنها مجموعة من الطاقات البشرية والموارد المادية (طبيعية كانت أو مادية أو غيرها) والتي تشغل فيما بينها وفق تركيب معين وتوليفة محددة قصد إنجاز أو أداء المهام المنوطة بها من طرف المجتمع»³

2. خصائص المؤسسة:

من أهم الخصائص التي تتصف بها المؤسسة هي كالتالي:

- للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها و مسؤوليتها.
- القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.
- أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كاف وظروف مواتية.
- مساهمة المؤسسة في نمو الدخل الوطني باعتبارها وحدة اقتصادية.
- التحديد الواضح والجليل لأهداف والأساليب التي تزاول نشاطها في حدودها.
- المؤسسة كنظام مشكل من هياكل يمكن وصفها بأنها عناصر ثابتة لفترة معينة مثل هياكل الإنتاج والتوزيع.⁴

3. أهداف المؤسسة:

يعرف هدف المؤسسة بأنه اتفاق عام لتحقيق غاية المؤسسة، ذلك لأن المؤسسة أصلا وجدت لتحقيق غاية معبر عنها بالهدف، ذلك لأن عملها و أدائها هو عمل هادف و ليس عشوائي و ضمن هذا المنظور فإن هدف المؤسسة هو قاعدة تحديد الأهداف الأخرى داخل المؤسسة و بالتالي تحديد هيكله الأهداف بها.

1- أهداف المؤسسة الاقتصادية:

¹ ناصر دادي عدون، إقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الثانية، 1998، ص 08

² صمويل عبود، إقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1982، ص: 58.

³ أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 1999، ص: 15.

⁴ حنيبش شيما، مرجع سبق ذكره، ص 03

هناك عدة أهداف تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيقها، وغالبا ما تكون هذه الأهداف متشابكة، ويمكن تلخيصها كالتالي:

- 1-1- الأهداف الاقتصادية: من أهم هذه الأهداف التي يمكن أن تحققها المؤسسة الاقتصادية هي:
- 2-1- تحقيق الربح: يشكل تحقيق أو تعظيم الربح عنصر أساسي و جوهري في استراتيجيات المؤسسة و التي تسعى إلى تحقيقه المؤسسة الاقتصادية، لأنه بفضلها يتيح لها تغطية نفقاتها و تستطيع تمويل نشاطاتها من دفع للأجور لعمالها و تسديد التزاماتها اتجاه شركائها، و يسمح لها بتحديد وسائل الإنتاج لديها، و يعتبر الربح أهم معيار على نجاح المؤسسة.¹
- أ- إفادة المجتمع: و ذلك من خلال تلبية حاجاته بالسلع و الخدمات التي تقوم المؤسسة الاقتصادية بتقديمها إلى المجتمع الذي تنشط فيه، مؤثرة بذلك إيجابا في البيئة المحيطة.
- ب- عقلنة الإنتاج: يتم ذلك بحسن استغلال موارد الإنتاج أي بكفاءة حتى تتجنب المؤسسة الوقوع في مشاكل اقتصادية، و بالتالي تسبب الخسارة لملاكها و للمجتمع ككل، و ذلك من خلال حرمانه من المنتجات و الخدمات و فرص العمل التي كانت توفرها.²
- 2-1- الأهداف الاجتماعية: ويمكن تلخيص أهم هذه الأهداف فيما يأتي:
- أ- ضمان مستوى مقبول من الأجور: يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها، حيث يتقاضون أجورا مقابل عملهم بها، و يعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا و شرعا و عرفا، إذ يعتبر العمال العنصر الحيوي والحي في المؤسسة إلا أن مستوى وحجم هذه الأجور تتراوح بين الانخفاض والارتفاع حسب طبيعة المؤسسة وطبيعة النظام الاقتصادي ومستوى المعيشي.
- ب- تحسين مستوى معيشة العمال: و ذلك من خلال الزيادة المستمرة في الأجور تماشيا مع زيادة تطور المؤسسة و نجاحها، و كذا مع الزيادة في الاحتياجات المعيشية لهؤلاء العمال.
- ت- توفير تأمينات و مرافق للعمال: تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات مثل التأمين الصحي و التأمين ضد حوادث العمل وكذلك التقاعد، بالإضافة إلى المرافق العامة مثل تعاونيات الاستهلاك و المطاعم... إلخ.³
- ث- تأهيل العمال: حيث يتم تدريب و تطوير العاملين و رفع مستويات مهاراتهم المهنية، وهذا عن طريق إخضاع العمال إلى دورات تكوين و تدريب من أجل رفع المستوى المهني، و التخصص حسب القدرة المهنية للعمال.⁴
- 1-1- الأهداف التكنولوجية: و تعتبر من الأهداف الضرورية التي تسعى إليها المؤسسة لتحقيقها، لأنها تضمن لها التطور و النمو و البقاء، و أهم هذه الأهداف:

¹ ناصر دادى عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 17، 18.

² مرجع سبق ذكره، ص: 18.

³ مرجع سابق ذكره، ص: 19.

⁴ إبراهيم بختي، دور الإنترنت و تطبيقاتها في مجال التسويق، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص: 05.

أ- البحث و التنمية: حيث مع تطور المؤسسات عملت على إنشاء مصلحة و مغاير خاصة بهذا الجانب، الشيء الذي يسمح للمؤسسة بتحسين إنتاجها و الرفع من قدراتها التنافسية مقارنة بالمؤسسات الأخرى.

2-1- المساهمة في الخطة العامة للبلاد في مجال البحث العلمي و التطوير التكنولوجي و ذلك من خلال

التنسيق و التعاون في مختلف مؤسسات و مراكز البحث العلمي و الجامعي في مشاريع بحث مشتركة

تعود بالفائدة على المؤسسة و المجتمع ككل.¹

2- تصنيف المؤسسات: يمكن تصنيف المؤسسات الاقتصادية حسب عدة معايير أهمها:

المعيار القانوني، معيار الملكية، معيار الحجم و المعيار الاقتصادي... إلخ

و فيما يأتي سنتطرق لأصناف المؤسسة الاقتصادية حسب كل معيار:

2-1- تصنيف المؤسسة حسب المعيار القانوني: حسب هذا المعيار يمكن تصنيف المؤسسات الاقتصادية

إلى صنفين هما:

3- المؤسسات الفردية: تنشأ هذه المؤسسات عن جمع شخص يعتبر رب العمل أو صاحب رأس المال لعوامل الإنتاج

الأخرى. « حيث تختلط فيها شخصيتها القانونية بشخصية صاحب رأس المال الذي يقوم بإنشاء هذه المؤسسة »

ويأخذ هذا النوع من المؤسسات أنواع تتباين من مؤسسات إنتاجية إلى وحدات تجارية أو خدماتية... إلخ. وغالبا ما

يكون عدد العاملين فيها منخفضا، و في الغالب ما تكون هذه المؤسسة من الحجم الصغير.²

أ- مؤسسات الشركات: يعرف المشرع الجزائري الشركة على أنها عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيان أو

اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد، بهدف اقتسام الربح

الذي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة كما يتحملون الخسائر التي قد

تنجر عن ذلك.

وتنقسم الشركات على ثلاث أقسام رئيسية هي :

1. شركات الأشخاص.
2. الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
3. شركات الأموال.³

3-1- تصنيف المؤسسة الاقتصادية حسب معيار الملكية: وتصنف المؤسسات حسب هذا المعيار إلى

ثلاثة أنواع:

¹ ناصر دادي عدون، رجع سبق ذكره، ص 21

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 54

³ القانون المدني الجزائري، المادة 416، القانون رقم 88-14 المؤرخ في 03 مايو 1988.

- أ- المؤسسة الخاصة: وهي المؤسسات التي تؤول ملكيتها إلى شخص معين أو مجموعة من الأشخاص، مثل المؤسسات الفردية، شركات الأشخاص وشركات الأموال، على أن كل نوع من هذه المؤسسات يحكمه نمط قانوني معين يحدد طرق وإجراءات تسييرها.¹
- ب- المؤسسة العمومية: وهي المؤسسات التي يعود رأس مالها للقطاع العام أي تعود ملكيتها للدولة، فهي تعتبر مؤسسات الدولة بالإنشاء أو التأميم، ويمكن أن تكون هذه المؤسسات وطنية أو تابعة للجماعات المحلية.²
- ت- المؤسسة المختلطة: وهي المؤسسات التي تكون ملكيتها مختلطة بين الدولة والأفراد، سواء كانوا أفراد وطنيين أو أجانب، مع العلم أن تنظيم هذا النوع من المؤسسات يخضع كذلك لعدة ضوابط تحددها تشريعات و أحكام خاصة، وتنشأ عادة هذه المؤسسات نتيجة الخصخصة الجزئية للمؤسسات العمومية.³

2-3- تصنيف المؤسسة حسب معيار الحجم: يعتبر معيار الحجم من أهم المعايير التي تصنف بها المؤسسات الاقتصادية، ويمكن تصنيفها وفقا لهذا المعيار إلى نوعين هما:

أ- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: يضم هذا الصنف كل المؤسسات التي تشغل أقل من 500 عامل، ويمكن تقسيمها إلى 03 أنواع:

- المؤسسة المصغرة: وهي التي تشغل أقل من 10 عمال.
- المؤسسة الصغيرة: وهي التي تشغل ما بين 10 و 200 عامل.
- المؤسسة المتوسطة: وهي التي تشغل ما بين 200 و 500 عامل.

حيث أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتميز بأنها الأكثر انتشارا في كل دول العالم وخاصة المتقدمة منها، حيث تصل نسبتها إلى (99%) من مجموع المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية، اليابان والدول الأوروبية والرأسمالية.

ب- المؤسسات الكبيرة: وهي المؤسسات التي تشغل أكثر من 500 عامل، ولها أهمية كبيرة في الاقتصاد وذلك من خلال النشاط التي تقوم به، والذي قد تعجز الدولة عن أدائه، كالتنقيب عن البترول واستخراجه وتكريره و تسويقه.⁴

3-3- تصنيف المؤسسة حسب المعيار الاقتصادي: ويمكن تقسيم المؤسسات الاقتصادية حسب هذا المعيار إلى الأنواع الآتية:

أ- المؤسسات الفلاحية: وهي المؤسسات التي تقوم بخدمة الأرض أي المؤسسات المتخصصة في الزراعة بمختلف أنواعها ومنتجاتها، و إنتاج المنتجات النباتية والحيوانية و تربية المواشي بالإضافة إلى أنشطة الصيد البحري، و عادة ما تضاف إليها أنشطة المناجم.

¹ أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، المرجع السابق ذكره، ص17.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، 60/59.

³ أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص:75.

⁴ بريس نورة، المشروعات الصغيرة والمتوسطة وإشكالية تمويلها، دراسة ميدانية حالة مؤسسة FERTIAL

- ب- المؤسسات الصناعية: و هي المؤسسات التي تنشط في ميدان استخراج المواد الأولية و تحويلها، أي تعمل في تحويل المواد الطبيعية إلى منتوجات.
- ت- المؤسسات التجارية: و هي المؤسسات التي تقوم بتوزيع المنتجات و إيصالها إلى الزبائن.
- ث- المؤسسات المالية: و هي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية، كالبنوك و مؤسسات التأمين و غيرها.
- ج- مؤسسات الخدمات: و هي المؤسسات التي تقوم بتقديم مختلف أنواع الخدمات كمؤسسات النقل، التعليم، الصحة و غيرها.¹

- الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة

1- تعريف المحاسبة:

التعريف:1:

مع تطور الاحتياجات والمتطلبات المختلفة، شهدت المحاسبة نموا من مجرد كونها آلية لتوثيق المعاملات المالية داخل المؤسسات بهدف الإشراف والمراقبة إلى أن أصبحت واحدة من الأنظمة الرئيسية للمعلومات الإدارية، موجهة قرارات الإدارة نحو الصواب.

وفيما يلي سنقوم بصياغة بعض التعاريف الخاصة بالمحاسبة:

- تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1941: المحاسبة هي الحرفة المتخصصة في عملية توثيق وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث ذات الطبيعة المالية و تفسر النتائج التي تنجم عن العمليات والأحداث المالية.
- وفي تعريف ثان لنفس المعهد: تعرف المحاسبة بأنها الفن الذي يهتم بعملية توثيق وحصر الأنشطة والأحداث وتنظيمها في قوائم تُعبر عنها بأرقام قيمية نقدية، حيث يمكن أن تكون هذه القيم بكاملها أو جزء منها ذات طابع مالي. إن هذا التعريف يسلط الضوء على جوهر العمل المحاسبي وما يقتضيه من خطوات ضرورية.
- وفي تعريف ثالث لنفس المعهد سنة 1953: حيث يصف المحاسبة بأنها فن متخصص في إحصاء وتصنيف وتحليل الفعاليات المالية التي تقع داخل المؤسسة والتي لها طابع مالي، ثم تأويل تلك الفعاليات وتقديم تفسيرات لها.
- وفي تعريف رابع لنفس المعهد سنة 1970: بأنها نشاط يقدم خدمات ضرورية، ويعمل على إنتاج معلومات كمية ذات صلة مالية تُسهم في دعم قرارات التوزيع أو استغلال الموارد داخل الكيانات الاقتصادية، سواء كانت تلك الكيانات تسعى للربح أو لا تهدف للربح، أو حتى الوحدات الاقتصادية الحكومية.
- تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA): المحاسبة تشمل النظام المختص بجمع وتوثيق وتنظيم، بالإضافة إلى تحليل المعلومات المالية ذات الصلة بالكيان الاقتصادي، بهدف استخلاص نتائج الأعمال لفترة زمنية محددة، عادة ما تكون سنوية، ولتقييم الوضع المالي للكيان في نهاية تلك الفترة.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 71/70

- وفي تعريف ثان لنفس الجمعية سنة 1966: يعرف المحاسبة على أنها تقنية تهتم بتحديد وتدقيق ونقل البيانات الاقتصادية إلى المستفيدين منها، بغرض إمكانية تشكيلهم لتقديرات واعية ومدروسة عند اتخاذ قرارات حاسمة.
- وفي تعريف ثالث لنفس الجمعية سنة 1975: يصف المحاسبة بأنها تقديم تلك المعلومات التي يمكن أن تكون مفيدة في صنع القرارات الاقتصادية، بما يسهم في تنمية الرفاهية الاجتماعية إذا ما تم توزيع هذه المعلومات بالشكل المطلوب.

التعريف 2:

المحاسبة هي تقنية و علم تشتمل مجموعة من المبادئ والأسس تستعمل لتحليل وضبط العمليات المالية، وهي وسيلة لمعرفة النتيجة لأعمال المؤسسة اعتمادا على مستندات مبررة لها، و تطبيقيا تهدف المحاسبة إلى جمع و تقييم و تقييد و احتساب و تنظيم حركات معبرة بمصطلح نقدي¹.

التعريف 3:

المحاسبة عبارة عن أداة لكشف و تطوير المركز المالي للمؤسسة، و تحديد النتائج لنشاطها من حين لآخر، و إظهار مكونات حساباتها (ذمتها) إثر هذه النتائج لاسيما بين دورة مالية و أخرى².

1- أهداف المحاسبة:

تهدف المحاسبة إلى:

- توفير المعلومات المالية اللازمة.
- تسجيل العمليات المالية من واقع المستندات المؤيدة لها يدويا أو آليا.
- تبويب و تصنيف العمليات المالية في حسابات مستقلة تبين مديونية و دائنية المؤسسة بالنسبة للمتعاملين معها.
- تزويد إدارة المؤسسة بكافة المعلومات اللازمة لها سواء على شكل تقارير محاسبية أو قوائم مالية.
- تقديم معلومات تفيد الأطراف الخارجية من مستثمرين و مقرضين... في اتخاذ قرارات الاستثمار أو الإقراض أو أية قرارات أخرى.
- قياس نتائج الأعمال عن فترة معينة و تحديد نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة هذا من جهة، و من جهة أخرى مقارنتها بنتائج سنوات أخرى من اجل ملاحظة النمو أو التطور.
- تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة و للغير (إدارة الضرائب، القضاء، الشركاء)³.

2- المبادئ المحاسبية:

حدد المشرع الجزائري في المادة 06 للقانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن للنظام المحاسبي المالي جملة الأساس و المبادئ المعترف بها عامة في إعداد القوائم المالية، و المتمثلة في:

¹ إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة مطبق للمخطط الوطني المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1999، ص04

² أحمد طرطار، المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 6-2003، ص02

³ د. حواس صالح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي -SCF-، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 3122، ص02

- محاسبة التعمد: تهتم بمحاسبة أثار المعاملات وغيرها و هذا عند حدوث هذه الأحداث و تعرض في الكشوف المالية و السنوات المالية المرتبطة بها.
- استمرارية الاستغلال: الوضعية العادية للكيان التي لا يفترض بموجبه أن ليس له نية أو ضرورة في وضع حد لنشاطاته أو التقليل منها بصورة مهمة في مستقبل مرتقب.
- قابلية الفهم: نوعية معلومة ما عندما يكون من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة بالأعمال و بالنشاطات الاقتصادية و بالمحاسبة و له الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية.
- الدلالة: المعلومة لها دلالة إذا كانت تؤثر في اتخاذ القرارات الاقتصادية بمساعدة أخذ القرار في تقييم الأحداث الماضية.
- المصدقية: جودة المعلومات عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعتبر و التي يمكن أن يوليه المستعملون ثقهم لتقديم صورة أمنية عما هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن ينتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة.
- قابلية المقارنة: نوعية المعلومة ملل يتم إعدادها و تقديمها في ظل احترام ديمومة المناهج و تسمح لمستعملها بإجراء مقارنات معتبرة في الزمن و بين الكيانات.
- التكلفة التاريخية: مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها / إنتاجها.
- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: تدخل الصفقات و الأحداث الأخرى في دفاتر المحاسبة و تقدم في الكشوف المالية طبقا لمادتها و واقعها الاقتصادي و ليس فقط على أساس شكلها القانوني.¹

- الفرع الثالث: دور المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية

المحاسبة تقدم المعلومات المالية الضرورية لأدوات التسيير بغرض إعلام الأطراف الأساسية المعنيين داخل المؤسسة وخارجها، وهذا يفترض نظام لتنظيم المعلومات فيما يخص الجمع، التصنيف وتسجيل المعطيات المحاسبية. و المحاسبة كتقنية ونظام إعلامي، تهدف إلى تزويدنا بمعلومات رقمية نقدية لغرض اقتصادي، وقانوني حول نشاط مؤسسة ما.

1- الغرض الاقتصادي: ويتمثل في معرفة:

- مختلف نتائج النشاط: نتيجة الاستغلال، النتيجة خارج الاستغلال، النتيجة الإجمالية للدورة والنتيجة الصافية للدورة.

- مدى تطور ذمة المؤسسة المتمثلة في عناصر الأصول والخصوم.

- تمثل قاعدة أي تحميل مالي.

2- الغرض القانوني: ويتمثل في المعلومات التي تؤدي إلى تدخل الهيئات الرسمية.

- إثبات ومراقبة العمليات مع الغير: تسديد، شراء، بيع،

- معرفة في كل وقت الديون الواجبة الدفع، والحقوق الواجبة التحصيل.

- معرفة مستوى نشاط المؤسسة، لتحديد الخضوع للضريبة.

¹ حنيش شيماء، مرجع سبق ذكره، ص 05

- و بمعنى أوضح فإن المحاسبة في أي مؤسسة مهما كان شكلها مؤسسة فردية أم شركة أشخاص أو شركة مساهمة أو مؤسسة عامة تقدم خدمة لفئات متعددة منها :
- أصحاب الملكية: تهتم المحاسبة بتبيان نتيجة نشاط المؤسسة من ربح أو خسارة وتحديد المركز المالي لأن أصحاب المؤسسة في حاجة دائمة لمعرفة التقدم الذي تحرزته المؤسسة ومعرفة درجة الفعالية التي تستخدم بها موارد المؤسسة.
- الإدارة: تقدم المحاسبة للإدارة المعلومات والتقارير الوافية التي تمكنها من إدارة العمليات اليومية للمؤسسة بصورة سليمة فمثلا في المشروعات ذات الأقسام يمكن تحديد نتيجة أعمال كل قسم على حدة وبالتالي معرفة الأقسام التي تحقق خسارة و ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية أو إن استلزم الأمر اتخاذ قرار بإلغاء هذا القسم إذا كان ذلك ضرورياً.
- الدائنون وحملة السندات: يهتم دائنو المؤسسة بالوضع المالي للمؤسسة لمعرفة مقدرته على السداد ومن هنا فإن البنوك قبل منح تسهيلات الائتمانية لعملائها تطلب منهم معلومات كاملة عن المؤسسة كالميزانية في آخر سنة وذلك لدراستها. ويعطى الدائنون أهمية خاصة لسيولة المؤسسة واتجاهات الأرباح وأثرها على السيولة.
- إدارة الضرائب: تهتم إدارة الضرائب بتحديد أرباح المؤسسة بدقة حتى تستطيع أن تحتسب الضريبة المستحقة ولكن هذا لا يتم إلا إذا كانت المؤسسة تمسك دفاتر منتظمة وحسابات دورية وبعد تدقيق حسابات المؤسسة من قبل مدقق الحسابات.
- المحللون الماليون: يقوم المحلل بتحليل المعلومات المالية وذلك لتقديم النصح والإرشاد للجمعيات التي تطلبها مثل المستثمرون.¹

و من هذا المنطلق تُعرف المحاسبة بأنها العملية الشاملة لجمع وترتيب وتحليل وعرض الأرقام المالية الخاصة بالمؤسسة، بهدف تزويد المعنيين بمعلومات دقيقة تعكس الحالة المالية لها، إضافة إلى ذلك، تشكل المحاسبة ركيزة أساسية في الإدارة داخل أي منشأة، فهي تلعب دوراً أساسياً في اتخاذ القرارات المالية ووضع (تخطيط) الإستراتيجيات.

تُعتبر المحاسبة بحق لغة الأعمال، حيث توفر لجميع الأطراف ذوي العلاقة بيانات تتعلق بالأداء المالي والحالة المالية للشركات، ما ينمي الثقة ويساهم في الحفاظ على استمرارية الأنشطة التجارية. كما أن دور المحاسبة لا يقتصر على مراقبة الأرقام فحسب، بل هي جزء أساسي من الإستراتيجية الشاملة وعمليات التشغيل وتحقيق الرفاهية للشركات على نطاق واسع.

¹ حنيش شيماء، مرجع سبق ذكره، ص 06

• المبحث الثاني: النتيجة المحاسبية والعناصر المكونة لها

✓ المطلب الأول: مفهوم النتيجة المحاسبية

- تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية، حيث أن النتيجة المحاسبية تعد نتويجا للمؤسسة نتيجة قيامها بنشاطها الاستغلالي خلال الدورة المالية والتي تظهر من خلال قوائمها المالية، أما النتيجة الجبائية فهي النتيجة المحاسبية المعدلة وفقا للنصوص والقوانين الجبائية.
- النتيجة المحاسبية هي الربح الصافي الناتج عن ممارسة المؤسسة نشاطا تجاريا معيناً، بعد مقابلة الإيرادات بالأعباء التي أدت للوصول إلى ذلك الربح.
- حسب المادة 28 من النظام المحاسبي المالي تعرف على أنها: "تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية وهو الفارق بين مجموع الأعباء والناتج للسنة المالية، والفارق يجب أن يكون هذا التغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، بدون العمليات التي قد تؤثر في مبلغ رؤوس الأموال الخاصة والتي تؤدي إلى تغير الأعباء أو الناتج في تلك السنة المالية نهاية الدورة.
- إن النتيجة المحاسبية مرهونة بإنتاج ومبيعات المؤسسة، حيث أنها مرتبطة بمجموعة من الأعباء تتحملها المؤسسة خلال نشاطها مقابل حصولها على إيرادات وإن تحديد الوعاء يعتمد على النتيجة المحاسبية فيما يخص حساب الضريبة على الأرباح ويرتكز على رقم الأعمال فيما يخص حساب بعض الرسوم على رقم الأعمال.¹

✓ المطلب الثاني: العناصر المكونة لها

يعرف الدكتور شعيب شنوف العناصر المكونة للنتيجة المحاسبية كالتالي :

- الميزانية: تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة.
- تقدم الميزانية موجودات و التزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلان منفصلان عن بعضهما البعض، تضم معطيات السنة المالية الجارية و الأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية، و ينبغي أن تحتوي الميزانية على الأقل العناصر التالية:²
- الأصول: تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها و التي يسيرها الكيان، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية و التي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية. مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول؛ من خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة ما يلي:
- ❖ الأصول التي يتم استئجارها لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول (عقود الإيجار- تمويل).

¹ برة نادية، لعقون لميس، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية -دراسة حالة مؤسسة رحموني للاستيراد بالمسيلة-مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، 2022/2023، ص05

² د.شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص77

تعتبر الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة أصولاً غير جارية (أصول غير متداولة) أما الأصول التي ليس لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها تعتبر أصولاً جارية (متداولة) وتشمل الأصول التي يتوقع تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية، الأصول التي تم اقتنائها أساساً للمعاملات قصيرة الأجل والتي يتوقع تحقيقها خلال السنة، بالإضافة إلى السيولة و شبه السيولة التي لا تخضع لقيود من حيث الاستعمال.

- **الخصوم:** تشمل الخصوم الالتزامات الحالية و الناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، و يتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد، و ينتظر الحصول على منافع اقتصادية. و تضم الخصوم الجارية التي يتوقع تسويتها أو تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية (أثني عشر شهراً)، و تصنف باقي الخصوم خصوم غير جارية.

يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريف أن:

- ❖ مؤونات الأخطار و المؤونات القانونية لا تعتبر عنصراً من عناصر الخصوم.
- الأموال الخاصة: تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية و غير الجارية (الخصوم المتداولة و غير المتداولة).

يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريف أنه:

- ❖ لا يمكن اعتبار المؤونات المقتنة (Provisions Réglementées) و كذلك الإهلاكات (Dégrogoires Amortissements) ضمن عناصر الخصوم.
- الإيرادات: تتمثل الإيرادات في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار زيادة الأصول أو النقصان في عناصر الخصوم خلال السنة المالية.
- الأعباء: تمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الأصول أو زيادة الخصوم.
- النتيجة الصافية: تمثل النتيجة الصافية الفرق بين مجموع الإيرادات و مجموع الأعباء للدورة المحاسبية، و يكون مطابقاً لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية و نهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على الأموال الخاصة و لا تؤثر على الأعباء و الإيرادات.

❖ كما يمكن الإشارة إلى أنه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر الأعباء و الإيرادات للدورات السابقة.

و تعتبر الإيرادات و الأعباء بالنسبة للدورات السابقة أخطاء و تعالج مباشرة من خلال الأموال الخاصة.¹

حسابات النتائج:

* يتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الأداء ، و يعتبر حسابات النتائج وثيقة تلخيصية للأعباء و النواتج الملحقه خلال الدورة المحاسبية الجارية .

* مفهوم جدول حسابات النتائج : عرفت المادة (1.230) من قانون 07 - 11 حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو السحب، و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة¹.

¹ د.شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص32-33

❖ عناصر جدول حسابات النتائج : ينقسم إلى ما يلي :

- المنتوجات: هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة باستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة.
- الأعباء: هي انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مخروجات أو انخفاض أصول التي يترتب عنها نقص الأموال الخاصة، باستثناء التوزيعات إلى المساهمين في الأموال الخاصة. ويشمل أيضا الخسائر وكذا الأعباء الناشئة عن النشاطات العادية للمؤسسة مثل تكلفة البيع، الأجور والاهتلاكات.
- النتيجة الصافية: تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات، وتمثل النتيجة الصافية ربحا عند وجود فائض في المنتوجات على الأعباء، وتمثل خسارة.²

¹ د.شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 79² د.شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 79

• المبحث الثالث: كيفية حساب النتيجة المحاسبية

✓ المطلب الأول: حساب النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية

تظهر النتيجة في الميزانية في جانب الخصوم (ح/ 12 : نتيجة السنة المالية).

النتيجة = مجموع الأصول – مجموع الخصوم (دون احتساب النتيجة)

يكتب مبلغ النتيجة بإشارة (-) إذا كانت خسارة وإشارة (+) إذا كانت ربح من أجل إعادة التوازن للميزانية.

➤ تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية:

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

أولاً: تعريف الميزانية.

- تعرف الميزانية على أنها كشف يحتوي على أسماء الحسابات وقيمها وبيان ما يمتلكه المشروع من موجودات وما عليه من نزاعات في تاريخ إعدادها. ويتم عادة إعدادها بصورة رسمية في نهاية كل سنة مالية أو لفترات من سنوات ميلادية كالقوائم المالية ربع سنوية والقوائم المالية نصف السنوية.
- عرفت الميزانية على أنها تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والغير جارية.
- وعرفت أيضا بأنها جدول ذو جانبيين بعد بتاريخ معين، ويظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة، وبالجانب الأيسر خصوم المؤسسة أو الأموال الخاصة للمؤسسة وكذا التزاماتها نحو الغير .

ثانياً: أنواع الميزانية.

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

(1) الميزانية الافتتاحية: تبرز الميزانية الافتتاحية أهم العناصر التي تمتلكها المؤسسة عند بداية النشاط أو بداية السنة وتتضمن غالباً رأس مال الذي قدمه صاحب أو أصحاب المؤسسة من جهة واتجاه هذه الأموال لاكتسابها ما تحتاج لها المؤسسة من وسائل ضرورية للقيام بمهامها من جهة أخرى.

(2) الميزانية الختامية: تعد في نهاية السنة تظهر نتيجة الدورة فهي إلزامية قانوناً كما أنها عملية.

ثالثاً: عناصر الميزانية.

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

(1) الأصول:

تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها والتي تسييرها المؤسسة، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية حيث أن مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول، وتتضمن الأصول عنصرين أساسين¹:

- الأصول الغير جارية: هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاط المؤسسة، مثل التثبيتات العينية والمعنوية).

- الأصول الجارية: هي أصول تتوقع المؤسسة انجازها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دائرة الاستغلال العادي وهي أصول تم حيازتها أساساً لأغراض المعاملات القصيرة.

(2) الخصوم:

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

الأموال خاصة: هي تلك الزيادة أو الفائض في الأصول على الخصوم الجارية والغير جارية وتتكون أساساً من رأسمال الصادر وبعض الاحتياطات ومن النتيجة.

الخصوم غير جارية: تشمل الخصوم الغير جارية جميع عناصر الخصوم التي لا تمثل خصوماً جارية.

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

رابعاً: 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.

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

الحالة الثانية: عندما تكون النتيجة في نهاية السنة المالية خسارة في هذه الحالة يكون مجموع الأصول أقل من مجموع الخصوم.²

¹ عبير وكواك، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الفرينة و النخالة بالوادي مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، 2017/2018، ص 09

² عبير وكواك، مرجع سبق ذكره، ص 10

خامسا: شكل الميزانية.

الشكل رقم (01): شكل الميزانية

- يكون شكل الميزانية كالتالي:

(1) جانب الأصول:

الأصول	الملاحظة	N	N	N	N-1
		إجمالي	إهلاك	صافي	صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء – المنتج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري انجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقه بها سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير الجارية					
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التخزين					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزيائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ما شبهها					
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شبهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19، 25 مارس 2019، ص28

2) جانب الخصوم:

N-1	N	الملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) النتيجة الصافية / نتيجة صافية حصة المجمع (1) رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة (1)
			حصة ذوي الأقلية (1)
			المجموع (1)
			الخصوم غير الجارية قروض و ديون مالية ضرائب (مؤجلة و مرصود له) ديون أخرى غير جارية
			مجموع الخصوم غير الجارية (2)
			الخصوم الجارية موردون و حسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة (-)
			مجموع الخصوم الجارية (3)
			المجموع العام للخصوم

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19، 25 مارس 2019، ص29

✓ **المطلب الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق جدول حسابات النتائج.**

يتضمن جدول حسابات النتائج مجموعة من العناصر فإذا تم دمج هذه العناصر في عملية حسابية فستشكل لنا النتيجة المالية (المحاسبية) يتم احتساب هذه النتيجة وفقا للمعادلة التالية:

النتيجة المالية = إيرادات النشاطات - نفقات النشاطات +/- تغيرات الديون قيد التنفيذ و الحسابات الدائنة للاستغلال +/- التصحيحات المتعلقة بالتثبيات +/- التصحيحات المتعلقة بالإقتراضات.¹

من أجل التحديد الصحيح و الجيد للنتيجة المحاسبية يجب أن يكون ذلك بمراجعة كيفية تحديد النواتج و الأعباء بإجراء عمليات بحث و تحقيق فيها.

- مراجعة النواتج: تتمثل في مراجعة رقم الأعمال (CA) و مراجعة النواتج الأخرى.
- مراجعة الأعباء: يجب التأكد من توفر هذه الأعباء على شروط معينة حددها التشريع الجبائي، من أجل أن لا تكون عبئا قابلا للخصم من الوعاء الضريبي، و عليه يمكن ذكر أهم الشروط الواجب توفرها لخصم العبء و هي كما يلي:²
- أن يكون العبء مرتبط بأعمال المؤسسة بشكل مباشر.
- أن يكون العبء متعلق بالسنة المالية الخاضعة للضريبة.
- أن يكون العبء حقيقيا و مؤكدا بحيث يجب أن لا يكون أمر احتمالي، بل يجب أن يكون قد تم حدوثه فعلا.
- أن يكون العبء مؤيدا بالمستندات اللازمة من أجل تسهيل عملية إثباته.
- أن يكون العبء متعلق بنشاط خاضع للضريبة على الأرباح.
- أن يكون العبء قد أنفق في إنتاج الربح الخاضع للضريبة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الموافق ل مارس 2009، ص 79.

² بوعزة محمد أمين، النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة لنيل شهادة الماستر محاسبة و جباية، جامعة الطاهر مولاي سعيدة، 2013، ص 65.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى عرض النظام المحاسبي المالي و توضيح العلاقة التي تربط المحاسبة بالجباية، و هي علاقة قانونية.

كما تم التطرق إلى كيفية تحديد النتيجة المحاسبية من خلال القوائم المالية المتمثلة في الميزانية و حسابات النتائج، التي تسجل في المؤسسة بمحل نشاطاتها الاقتصادية التي تقوم بها خلال السنة المالية و ذلك لإبرازها و إعراضها للأطراف المهتمين بذلك من بينهم إدارة الضرائب التي تستعملها لتحديد الربح الخاضع للضريبة.

حيث أن النتيجة المحاسبية للمؤسسة ترتبط مباشرة بإنتاج و مبيعات هذه المؤسسة، و أنها ترتبط بالأعباء المتحملة من طرف المؤسسة، و بالتالي فعلى المؤسسة التخفيض أو التقليل من الأعباء لأنها تقوم بالتأثير على النتيجة النهائية في آخر السنة.

الفصل الثاني

- آلية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

تمهيد :

تشكل الضرائب عنصراً حيوياً في الموارد المالية للدول التي تعول عليها في تغطية تكاليفها العامة المستمرة والمتنوعة. هي كذلك أداة مؤثرة تتيح للدولة التأثير على الشؤون الاقتصادية والاجتماعية وتصحيح التباينات والأزمات الاقتصادية. يعتمد نجاح هذا الدور على مدى استعداد وتحمل المواطنين لأعباءهم الضريبية.

حيث يركز الباحثون بشكل كبير على الربط بين الأرقام المحاسبية والضريبية بفعل التطورات التي لحقت بكلا الجانبين، المالي المحاسبي والجانب الضريبي على حد سواء. القوائم المالية التي تصدر في ختام الدورة المحاسبية، والتي تتضمن النتائج المحاسبية، تمثل حصيلة استخدام المؤسسة لمواردها على مدار العام المالي، وقد تنتهي إلى ربح أو خسارة. هذه النتيجة المحاسبية تشكل الأساس للوصول إلى النتيجة الضريبية، وذلك لأن التشريع الضريبي يحدد الوعاء الضريبي المستحق على أساسها. سيتناول هذا الفصل ما يلي :

- ❖ المبحث الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي في الجزائر
- ❖ المبحث الثاني: التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية
- ❖ المبحث الثالث: الإطار الجبائي للضريبة على أرباح الشركات
- ❖ المبحث الرابع: إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

• المبحث الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي في الجزائر

✓ المطلب الأول: التعريف بالنظام الجبائي

1. نشأة النظام الجبائي الجزائري:

لكل دولة نظام جبائي خاص بها، تستعمل من خلاله هذه الجبائية في تحسين وضعيته الاقتصادية، ولهذا مر هذا النظام بمراحل يمكن تلخيصها فيما يلي:

- الفترة ما بين (1830-1918) في هذه المرحلة الضرائب الإسلامية بقيت، لكن كان الاهتمام بالتقنيات أكثر من المبادئ الدينية، حيث أصبحت الضريبة ليست لها صفة دينية، إذ ألغيت بعض الضرائب الإسلامية التي كانت سارية المفعول مع بقاء العشور والزكاة.
- الفترة ما بين (1918-1948) في هذه المرحلة وبتاريخ 03 نوفمبر 1918 ألغيت العشور إلغاء مطلقاً وألغيت الزكاة في الجنوب.
- الفترة ما بين (1948-1962) في هذه المرحلة اكتسب النظام الضريبي الجزائري استقلالية طفيفة مقارنة بالنظام الجبائي الفرنسي و ابتداء من سنة 1962 كان النظام الضريبي الجزائري يتكون من الضرائب المباشرة وغير المباشرة.
- الفترة ما بعد الاستعمار (1962-1975) لقد ظل النظام الضريبي قبل 1962 قائماً حتى بعد الاستقلال وبفضل القانون رقم 62-155 وبتاريخ 31 ديسمبر 1962 أصدر أول إجراء ضريبي تم فيه امتداد للقوانين المعمول بها لقبض الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها القائمة قبل الاستقلال.
- ففي الفترة ما بين 1962-1973 طرأت بعض الإصلاحات التي أدت إلى عملية تسهيل حساب المداخل الجبائية إلا أن الجزائر بقيت تطبق القانون الضريبي المخطط لها ولذلك إلى غاية نشر أمر بتاريخ 05 جويلية 1975 مما أدى إلى ضرورة إنشاء قوانين جديدة.¹

2. مفهوم النظام الجبائي :

تعددت تعريفات النظام الجبائي كثيرا عند الباحثون ، فيرى البعض منهم أن مفهوم النظام الجبائي :

¹ بصاشي هدى، واقع النظام الجبائي الجزائري و أثره على الاستثمار، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، المجلد 05، العدد 02، 2020، ص 108-

- " هو مجموعة من العناصر الإيديولوجية و الاقتصادية و الفنية التي يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام و الذي تختلف ملامحه من مجتمع لآخر."
- أما من المفهوم الضيق فهو : " مجموعة القواعد القانونية و الفتية التي تمكن من الاستطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط و التحصيل"¹
- و يعرف كذلك بأنه: " مجموعة من الضرائب المطبقة و الصادرة عن شكل قوانين و تشريعات و تضطلع الإدارة بتحصيل هذه الضرائب في إطار القوانين الخاصة و العامة المتعارف عليها بعيدا عن المعارضة و التضارب."²

ومن هنا نستنتج أن النظام الجبائي في الجزائر يعتمد على آلية التصريح التي يقع فيها عبء إبلاغ و سداد الضرائب على عاتق الملتزمين بها. رغم ذلك، تمتلك السلطات الإدارية صلاحية التدقيق و المراجعة لهذه التصريحات بأثر رجعي. النظام الضريبي المعمول به يشتمل على مجموعة متنوعة من الضرائب، و من أهم الضرائب المطبقة مباشرة نذكر منها:

- ضريبة الدخل الإجمالي IRG
- الضريبة الجزائرية الوحيدة IFU
- الضريبة على أرباح الشركات IBS
- ضريبة النشاط المهني TAP

3. مكونات خصائص النظام الجبائي:

استنادا على التعريفات السابقة يتضح لنا أن النظام الجبائي يتكون من :

- التشريعات و اللوائح: وهي التي تنظم مجموع الضرائب، فالضريبة تأسست بهذه القوانين ففرض الضريبة يجب أن يكون بقانون حتى لا يشوبها أي التباس أو غموض، حيث يعمل التشريع على توضيح الأحكام و تقريها لذهن المواطن مما يسهل على الإدارة الأخذ بعين الاعتبار كل الاختلافات و القواعد و الأسس من بلد إلى آخر.

¹ صالح حميدانو وسارة ميسي، التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، النشر الجامعي الجديد، 2022، ص 36
² محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسة، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، ط1، ص51

- الإدارة الضريبية: هي تلك الهيئة المكلفة بالتحصيل الجبائي ، وهذا بالاستناد إلى التشريع الجبائي، فالإدارة الضريبية يهيكلها التنظيمي تقوم بمجموعة من المهام المتناسقة و المكملة لبعضها البعض، و هي مسخرة لتطبيق النظام الضريبي.¹

ومن خصائصه :

-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 مع إمكاناتهم 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 الاقتصادي ..

-أن يتصف النظام الجبائي بالعدالة بأن يخضع جميع أفراد المجتمع للضريبة كل حسب مقدرته، أي أن يساهموا كلهم في أعباء النفقات العامة . 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 سينقل العبء الضريبي للفئات الأخرى من المجتمع.

-أن يكون النظام الجبائي 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.²

✓ المطلب الثاني: أنواع الأنظمة الجبائية في الجزائر

تمت تجربة إصلاحات على النظام الضريبي في مطلع التسعينيات من القرن الماضي، حيث اشتملت هذه التحديثات على الضرائب المفروضة، وطرق تحصيلها، بالإضافة إلى الأنظمة الضريبية المتبعة. على الرغم من أساس التصريح في النظام

¹ صالح حميدانو وسارة ميسي، مرجع سابق، ص 36

² سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية – مدخل تحليلي مقارنة، دار فاروس العلمية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2/01/01، ص 13

الضريبي القائم، والذي يركز على تقديم المكلفين لتصريحاتهم للمؤسسات الضريبية، إلا أن الواقع يعكس وجود متغيرات في أنظمة التحصيل، التي تتراوح بين النظام الجزائي الحقيقي وغيره.

1. مفهوم النظام الحقيقي:

يعتبر النظام الحقيقي من أنظمة فرض الضريبة انطلاقاً من المبادئ الأساسية التي تبرز أهمية المحاسبة الضريبية في ذلك على اعتبارها إحدى فروع علم المحاسبة والتي تعني عرض البيانات المحاسبية اللازمة لغرض تحديد الربح الجبائي وفق أحكام القانون الجبائي.

ويخضع لهذا النظام بموجب القانون متى تجاوز رقم الأعمال المحقق 8000000 مليون دج حتى بالنسبة للمهن الحرة، كما يخضع لهذا النظام وجوباً مهما كانت قيمة رقم الأعمال بخصوص تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.

إضافة إلى ذلك فيخضع للنظام الحقيقي وجوباً لتحديد قيمة الرسم على قيمة الرسم على القيمة المضافة فيما يخض الأشخاص المعنويون الخاضعين للضريبة على إرباح الشركات وكذا الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية والمهن الحرة لما يتجاوز رقم الأعمال 8000000 مليون دج¹. يتعين على الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة أن يكتبوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر المؤسسة أو الإقامة الرئيسية المهنية تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة ..

كما أن الأشخاص التابعون لهذا النظام عليهم الالتزام بما يلي :

- اكتتاب التصريح الخاص بالدخل الخاضع للضريبة على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة،
- وإذا انتهى هذا التاريخ بيوم عطلة يمدد الأجل إلى يوم عمل فعلي.
- في حالة تسجيل عجز يجب التصريح بمبلغ هذا العجز وفق شروط خاصة بالتصريح برقم الأعمال، أي 30 أفريل كأخر أجل.

¹ سويسسي رمزي و أوسرير منور، جباية التجارة الإلكترونية في الجزائر الآفاق و التحديات، مشروع مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة برج بوعريج، 2021، ص 37

ما يمكن الإشارة إليه أن القوة القاهرة تقطع الآجال الخاصة بالتصريح برقم الأعمال أو العجز المسجل وهذا حسب ما جاء في المادة 151 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حيث يمكن تمديد الآجال بناء على قرار من المدير العام للضرائب بشرط أن لا تتجاوز مدة التمديد 3 أشهر.¹

2. نظام الضريبة الجزائية الوحيدة:

الضريبة الجزائية الوحيدة هي ضريبة مبسطة تجمع ما بين الرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TVA) والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).²

• مجال تطبيقها:

يخضع لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة، الشركات المدنية ذات الطابع المهني الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا صناعيا وتجاريا وغير تجاريا وحرفيا وكذا تعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين دينار (8.000.000) ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.

يبقى النظام الضريبة الجزائية الوحيدة مطبقا من أجل تحديد الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام.³

• معدلات الضريبة الجزائية الوحيدة:

يحدد معدل الضريبة الجزائية الوحيدة كالتالي:

— 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

— 12% بالنسبة لأنشطة الأخرى.

➤ لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة المستحقة على الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة، الجزائية الوحيدة

عن 10.000 دج.



¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18 الفقرة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2022.

² وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، نظام الضريبة الجزائية الوحيدة، 2023-10، <https://www.mfdgi.gov.dz>، 19 سا و 45 د، 2024/05.

³ سويسبي رمزي وأوسرير منور، مرجع سبق ذكره، ص 49

• المبحث الثاني: التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية

✓ المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي وضرورته

أ. تعريف التسيير الجبائي:

يعتبر التسيير الجبائي أحد فروع التسيير المالي للمؤسسات وهو يعني إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار ورسم سياسات واستراتيجيات المؤسسة ، حيث أن الغاية منه تتمثل في تمكين المؤسسة من الاستفادة من مختلف الخيارات الضريبية المتاحة من خلال اختيار أفضل الطرق والخيارات الجبائية وتوظيفها لصالح المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي، بعبارة أخرى ، فان التسيير الجبائي مبني على فكرة مفادها أن الضريبة يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغير فعال في استراتيجيتها، بدلا من النظرة السلبية اتجاهها (هذه النظرة السلبية مرتبطة باعتبار الضريبة التزام للمؤسسة اتجاه الدولة وكذلك باعتبارها تكلفة حيث أن الهدف من التسيير الجبائي هو تمكين المسير من الاختيار، من بين مختلف الخيارات والبدائل المتاحة أمامه أخذا بعين الاعتبار النقاط التالية:¹

- النصوص التشريعية والقانونية (القانون الجبائي).
- خصوصية المؤسسة.
- درجة الخطر الجبائي.

و قد تناول موضوع تعريف التسيير الضريبي عدة كتاب سندرج أهمها فيما يلي:

- فحسب M.Cozian " فإن التسيير الضريبي هو أعلى مستوى لتسخير الجبائية متجاوزاً بذلك مجرد التطبيق للقواعد الضريبية للقانون الضريبي".

فالتسيير الضريبي يقصد به مدى النجاعة الجبائية للمؤسسة في قراراتها وهذا ما يوضحه أيضا:

- M.Cozian: الجبائية ما هي إلا لعبة خيارات وبعض المكلفين أصبحوا أسياد الموقف لأنهم بكل سهولة يطبقون التسيير الجبائي.

¹ برحال عبد الوهاب، محاضرات التسيير الجبائي للمؤسسة ، سنة أولى ماستر مهني تخصص التسيير المالي للمؤسسات .

- أما كريستين كوليت (Christine Collette) عرفه كما يلي: "إن تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيراً فعالاً في استراتيجيتها بدلاً من السلبية اتجاه الجبائية، يطرح الاستعمال الفعال والذي لها¹

والتسيير الجبائي له بعدين:

- التسيير الجبائي ينظر إليه من ناحية سلوك المؤسسة تجاه التزاماتها التي تفرض عليها طبقاً للقانون الجبائي.
 - التسيير الجبائي ينظر على أنه مجموعة من القرارات الجبائية التي تتلائم ومصصلحة المؤسسة.²
- لذا نقول أن التسيير الجبائي يُعرف بقدرة المؤسسة على اتخاذ قرارات ضريبية فعالة، هذا يؤدي إلى الاستنتاج بأن النظام الضريبي يُمثل مجموعة من الخيارات المتعددة. وقد تمكن بعض الملمزين من التحكم في الموقف لأنهم يتبعون استراتيجيات تسيير ضريبي بكفاءة.

ب. ضرورة التسيير الجبائي في المؤسسات :

المسير الجبائي هو ذلك الشخص الذي يشرف على دراسة كل العناصر الجبائية التي تخص نشاط المؤسسة وهو الذي يقف على الخيارات الممكنة من أجل اختيار البديل (الخيار) الجبائي الأنسب الذي يحقق أفضل مردودية للمؤسسة، وعليه فإنه يجب أن يتصف بالخصائص التالية:

أ. التحكم في تقنيات التسيير: إجابة استراتيجيات التسيير تُعتبر مفتاحاً لاتخاذ القرارات السليمة،

وبالتالي ينبغي على المسؤول الضريبي أن يكون مُجهزاً بالمهارات والكفاءات اللازمة لإنشاء وتقديم الحلول والقرارات. هذا يشمل القدرة على تحليل المشكلات، التنبؤ بالتحديات المستقبلية، تحديد البدائل والخيارات، تقييم هذه البدائل، وأخيراً، اختيار الحل الأمثل. و يُعد تقييم الخيارات المتاحة أكثر الأمور أهمية في هذه العملية، إذ أن الاختيار الغير موفق للبدل قد يترتب عليه نتائج سلبية كبيرة، قد تشمل زيادة المخاطر الضريبية والوقوع في مخالفات كالغش أو التهرب الضريبي.

ب. التحكم في الضريبة: إلمام المسير الجبائي بعلم الضرائب يعد أمراً حيويًا ومؤثرًا، نظرًا لأن ذلك يمثل

¹ صالح حميدانو وسارة ميسي، مرجع سبق ذكره، ص 134

² سليمان عادل، محاضرات في مقياس التسيير الجبائي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة، 2021/2022، ص 34

محور اهتماماته الرئيسية. يظهر هذا الإلمام من خلال عدة عناصر رئيسية:

- الإحاطة بجميع القوانين والتشريعات الضريبية المؤثرة على أعمال المؤسسة، والتي تشكل هذه القوانين قاعدة المعلومات الأساسية للمدير الضريبي.
- الوعي بتأثيرات هذه الأحكام القانونية على المؤسسة.
- الاطلاع على كافة الحقوق والواجبات الضريبية للمؤسسة.
- فهم أساليب وإجراءات الرقابة الضريبية وكيف تقوم إدارة الضرائب بتنفيذها في أثناء أي فحص ضريبي محتمل وهذا يشمل الرقابة الخارجية.
- ث. التحكم في تقنيات المحاسبة: ضمن الكثير من الشركات، يُعد التسيير الجبائي جزءاً من مسؤوليات الإدارة المالية والمحاسبية. و يقتضي ذلك من المسير الضريبي ضرورة إجادة تقنيات المحاسبة نظراً لأهميتها في عملية المراجعة الضريبية الداخلية التي تلتقي وتتشابك مع المراجعة المحاسبية، بناءً على استخدام ما يعرف بنظام المعلومات المحاسبي لإجراء التقييم المالي والضريبي للشركة، هذه العملية ضرورية لضمان كفاءة وأمان الشركة من الأخطار العديدة التي قد تواجهها خلال تنفيذ أنشطتها وعملياتها اليومية.
- ث. المعرفة القانونية (القانون الجبائي) : كما ذكرنا سابقاً، إحدى السمات البارزة والرئيسية للمسير الجبائي تتمثل في إتقانه للقوانين والتشريعات الضريبية المطبقة. تكمن أهمية هذا التمكن في الجوانب التالية:
- المسير الجبائي يقوم بفحص وتحليل الأحكام القانونية والتنظيمية دقيقاً لاختيار أنسب الطرق التي تخدم مصلحة المؤسسة.
- نظراً لأن التشريعات قد تحوي بعض اللبس، يجب على المدير الضريبي أن يتقن فهم جوهر القانون بهدف الحفاظ على الاستقرار الضريبي للمؤسسة (تقليل المخاطر الضريبية).
- في حالة حدوث نزاعات مع إدارة الضرائب، من الضروري أن يكون المسير الجبائي عالماً بكافة الخطوات والإجراءات اللازمة¹.

✓ **المطلب الثاني: مظاهر المخاطر الجبائية في المؤسسة**

¹ برجال عبد الوهاب، مرجع سابق ذكره.

تتجلى مظاهر المخاطر الجبائية الناتجة عن سوء التحكم في الجانب الجبائي نتيجة سوء التسيير أو عدم الامتثال لقواعد التشريع الجبائي، على العموم يمكن تصنيف المخاطر الجبائية إلى : مخاطر جبائية عامة، مخاطر جبائية خاصة.

1. مخاطر خاصة : وهي تضم:

- مخاطر المعاملات: حيث كلما كانت المعاملات التي تقوم بها المؤسسة غير روتينية (مألوفة ومتكررة) كلما زادت درجة المخاطر الجبائية وذلك بسبب عدم امتلاك المؤسسة الصورة واضحة عن الممارسات والإجراءات الواجب القيام بها اتجاه مصلحة الضرائب .
- مخاطر الالتزام: عادة ما يرتبط هذا النوع من المخاطر بسوء تطبيق القوانين والتشريعات الضريبية (قد يكون عمداً أو خطأً تقديري فقط) وكذلك قد ينتج من كثرة إصدار القوانين التشريعات الجبائية و التعقيد المصاحب لمخالف الأحكام الضريبية.
- المخاطر المحاسبية : بحكم التداخل الحال بين المحاسبة والجبائية وانطلاقاً من كون أن المحاسبة هي الأداة الرئيسية لتحديد الوعاء الضريبي وتحديد النتيجة الجبائية وبالتالي فالمحاسبة هي المصدر الأول الذي قد تنشأ منه مخاطر جبائية.

تظهر أهم الأخطاء المحاسبية على مستوى الميزانية أو جدول حسابات النتائج وأخرى ترجع العناصر مختلفة

- ✓ المخاطر الناجمة عن أخطاء في الميزانية: وأهمها:¹
- الأخطاء التي تحدث في احتساب بعض أصول الميزانية، كأن تكون هذه الأصول غير مسجلة في الميزانية في حين أن التكاليف المتعلقة بها مسجلة في جدول حسابات النتائج.
- الأخطاء التي تحدث في الإهلاكات كأن يتم دمج إهلاك معدات تم تأجيرها إلى مؤسسات أخرى تغليب الواقع الاقتصادي عن الواقع القانوني أو اعتماد طريقة معينة للإهلاك مع عدم توفر الشروط لتبني هذا النوع من الإهلاك.
- أخطاء متعلقة بتقييم المخزون مما يؤدي إلى الرفع من قيمته.
- ✓ المخاطر الناتجة عن أخطاء في حسابات النتائج:

¹حميدانو صالح و سارة ميسي، المرجع السابق ذكره، ص 166

من أهم الأخطاء التي قد تسجل في حساب النتائج نجد الأعباء، وتتركز خاصة في أعباء الاستغلال وبدرجة أقل الأعباء المالية، كما يمكن أن نسجل أخطاء في الأعباء الاستثنائية.

2. مخاطر جبائية عامة : وهي تنقسم الى:

✓ مخاطر الإدارة: : ويقصد بها عدم امتلاك المؤسسة السياسة واضحة ونظام تسييري واضح لمختلف التزاماتها اتجاه مصلحة الضرائب.

✓ مخاطر المحفظة: ويقصد بها مقدار الخطر الناتج عن تفاعل عدد من المخاطر الخاصة، فالهدف هنا يجب على المؤسسة ان تأخذ بعين الاعتبار التفاعلات التي قد تحدث بين عدد من المخاطر الخاصة قصد تدني قيمة الخطر إلى أدنى مستوى ممكن فمثلا تفاعل مخاطر المعاملات ومخاطر الالتزام والمخاطر التشغيلية قد ينتج عنه خطر مرتفع مقارنة بالحالة التي لو تم معالجة كل خطر على حدا.

✓ مخاطر السمعة : عدم الامتثال للمؤسسة للقواعد والإجراءات الضريبية سينتج عنه سمعة سيئة للمؤسسة وهذا سيلحق بها ضرر على المدى المتوسط والبعيد (صورة وسمعة المؤسسة هي رأس مال).¹

¹ برجال عبد الوهاب، مرجع سبق ذكره

• المبحث الثالث: الإطار الجبائي للضريبة على أرباح الشركات IBS

✓ المطلب الاول: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

أ. تعريف الضريبة على أرباح الشركات:

الربح الخاضع للضريبة، هو الربح الصافي المحدد نتيجة العمليات أيا كانت طبيعتها والمحقة من طرف المؤسسة، بما في ذلك التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته و تستحق هذه الضريبة سنويا على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء 12 شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية.

إن عدم إعداد أية حصيلة خلال سنة ما، تؤسس الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية على الأرباح المحققة في الفترة المنصرمة ابتداء من نهاية آخر فترة فرضت فيها الضريبة أو من بداية العمليات بالنسبة للمؤسسات الحديثة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة المعتبرة، ثم تخفض فيما بعد هذه الأرباح من نتائج الحصيلة التي تتضمنها عندما يتم إعداد حصائل متتالية في ظرف سنة واحدة، تجمع نتائج هذه الحصائل لتحديد الوعاء الضريبي المستحق بصدد السنة الموالية.¹

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم 38 من قانون 90/36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991 حيث تنص المادة رقم 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات".

تعرف الضريبة على أرباح الشركات بأنها ضريبة سنوية تفرض على الأرباح المحققة من قبل شركات الأموال وفق معدل سنوي ثابت بعد أن يتم التصريح بالأرباح لدى الإدارة الضريبية.

يندرج تأسيس الضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين.²

و تخضع للضريبة على أرباح الشركات:

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.
² حابي عبد اللطيف، مطبوعة محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2023/2022، ص 101

الأشخاص الخاضعون إجباريا:

المادة 136 :

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء :
- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.
- الأموال والتي تضم شركات التوصية بالأسهم الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات المدنية والمكونة تحت شكل شركة أسهم.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء المعفاة بواسطة القوانين المالية.
- الشركات التي تحقق العمليات والإيرادات المبينة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في عمليات شراء العقارات من أجل بيعها، وعمليات تأجير المؤسسات التجارية والصناعية بما فيها الأثاث العتاد اللازم لاستغلالها.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من قانون الضرائب.¹

الأشخاص الخاضعين اختياريًا:

¹ القانون المدني الجزائري، المادة 136 معدلة بموجب المادتين 11 من ق.م. 1996/ و 11 من ق.م. 2015/ و 6 من ق.م. 2020.

توجد بعض الشركات التي تعتبر أصلا ليست خاضعة للضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة يترتب عليها تقديم طلب الاختيار مرفقا بالتصريح المنصوص عليه قانونيا لدى مفتشية الضرائب المعنية، ويكون هذا الاختيار نهائيا لا رجعة فيه مدى الحياة بالنسبة لهذه الشركة وهذه الشركات تتمثل فيما يلي:¹

شركات الأشخاص وشركات المساهمة التي تتكون في شكل الشركات التالية:

- شركات التضامن.
- شركات التوصية البسيطة
- جمعيات المساهمة.
- المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالسهم.
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال و الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

تؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنوية في شركتهم أو إقامتهم أو إذا تعذر ذلك يلتزم الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي يدفع الضريبة والغرامات المرتبطة بها، بحيث يجب على كل شخص معنوي ليس له إقامة بالجزائر ويحقق فيها مداخيل وفق الشروط المحددة، أن يعين لدى الإدارة الضريبية ممثلا، يسكن في الجزائر ومؤهل قانونيا ويلتزم بالإجراءات التي يخضع لها وأن يدفع هذه الضريبة ممثلا عوض الشخص المعنوي المعني، وإن تعذر ذلك يدفعها الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي الذي ليس له إقامة بالجزائر.

ب. خصائص الضريبة على أرباح الشركات:

أهم ما يميز الضريبة على أرباح الشركات أنها ضريبة سنوية مباشرة تفرض على الدخل الصافي بعد خصم جميع الأعباء والتكاليف التي يقرها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويخضع لها الأشخاص المعنويين، وقد شملتها العديد من التعديلات منذ بداية تطبيقها فيما يخص معدلاتها و المداخيل الخاضعة لها، حيث تتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص نذكرها فيما يلي:

¹ الضب طارق، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مباح ورفلة، 2013/2014، ص

- ضريبة سنوية: لأنه حسب مبدأ استقلالية الدورات فإن وعائها يتضمن ربح سنة واحدة.
- ضريبة وحيدة: لأن الشركات ملزمة بدفع ضريبة واحدة على أرباحهم، دون التمييز بين مصادر هذه الأرباح.
- ضريبة نسبية: لكونها تعتمد في حسابها على معدلات ثابتة محددة حسب الأنشطة.
- ضريبة عامة: لأنها شاملة لجميع الأرباح دون تمييز طبيعتها.
- ضريبة تصريحية: نظراً لأن المكلفين ملزمين بالتصريح بها كآخر يوم 30 أفريل من السنة التي تلي سنة تحقيق الربح.¹

ت. معدلات الضريبة:

تحدد معدلات الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

- المعدلات العادية:
- تحدد الضريبة IBS بنسبة 19% بالنسبة لأنشطة الإنتاج.
- الضريبة IBS بنسبة 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار.
- تحدد الضريبة IBS بنسبة 26% بالنسبة للنشاطات الأخرى.

وفي حالة الممارسة المتزامنة لعدة أنشطة خاضعة لمعدلات مختلفة، يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة بعنوان كل معدل وفقاً لحصة رقم الأعمال المصرح به أو الخاضع للضريبة بالنسبة لكل نشاط، أما بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها، وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 142 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنها تخضع للضرائب على أرباح الشركات بمعدل مخفض قدره، ويطبق هذا المعدل على نواتج سنة 2022 و السنوات التي تليها.²

أشار الدكتور "صالح حميداتو" في كتابه أنه يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة الواجب تطبيقه وفي حالة عدم إحترام مسك المحاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

¹ صالح حميداتو وسارة ميسي، مرجع سبق ذكره، ص 56.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 فقرة 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2021.

• الإقتطاع من المصدر :

من اجل التحصيل الضريبي ولتفادي التهرب من دفع الضريبة تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

- 10% (منشئ للقرض ضريبي) ، بالنسبة لمداخيل الديون والكفالات.
- 40% (محررة من الضريبة) بالنسبة للمداخيل المتأتية من سندات مجهولة الاسم ولحاملمها.
- 20%(محررة من الضريبة) بالنسبة للمداخيل المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع للاقتطاع من المصدر.

30% بالنسبة :

- للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.
- للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر.
- للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم ، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.
- 10%(محررة من الضريبة) بالنسبة للمداخيل المحققة من طرف مؤسسات أجنبية للنقل البحري . إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.
- 1% (محررة من الضريبة) بالنسبة لعائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية وكذا المداخيل المماثلة.
- 5% (محررة من الضريبة) بالنسبة للمداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي تم إخضاعها

للضريبة على أرباح الشركات أو تم إعفاؤها صراحة.¹

ث. الإعفاءات الضريبة :

حسب المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

¹ حابي عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص 106/107.

تعفى من الضريبة على أرباح الشركات:

أولاً: بصفة دائمة:

- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها.
- صناديق التعاون الفلاحية بعنوان العمليات البنكية والتأمين والمحقة مع شركاتها فقط.
- التعاونيات الفلاحية لتمويل والشراء وكذا اتحاداتها المستفيدة من اعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة للوزارة المكلفة بالفلاحة و المسيرة طبقاً للأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكمها، باستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء.
- الشركات التعاونية لإنتاج وتحويل وحفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها أعلاه، والمسيرة طبقاً للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيروها، باستثناء العمليات الآتية:

- أ. المبيعات المحققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية.
 - ب. عمليات التحويل التي تخص المنتوجات أو المنتوجات الفرعية، باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان والحيوان أو التي يمكن استعمالها كمواد أولية في الفلاحة والصناعة
 - ت. العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو ألزمت بقبولها.
- ويطبق هذا الإعفاء على العمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب واتحاداتها مع الديوان الجزائري المهني للحبوب والمتعلقة بشراء أو بيع أو تحويل أو نقل الحبوب ويطبق نفس الشيء بالنسبة للعمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب مع تعاونيات أخرى للحبوب في إطار برامج بعدها الديوان أو بترخيص منه.

- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطازج الموجه للاستهلاك على حالته.
- عمليات تصدير السلع والخدمات.
- الفرق والهيئات التي تمارس نشاط مسرحي.

ثانياً: بصفة مؤقتة:

- الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في استغلالها.
- ترفع مدة الإعفاء إلى 6 سنوات إذا كانت الأنشطة ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، وذلك ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.
- و تمدد فترة الإعفاء بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 3 عمال على الأقل لمدة غير محددة. إذا تواجدت الأنشطة السابقة الذكر في منطقة الجنوب وتستفيد من مساعدة صندوق تسيير عمليات الاستثمارات العمومية المسجلة في ميزانية التجهيز للدولة وتطوير مناطق الجنوب و الهضاب العليا تمدد مدة الإعفاء إلى 10 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.
- المؤسسات السياحية المنشأة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب باستثناء وكالات السياحة والأسفار لمدة 10 سنوات.
- وكالات السياحة والأسفار، وكذا المؤسسات الفندقية لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ بداية النشاط يحدد الربح المعنى على أساس رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة.

✓ المطلب الثاني: آلية حساب ودفع الضريبة على أرباح الشركات

أ. حساب الضريبة على أرباح الشركات:

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

$$\text{الربح الخاضع (الجبائي)} = \text{النتيجة المحاسبية الصافية} + \text{الإستردادات} - \text{التخفيضات}$$

$$\text{Bénéfice comptable} + \text{Réintégrations} - \text{Dédutions Bénéfice fiscal} =$$

أما الاستردادات فهي عبارة عن تلك الأعباء التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها نهائياً لأنها لا تعتبرها أعباء عادية، أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من طرف المشرع الجبائي، أما التخفيضات فهي تلك الأعباء التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي وتعتبرها إدارة الضرائب كأعباء تطرح من إيرادات المؤسسة.¹

أ. دفع الضريبة على أرباح الشركات:

الضريبة على أرباح الشركات يجب سدادها لدى قابض الضرائب حيث يكون المقر الرسمي للشركة. يتم الدفع بشكل آلي ولا يتطلب إخطاراً مسبقاً من قبل السلطات الضريبية. الموعد النهائي لتقديم تصريح الأرباح الخاضعة للضريبة هو يوم الثلاثين من شهر أبريل. بالنسبة لواجب دفع الضريبة، يكون الموعد الأقصى هو اليوم العشرون من الشهر التالي لتقديم التصريح. ويُمكن سداد الضريبة دفعة واحدة أو على دفعات مقدمة حسب نظام الأقساط Les Acomptes، حيث يُحدد مبلغ كل قسط بنسبة 30% من أرباح العام السابق المحددة بتاريخ استحقاق الدفعة. إذا لم تُقفل الدفاتر المالية للدورة السابقة بعد خلال العام الحالي، فيتم الاعتماد على أرباح آخر دورة محاسبية مُسجلة (ن-2). للشركات التي بدأت نشاطها في العام الحالي، تُقدّر الدفعات المقدمة بـ 5% من رأس المال كريح افتراضي، وتُحسب الأقساط بناءً على هذا الافتراض. التسديد يتم عبر ثلاثة دفعات مُقدمة تضاف إلى رصيد التصفية المُدوّن في الوثيقة رقم (50)، حسب الجدول الزمني المُحدّد:

جدول (01) جدول الأقساط الثلاث:

المبلغ	أجل التسديد	الأقساط
(ربح السنة ن-2) × (معدل الضريبة) × 30%	من 02 / 20 إلى 30 / 20 من السنة N	التسبيق الأول

¹ عبير وكوكا وتبر زايد، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الفرينة و النخالة بالوادي، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة الوادي، 2018/2017، ص 25

التسبيق الثاني	من 05/20 إلى 11/20 من السنة N	(ربح السنة ن-1) × (معدل الضريبة) × 30%
التسبيق الثالث	من 10/20 إلى 11/20 من السنة N	(ربح السنة ن-1) × (معدل الضريبة) × 30%
رصيد التسوية	آخر أجل 04/30 من السنة 1+N	(ربح السنة ن) × (معدل الضريبة) - مجموع التسبيقات

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

قيمة كل قسط مُقدم تُحتسب بنسبة 30% من الضريبة المرتبطة بالأرباح المُسجلة في نهاية السنة المالية المنتهية إلى حين موعد استحقاق الدفعة المُقدمة (وبالنسبة للدفعة الأولى، يُستند في الحساب على أساس الضريبة المستحقة للسنة N-2). أما بالنسبة لرصيد التسوية فيُعتبر عبارة عن: (الضريبة المستحقة للسنة N ناقصاً إجمالي الأقساط المُقدمة المدفوعة)، يجب دفع رصيد التسوية طبقاً لإقرار الضريبة في شهر أبريل من السنة 1+N.

ب. التصريح بالضريبة على أرباح الشركات :

من الواجب على الشركات الملزمة بدفع الضريبة على الأرباح أن تقدم إقرارها المالي، والذي يُعرف بالنموذج رقم 04 (4)، إلى مكتب الضرائب المختص التابع له المقر الاجتماعي الرئيسي للشركة. يجب أن يتضمن هذا الإقرار مقدار الأرباح الذي يخضع للضريبة من العام المالي الذي أنجز سابقاً، وأن يُقدم في موعد أقصاه الثلاثون من شهر أبريل من العام الذي يأتي بعد العام الذي تم فيه تسجيل الأرباح.¹

ت. العقوبات والغرامات:

- في حالة عدم تقديم التصريح السنوي في أجله أي بعد 30 أفريل من السنة (1) تطبق زيادة في الحقوق بنسبة 10% إذا كان التأخير لا يتجاوز شهر. أما في الحالة التي تكون فيها مدة التأخير تتجاوز شهر وتقل عن شهرين فتطبق زيادة تقدر ب 20% أما إذا تجاوزت مدة التأخير شهرين فهناك زيادة تقدر ب 25%.
- في حالة التصريحات الناقصة تطبق العقوبات التالية حسب مبلغ الحقوق المتهرب منها:

¹ حابي عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص 115.

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أقل أو يساوي 50000 دج.
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أكبر من 50000 دج و أقل من 200000 دج.
- 20% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أكثر من 200000 دج.
- غرامة عدم التصريح بالوجود تساوي 30000 دج.
- غرامة عدم تسديد قسط التسوية بعد إرسال إشعار من إدارة الضرائب يساوي 35%
- في حالة التأخر عن إبداء التصريح الشهري G50 تطبق العقوبات حسب شهر التأخير أقلها 15% و أكبر عقوبة 35%.¹

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القسم العاشر الزيادات في الضرائب و الغرامات الجبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المائلة، 2024، ص 68-70

- المبحث الرابع: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

✓ المطلب الأول: مفهوم النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها

1. تعريف النتيجة الجبائية:

قبل أن نعرف ماهي النتيجة الجبائية نتعرف على النتيجة ماذا تعني ، اي أنها عبارة عن مصطلح الربح أو الخسارة الذي يعبر عن النتيجة المالية التي تنتهي إليها المؤسسة بعد إجراء كافة المعاملات التجارية خلال فترة محاسبية محددة. وهي تنشأ من الفارق الناتج بين الإيرادات الكلية التي تحصل عليها المؤسسة وإجمالي التكاليف والنفقات التي تتكبدها في نفس الفترة المالية نتيجة لأدائها لأنشطتها الاقتصادية.

أما النتيجة الجبائية لم يحدد المشرع تعريفها خصوصاً ولكن وفقاً لما جاء في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حيث جاء في المادة 141 فقرة 1 و 2 أنه يوجد مفهومين للنتيجة الجبائية وهما كالتالي:

المفهوم الأول:

- من حيث الميزانية:

تعرفها الفقرة 2 من نفس المادة على أنها: "الربح المتكون عن طريق الفرق بين قيم الأصول الصافية عند اختتام وافتتاح الدورة المالية حيث يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس لحساب الضريبة المجموعة من الزيادات المالية، تضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول عن مجمل الخصوم المتكونة من ديون الغير والاستهلاكات المالية والأرصدة المثبتة".¹

و باعتبار ذلك نستنتج العلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = قيم الأصول في افتتاح الدورة – قيم الأصول في اختتام الدورة.

المفهوم الثاني:

- من حيث جدول النتائج:

¹وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 140 الفقرة 2، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2024، ص 47

تنص المادة 140 في الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة أن الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء أو في نهايته.¹

ومن هنا يمكننا أن نستنتج العلاقة الآتية:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} - \text{الأعباء المدمجة} - \text{التخفيضات}.$$

✓ حسابها:

الغاية الأساسية لاحتساب النتيجة الجبائية تكمن في تطبيق التوجيهات القانونية المتمثلة في تعديل النتيجة المحاسبية بما يلاءم الأحكام التشريعية. وبناءً على ذلك، فإن النتيجة الجبائية لا تختلف عن النتيجة المحاسبية إلا بالتغيرات التي تُجرى عليها. ولتبسيط هذه العلاقة يمكننا اختصارها كالتالي:²

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} - \text{التخفيضات} + \text{الاستردادات} - \text{العجز المالي}$$

2. العناصر المكونة للنتيجة الجبائية:

تشكل النتيجة الجبائية من العناصر التالية:

■ الإسترادات:

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

حسب المادة القانونية من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فهي كما يلي:

- الإعانات و التبرعات الممنوحة إلى المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني إذا تجاوزت مبلغ سنوي)مقدر بـ 200000 دج.

¹ المادة 140، الفقرة 1، مرجع سبق ذكره.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 169 فقرة 01، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2022، ص59

- التكاليف و الأعباء و أجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.
- الهدايا ذات الطابع الإشهادي إذا تجاوزت قيمة كل واحدة مبلغ 500 دج.
- مصاريف الحفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام و الفندقية والعروض باستثناء المبالغ الملتزم بها المثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة و الرعاية الخاصة بأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب إذا تجاوزت حدود نسبة 10 في المئة من رقم الأعمال السنة المالية .
- النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة والتي تجاوزت نسبة 10 بالمئة من الربح.
- الاهتلاكات المفروضة، منها الاهتلاك المحسوب على أساس قاعدة اهتلاك تفوق مليون دينار جزائري (1000000) والخاص بالسيارات السياحية إذا كانت لا تشكل الأداة الرئيسة لنشاط المؤسسة.

■ التخفيضات:

تنص المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن الفائض الذي يتحقق من التنازل عن الأصول غير الخاضع للضريبة يقدر بنسبة تصل إلى 70% للفائض قصير الأجل، الناتج عن بيع أصول استثمارية مملوكة لمدة تقل عن 3 سنوات، وبنسبة 35% للفائض طويل الأجل، الناتج عن بيع أصول استثمارية مملوكة لأكثر من 3 سنوات. وفي حال قام الملتزم بإعادة استثمار ذلك الفائض خلال مدة لا تتجاوز الـ3 سنوات، فإن هذا الفائض لا يعتبر جزءاً من الربح الخاضع للضريبة.¹

■ العجز المالي:

توفر إدارة الضرائب الإمكانية لطرح الخسائر المتراكمة من السنوات السابقة من الربح الجاري الخاضع للضريبة شريطة الإيفاء بالمعايير التالية:

- يجب تقديم دليل محاسبي ملائم على الخسارة، مدعوماً بالوثائق والإقرارات المحاسبية المعتمدة.
- الخسائر يجب أن تُخصم خلال فترة لا تزيد عن أربع سنوات متتالية.
- يجب ألا يتكون العجز المُرحل من تجميع العجز عبر عدة سنوات، بل ينبغي نقل العجز سنة تلو الأخرى.
- وفقاً لما جاء في المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، في حالة تسجيل عجز في أي سنة مالية، يتم اعتبار هذا العجز خسارة تُدرج في السنة المالية اللاحقة وتُسحب من الأرباح المحققة في ذلك العام.
- لم تكن الأرباح كافية لتغطية كامل العجز، فيتم نقل الجزء المتبقي من العجز بالتسلسل إلى السنوات التالية وذلك حتى السنة المالية الرابعة التي تلي السنة التي تم فيها تسجيل العجز.²

¹ بن ديبية نذير وبن خيرة عبد الغني، العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة غرداية، 2022، ص26

² بن ديبية نذير وبن خيرة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص26،

✓ المطلب الثاني : المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية

(1) المعالجة الجبائية للاستردادات (الأعباء المدمجة):

- نفقات الاحتفاظ بالعقارات التي لا تُستخدم مباشرةً في الاستغلال، على غرار تكاليف الصيانة والإجراءات المتعلقة بها، تُصنف على أنها أعباء غير مؤهلة للخصم، وينبغي إضافتها إلى الأرباح الخاضعة للضريبة.
- بالإضافة إلى ذلك، المصاريف المخصصة للهدايا الترويجية والدعاية المالية والرعاية التي لا يمكن خصمها، تُستثنى من ذلك إن كان لها غرض دعائي ولم تتجاوز قيمة كل منها 500 دينار جزائري. وبخصوص الحد المسموح به لخصم التكاليف المتعلقة بالدعاية المالية والرعاية المتعلقة بالأحداث الرياضية وتشجيع مبادرات الشباب، فهو محدود بنسبة 10% من إجمالي العائدات للسنة المالية ويحد أقصى 30,000,000 دينار جزائري، وأي مبالغ تتجاوز ذلك تُعاد إلى الربح الخاضع للضريبة.
- أما المصاريف المتعلقة بالضيافة التي لا تستطيع الاستفادة من الخصم الضريبي، فهي تلك التي تشمل نفقات الطعام والإقامة التي لا يدعمها دليل وثائقي صحيح، باستثناء المصاريف التي تم الالتزام بها فعلاً.
- الاشتراكات والتبرعات التي لا يُعتد بها كنفقات قابلة للخصم تنطوي على مساعدات وهبات مقدمة بالمال أو بالسلع لمصلحة الهيئات الإنسانية والجمعيات، وذلك بشرط ألا تتخطى 1,000,000 دينار جزائري سنويًا؛ وفي الحالات التي يزيد فيها المبلغ الإجمالي عن هذا السقف، يجب إعادة إضافته إلى الإيرادات.
- فيما يخص الضرائب والرسوم التي لا تُحتسب ضمن الخصومات الضريبية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات، فإن هذه المبالغ يتم إجمالها مع الأرباح السابقة لصوغ قاعدة ضريبية جديدة. وتشمل هذه الضرائب والرسوم بشكل خاص الرسوم المفروضة على العقارات المبنية وضريبة شراء السيارات الجديدة، بالإضافة إلى رسوم التزامات المؤسسات الغير مستوفاة والضريبة على السيارات السياحية التي يتجاوز سعرها 2,500,000 دينار جزائري.
- المخصصات المرتبطة بالمؤونات الخاصة بتغطية المخاطر وخسارة القيم في حسابات الغير والمخزون التي أكدت الأحداث القائمة احتمالية حدوثها غير مسموح باعتمادها كنفقات قابلة للخصم. وذلك بسبب عدم استيفاء الشروط المحددة في المادة 141 الفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. كذلك، مخصصات الأخطار التي لا تعتبر قابلة للخصم بالأساس، مثل المخصصات المخصصة لتغطية المخاطر فيما يخص العقارات التي لا تُستخدم مباشرة للأغراض التشغيلية.

- أما الاهتلاكات التي لا تُعد قابلة للخصم، فهي تلك التي لا تلي الشروط العينية والشكلية المطلوبة وبالتالي يجب إعادة ضمها إلى الأرباح الخاضعة للضريبة. فيما يتعلق باستهلاك السيارات السياحية، يُحتسب الاهتلاك استناداً إلى قيمة الشراء المقدرة بحد أقصى 1,000,000 دينار قبل التخفيض، وأي قيمة تتجاوز هذا الحد لا تعتبر قابلة للخصم إلا إذا كانت السيارة تُعد أداة رئيسية في عمل المؤسسة.
- البحث والتطوير غير القابلة للخصم حدد السقف المحدد للخصم 10% من مبلغ الدخل أو الربح الخاضع للضريبة، في حدود سقف يساوي 100.000.000 دج وما يتجاوز هذا السقف يتم دمجها في الربح الخاضع للضريبة، بشرط إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث والتطوير المؤسسة، ويجب تصريح للإدارة الجبائية به، وأيضاً يجب تصريح للهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، وإذا لم يتم الاستجابة لهذه الشروط يعاد دمج مصاريف البحث والتطوير في الربح الخاضع للضريبة.
- الإجراءات خارج النواتج المالية (المؤجر): يستمر المؤجر في الاستفادة جبائياً بالملكية القانونية للأصل، ما يعطيه الحق في ممارسة الاهتلاك حتى نهاية الاستحقاقات التي حددها القانون.
- الغرامات والعقوبات المالية: حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا يقبل الخصم من الربح الخاضع للضريبة الغرامات والعقوبات و المصادرات أياً كانت طبيعتها، والتي تتحملها المؤسسة من جراء مخالفتها للقوانين¹.

2) المعالجة الجبائية لعناصر التخفيضات (الأعباء المخفضة)

■ شروط خصم الأعباء :

وحسب القانون الجبائي الجزائري فإن قابلية الخصم الأعباء تخضع لبعض الشروط الشكلية والموضوعية تتمثل في ما يلي:

الشروط الشكلية لكي يتم خصم الأعباء جبائياً يجب أن تتوفر هذه الأخيرة الشروط الشكلية التالية:

- ✓ أن يكون العبء مؤكداً وحقيقياً: يجب أن يكون العبء محققاً فعلاً وليس محتملاً الحدوث سواء تم دفعه أو مستحق الدفع، ويجب أن يكون فعلياً، أي ليس وهمي وتتحمل المؤسسة عينه بغض النظر عن دفعه أم لا.

¹سمية قميحة، الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة محمد الصديق بن يحيى، 2021، ص 53-54.

✓ أن يكون العبء بمبررات ووثائق ثبوتية.

الشروط الموضوعية يمكن تلخيصها فيما يلي:

- ✓ يجب أن يترتب عن العبء تخفيض في الأصول الصافية.
- ✓ أن يتم استغلال العبء في إطار التسيير العادي للمؤسسة ولمصلحتها.
- ✓ أن يكون العبء ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها.
- ✓ يلزم القانون كل المؤسسات مسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أو تطرأ عليها وذلك حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الجبائية المفروضة عليها مع العلم أن المؤسسة تعمل كل ما في وسعها من أجل تخفيض الربح بالطريقة الشرعية وغير الشرعية، وعليه فإن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية¹.

المعالجة الجبائية للتخفيضات:

تتعلق بما يلي :

- ✓ فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة (30%) لفوائض القيم قصيرة الأجل، 65% الفوائض القيم طويلة الأجل).
 - ✓ فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة وكذا حواصل الأسهم وحصص هيئات المداخل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة من التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة ذلك الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري المؤجر).
 - ✓ الإيجارات خارج الأعباء المالية (المستأجر).
 - ✓ العجز المالي السابق خسائر (السنوات السابقة تقبل لمدة 4 سنوات).
- (3) المعالجة الجبائية لخسائر السنوات السابقة (العجز المالي):

¹ دراجي عيسى، وقتندز بن توتة (2011)، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي 12 الضرائب على الدخل، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 02/35، جامعة زيان عاشور الجلفة، ص 207-208

تخصم خسائر السنوات السابقة من الربح الخاضع للضريبة إلى توفرت الشروط التالية :

- تبرير الخسارة محاسبيا وفقا لإجراءات المحاسبة المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم الإدارة الضرائب.
- تخصصم في فترة لا تتجاوز عجز أربع سنوات.
- يجب ترحيل العجز الأول في الأول، حيث لا يجب أن يكون العجز مركب من عجز لعدة سنوات.
- وحسب نص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

في حالة تسيل عجز في سنة مالية معينة، فإن هذا العجز يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلالها، وإذا كان هذا الربح غير كافيا لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.¹

¹ بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق معايير scf و المعايير الدولية IAS/IFRS ، الجزء الثاني، الطبعة الأولى ، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص287

خلاصة الفصل:

تم التعرض في هذا الفصل إلى المفاهيم الأساسية. للنظام الجبائي و التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية و ضرورته للحد من المخاطر الجبائية، وكذلك توضيح إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، حيث أن التشريع الجبائي لا يقتصر على فرض الالتزامات الضريبية والعقوبات المرتبطة بتخلف الالتزامات فحسب، بل يمنح المؤسسات مجموعة من الخيارات والحوافز التي تهدف إلى فعالية التحكم في الجوانب الضريبية وتخفيف الأعباء المالية المترتبة عنها. إذ يدرك أهمية الضرائب كعامل يمكن أن يؤثر بشكل كبير على الوضع المالي للمؤسسة، ينبغي للمؤسسة أن تسعى جاهدة لإدارة ضرائبها بكفاءة والاستفادة القصوى من الفرص التي يوفرها التشريع الجبائي، وبناء علاقة متميزة مع الإدارة الضريبية لتخفيض الأعباء الضريبية إلى أقل تقدير ممكن.

يتضح لنا أنه من أجل الوصول إلى النتيجة الجبائية، تفرض الإدارة الجبائية على المؤسسات ضرورة الإفصاح عن نتائجهم المالية. تقوم الإدارة بمراجعة هذه النتائج وفقاً للقوانين الضريبية السارية، وتقديم التعديلات اللازمة على النتائج المالية في حال كانت تشير إلى تحقيق أرباح، وذلك قبل تقرير مبلغ الضريبة المستحق.

الفصل الثالث

- دراسة تطبيقية حالة مؤسسة سوناطراك المركب الصناعي تميمع الغاز الطبيعي GL2/Z

تمهيد :

استكمالاً للجانب النظري الذي قمنا به سابقاً في فحص آلية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، سنجري دراسة تطبيقية بهدف الجمع بين ما تم التطرق إليه من معلومات في الجانب النظري وواقع الحياة المهنية في المؤسسات، لهذا الغرض اخترنا المركب الصناعي لتميميع الغاز الطبيعي فرع من فروع شركة سوناطراك كنموذج لدراستنا وقد قسمنا هذا الفصل إلى 3 مباحث حيث الأول يخص المؤسسة مشتملاً على التعريف بها، والثاني نعرض فيه الإدارة المالية محل التربص والثالث خصص لتحديد النتيجة المحاسبية انتقالاً إلى النتيجة الجبائية.

❖ المبحث الأول: تقديم مؤسسة سوناطراك ومركب تميميع الغاز الطبيعي

❖ المبحث الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المركب

• المبحث الأول: تقديم مؤسسة سوناطراك ومركب تمييع الغاز الطبيعي

✓ المطلب الأول: تعريف ونشأة مؤسسة سوناطراك

تقديم مؤسسة سوناطراك:

المؤسسة الوطنية لنقل وتحويل وتسويق المحروقات " سوناطراك " SOCIETE NATIONAL DE TRANSPORT ET COMMERCIALISATION DES HYDROCARBURES SONATRA توظف مؤسسة وطنية وبتروولية والغازية كبرى توظف أكثر من 50000 موظف منهم إطارات و عمال منفذين أنشئت بتاريخ 31/ديسمبر/1963 بمقتضى المرسوم رقم 63.491 تعتبر هذه الشركة الدعامة الأساسية و العمود الفقري للاقتصاد الوطني كونها المؤسسة التي تملك أكبر حصة في التقدير كما أنها تعتبر من أهم شركات النفط في العالم. مرت هذه الأخيرة بعدة إصلاحات جذرية و هذا منذ سنة 1971 " سنة تأميم المحروقات " إذ كان نشاطها منذ سنة 1961 إلى 1966 يقتصر على نقل وتسويق المحروقات ثم توسع نشاطها ليشمل كل ما يتعلق بالنفط و الغاز الطبيعي معا. وقد أصبحت اليوم في وضعية تأهلها للعب دور في المستوى الأول و هذا لأهمية احتياطاتها الطاقوية منها 70% من الغاز الطبيعي بالإضافة إلى طاقتها التكنولوجية التسييرية.

المهام الإستراتيجية لمؤسسة سوناطراك:

تسعى مؤسسة سوناطراك إلى توجيه نشاطها صوب مهام إستراتيجية أهمها:

- تمييع الغاز والمحروقات.
- تنمية الحقول واستغلالها.
- البحث والتنقيب عن الآبار البترولية.
- عمليات التسويق.
- المساهمة و التجميع و الشراكة الفوقية و التحتية لحرفها.

كما أنها ترسم أهدافا تسيير إلى تحقيقها ألا و هي:

- تحكم المستمر في حرفها القاعدية.
- تقوية طاقتها التكنولوجية و التسييرية.

- التنمية الدولية والشراكة.
- التنوع في الأنشطة.

✓ المطلب الثاني: التعريف بالمركب والهيكل التنظيمي

1. تعريفه:

مركب GL2/Z أحدث مصنع لتمميع الغاز الطبيعي في الجزائر حيث تم إبرام عقد مع شركة أمريكية لإنشائه في 09/02/1976 وتم انطلاق أشغاله الهندسية في 15/04/1977 وأنجز لتمميع 41.251 مليون م من الغاز الطبيعي يوميا والآتي من الحقول الغازية لحاسي الرمل، وكان أول إرسال للغاز الطبيعي المميع في 20/07/1981.

يقع مركب GL2Z في الشمال الشرقي لبلدية بطيوة على بعد 40 كلم من ولاية وهران، بالتحديد في المنطقة الصناعية أرزيو على بعد حوالي 8 كلم غرب أرزيو ويتكون من ثلاثة مناطق صناعية وهي :

- المنطقة الصناعية للإنتاج
- المنطقة الصناعية للمنتوجات اللازمة لعملية الإنتاج (الهواء، بخار الماء، الكهرباء.....)
- المنطقة الصناعية لتمميع الغاز وتتكون من (6) قطارات لعبور الغاز المميع بسعة إنتاج متوسطة ب11000 م من الغاز الطبيعي يوميا.

2. الموقع الجغرافي للمركب:

يعتبر مركب GL2/Z من آخر المنشآت المنطقة الصناعية بأرزيو، يمتد على طول ساحل ب 430 كلم غرب الجزائر العاصمة يتربع على مساحة 72 هكتار هذا الموقع يسمح له باستعمال ماء البحر كمصدر للتبريد و كذا يسهل له عملية نقل الغاز المميع و تصديره للخارج، يحتوي المركب GL2/Z على 06 قطارات متشابهة تستعمل لتمميع بقدرة إنتاجية تصل إلى 54000 م³ يوميا.

الإنتاج التخزين والتصدير:

تحتوي حلقة الإنتاج على العناصر التالية :

- 22 مرجل (Chaudières) بسعة إجمالية تقدر ب 2760 طن في الساعة.
- 03 وحدات لإنتاج الكهرباء سعة الواحدة 60 ميغا/واط.
- 03 وحدات لإنتاج بخار الماء سعة الواحدة 135 طن في الساعة.
- محطة لضخ ماء البحر بسعة 19800 م/الساعة.
- محطة هوائية بسعة 5100 م/الساعة.
- وحدة لإنتاج الأزوت بسعة 214 م/الساعة منها 161 غازي و 53 سائل يقدر إنتاج الوحدة ب 54000 م يوميا

كالتالي :

- البروبان: 623 طن يوميا
- البوتان: 448 طن يوميا
- الغازولين: 168 طن يوميا

أما في ما يخص التخزين فنجد ما يلي:

- 03 خزانات الغاز الطبيعي المميع سعة الواحدة 12500 م:
 - مضخة الغاز الطبيعي بسعة 17500 م/الساعة .
 - خزانين لتخزين الغازولين بسعة 29000 م.
 - رصيفين للتصدير تحت تحتوي على 10 أنابيب تحميل (تستقبل البواخر الآتية من الخارج للولايات المتحدة الأمريكية).

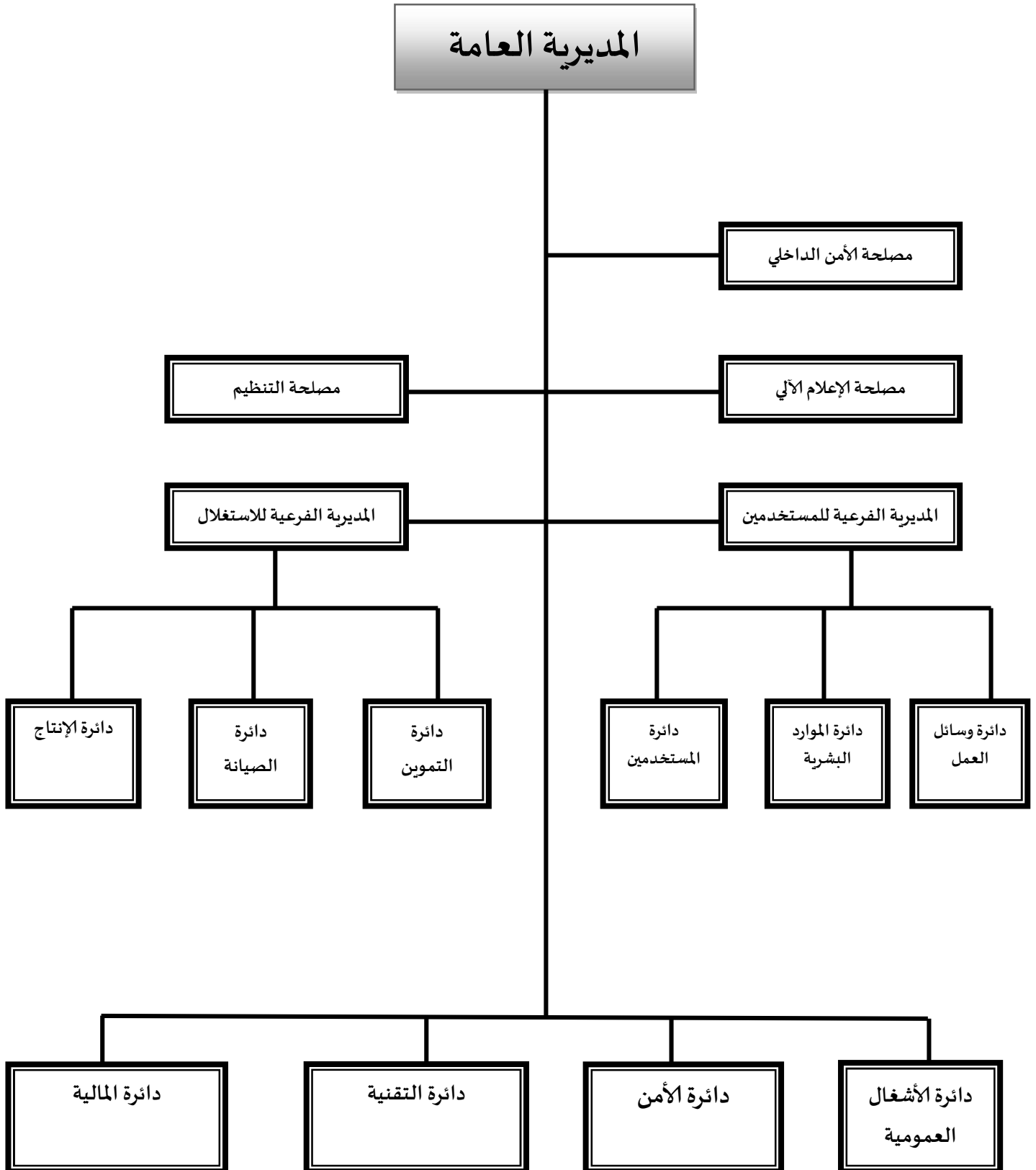
1. تنظيم المركب GL2Z :

نشاط الوحدة الممارس من طرف هيئات مختلفة يفرض عليها تسلسلا لمسؤوليات على عدة مستويات:

- ✓ على المستوى الأعلى: المديرية العامة.
- ✓ على المستوى المتوسط: ما يسمى بمركز النشاط مثل: الورشات والمكاتب.
- ✓ على المستوى الأدنى: ما يسمى بمركز الشغل مثل العامل في الصيانة ويمكن تقسيم هذه الوظائف كما يلي:

- وظائف المراقبة: المصلحة المالية مصلحة التقنيات ومصلحة الأمن.
- وظائف الاستغلال: دائرتي الإنتاج مصلحة الصيانة ودائرة مصلحة التموين.
- وظائف التسيير: دائرة الشؤون الاجتماعية ودائرة الموارد البشرية.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمركب (GL2Z)



2. مصالح المركب ووظائفها:

1- قسم الأمن: مصالحه:

- الأمن

- توزيع تقنية المراقبة

وظيفته مراقبة تحركات الأشخاص: العمال منهم والزائرين وكذا حركة السيارات، وتستعمل لذلك كاميرات للمراقبة وهذا ما يجعل دورها مهم من أجل ضمان الأمن داخل المركب ووقاية العمال من الحوادث.

2- قسم المالية: مصالحه:

- المحاسبة العامة.

- الإعلام والتسيير.

- الخزينة.

- المحاسبة التحليلية.

- الميزانية.

تکمن وظيفتها في أنها المسير المالي والمحاسبي للمركب، إذ تقوم بالاختيار المالي الأمثل سواء على المدى الطويل أو القصير.

3- قسم التقنية: مصالحه:

- الدراسات

- التجارب المخبرية

- التفتيش

مهمته المراقبة اليومية للتجهيزات وبالتالي لنوعية الإنتاج، كما تقوم بتزويد الإدارة والمصالح الأخرى بالمعلومات عن

الجوانب التقنية للمركب، وكذا قيامها بتوجيه الدراسات والبحوث التقنية.

4- مديرية الموارد البشرية: مصالحه:

- التمهين

- التكوين

وظيفتها ضمان الموجودات من الموارد البشرية لكل مصلحة من المصالح بالإضافة إلى تسيير و تنظيم العمال و كذا التكفل بمجال ترقية المهنة و ذلك بوضع خطط تكوينية.

5- قسم الإنتاج: مصالحه:

- التخطيط
- التحضير والإرسال

مهمته تمييع الغاز الطبيعي وتحويله إلى بروبان و بوتان و غازولين بالإضافة إلى التنسيق بين الطلب وكمية الإنتاج المناسبة لتغطية ذلك إلى جانب حفظ وحدات الإنتاج.

6- الوسائل العامة: مصالحتها:

- داخلي
- التدبير
- النقل

وظيفتها تلبية جميع المتطلبات من اللوازم و التجهيزات، تجهيزات المصالح الأخرى ، توفير النقل للمستخدمين.

7- الصيانة:

مهمتها تصليح و حفظ تجهيزات الإنتاج لتفادي أي عطل أو توقف، تنفيذ التغييرات المعلن عنها بطلب من المصالح التقنية، و هذا ما يجعلها ذات أهمية بالغة تضمن استمرارية السير الحسن للمركب.

8- المستخدمين: مصالحتها:

- التأمين
- الضمان الاجتماعي
- الضمان الصحي

مهمتها تأمين جميع العقود الإدارية للمركب، تأمين الاجتماعية و الطلبة للأشخاص.

9- قسم التموين: مصالحه:

- الشراء

- التخزين

مهمته شراء وتسيير قطع الغيار المستبدلة والتجهيزات الخاصة بالمركب وكذا المواد الكيميائية اللازمة للإنتاج، مراقبة توحيد الرموز حسب الموافقة التقنية التجارية.

10- خلية الإعلام:

وظيفة إدخال أحدث التقنيات التكنولوجية في الاستغلال وذلك لتسهيل العمل بالوحدة وجعلها تواكب القوة الحالية.

11- خلية التنظيم:

هي القسم الذي يعمل على تزويد المركب بالوثائق إلى جانب القيام بترجمة الكتب.

12- العلاقات الخاصة بالعمل:

مهمتها المحافظة على سلامة جو العمل داخل المركب وذلك بوضع التزامات و قوانين تفرض على العمال.

13- المركز الصحي:

وظيفة السهر على سلامة وصحة المستخدمين بتوفير وسائل العلاج الضرورية في حالة وقوع حوادث داخل المركب.

14- قسم النشاطات والرعاية:

15- هذا القسم يكمن دوره في ملأ أوقات الفراغ عند العمال بنشاطات رياضية و رحلات ترفيهية واستطلاعية.

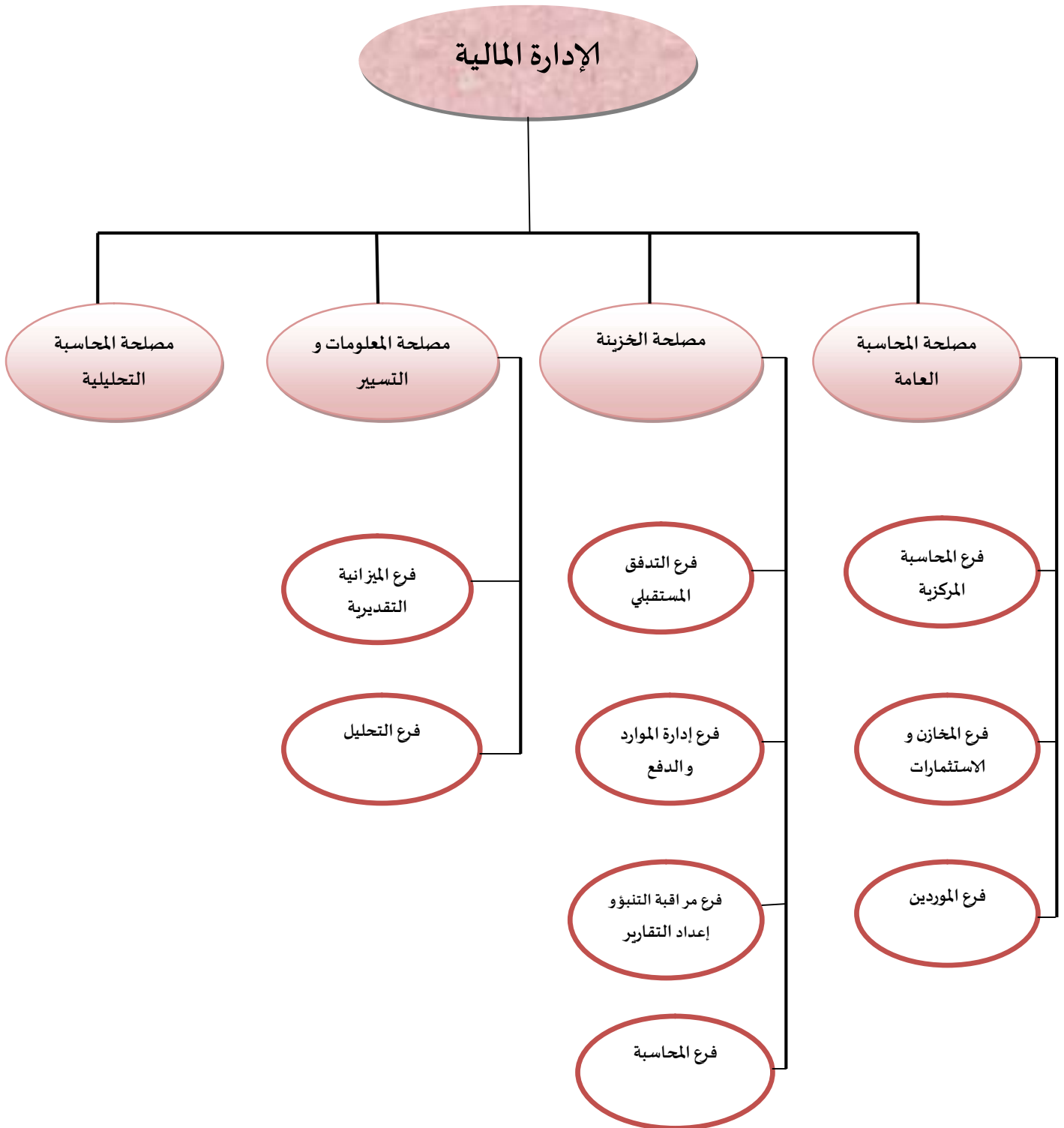
✓ المطلب الثالث: تقديم قسم الإدارة المالية وتنظيمه

1 تعريفه:

يمثل قسم المالية العمود الفقري و القلب النابض للإدارة، ويدير الجوانب المالية للأقسام المختلفة بكفاءة هذا القسم، الذي يتألف من فروع مختلفة تعمل بتناغم و تكامل، يضمن التدفق المنتظم و الفعال للمعاملات المالية من خلال نظام دقيق و ميسر يشمل الجميع، ويتكون من :

- (1) مصلحة المحاسبة العامة: تقوم هذه المصلحة بتقيد كل العمليات التي تحدث داخل المركب شهريا من الناحية المحاسبية و بعد ذلك تقيد العمليات كلها سنويا في الميزانية المحاسبية السنوية بما أن المصلحة تظم ثلاث فروع فكل فرع يكمل مهام الآخر.
- (2) مصلحة الخزينة: تقوم هذه الخزينة بتمويل كل العمليات التي يقوم بها المركب سواء كانت خارجية أم داخلية و لهذا تظم هذه المصلحة فرع بنك الدينار و فرع بنك العملة الصعبة.
- (3) مصلحة الإعلام و التسيير: تحتوي هذه المصلحة على فرعين فرع الميزانية و فرع المحاسبة التحليلية.
- (4) مصلحة المحاسبة التحليلية: يقوم هذا الفرع بتحليل الحسابات اليومية و الشهرية ثم السنوية التي مصلحة المحاسبة العامة، و ذلك من أجل تحديد تكلفة الإنتاج و ميزانيات كل مصلحة على حدا.

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي للإدارة المالية



• المبحث الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

تعتبر المحاسبة عملية نظامية تشمل ضبط دقيق للمعلومات التي تقدمها، خاصة التي تتعلق بالإيرادات والتكاليف من أجل الوصول إلى النتيجة المحاسبية.

✓ المطلب الأول: كيفية حساب النتيجة المحاسبية حسب الميزانية وجدول حسابات النتائج.

تشكل النتائج التي تصل إليها المؤسسة عاملاً حيوياً لضمان ديمومتها واستقرارها في السوق، ولذا، فإن تحديد هذه النتائج بدقة يعد أساسياً للمؤثرات الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسة. وفي إطار سعينا لفهم الطريقة التي يتم بها تحديد النتيجة المحاسبية، أجرينا بحثاً تطبيقياً في قسم الإدارة المالية التابعة للمركب GL2/Z، حيث تمكنا من الحصول على الوثائق المحاسبية اللازمة التي تعين على حساب النتيجة المحاسبية.

1. تقديم الميزانية المحاسبية لمؤسسة جانب الأصول:

الجدول رقم (2) الميزانية المحاسبية للمؤسسة:

جانب الأصول:

الأصول	
الأصول غير الجارية	
التثبيات المعنوية	2 131 267,67
التثبيات المادية	3 137 947 437,78
التثبيات الجاري إنجازها	2 084 459 624,43
التثبيات المالية أخرى	254 266 628,53
أصول (ضرائب مؤجلة)	351 551 618,37
مجموع الأصول غير الجارية	5 830 356 576,78
أصول جارية	

7 230 172 544,42	مخزونات
4 160 245,59	زبائن
136 896 257,37	مدينون آخرين
856 281,78	ضرائب
137 885 908,08	أصول جارية أخرى
1 096 037,91	الخبزينة
7 511 067 275,15	مجموع الأصول الجارية
13 341 423 851,93	مجموع الأصول

جانب الخصوم:

	الخصوم
	رأس المال والاحتياطات وما يماثلها
	فرق إعادة التقييم
	نتيجة السنة المالية
10894661475,13	حسابات الارتباط
10894661475,13	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
	خصوم غير جارية
	قروض وديون مالية
144 899,89	الضرائب المؤجلة (الخصوم)
759 248 088,50	مؤونات وإيرادات مسجلة مسبقا
759 392 988,39	مجموع الخصوم غير الجارية
	خصوم جارية
951 134 133,68	الموردون والحسابات الملحقه

	ضرائب
736 235 254,73	ديون أخرى
	الخزينة السالبة
1 687 369 388,41	مجموع الخصوم الجارية
13341423851,93	مجموع الخصوم

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

➤ ملاحظة: حتى نتحصل على النتيجة المحاسبية نقوم بطرح مجموع الأصول من مجموع الخصوم وحسب ما ورد في الجدول أعلاه أن مجموع الأصول = مجموع الخصوم ولذلك نستنتج أن النتيجة المحاسبية كانت منعدمة 00 دج.

جدول رقم (3) جدول حسابات النتائج للمؤسسة:

2. عرض لجدول حسابات النتائج (TCR) للمؤسسة:

10 095 369 990,30	مبيعات السلع و الخدمات	70
-1 265 527 371,92		72
15 067 164,61	الإنتاج المثبت	73
	إعانات الاستغلال	74
8 844 909 782,99	إنتاج السنة المالية	
856 252 277,09	المشتريات المستهلكة	60
2 127 149 964,73	الخدمات الخارجية	61
1 418 427 910,55	الخدمات الخارجية الأخرى	62
4 401 830 152,37	استهلاك السنة المالية	

4 443 079 630,62	القيمة المضافة للإستغلال	
3 027 374 842,86	أعباء المستخدمين	63
113 369 581,58	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	64
1 302 335 206,18	الفائض الإجمالي من الاستغلال	
78 642 876,25	المنتجات العملية الأخرى	75
26 233 646,90	الأعباء العملية الأخرى	65
1 632 190 699,10	المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	68
275 036 495,64	الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	78
-2 409 767,93	النتيجة العملية	
10 427 431,54	المنتجات المالية	76
112 330 187,79	الأعباء المالية	66
-101 902 756,25	النتيجة المالية	
-104 312 524,18	النتيجة العادية قبل الضرائب	
	الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	695/8
-108 447 524,18	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم	692/3
9 209 016 586,42	مجموع المنتجات للأنشطة العادية	
9 204 881 586,42	مجموع الأعباء للأنشطة العادية	
4 135 000,00	النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
	العناصر الغير عادية (المنتجات)	77
4 135 000,00	العناصر الغير عادية (الأعباء)	67
-4 135 000,00	النتيجة الغير عادية	
0,00	النتيجة الصافية للسنة المالية	

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

➤ نلاحظ أن : حساب النتيجة المحاسبية حسب جدول النتائج تعطي نفس النتيجة حسب الميزانية ومنه نستنتج أن كلا النتيجتين متساويتين أي منعدمتين، وفي هذه الحالة نلاحظ أن المؤسسة لم تحقق أي ربح أو أي خسارة وهذا حسب ما تم تقديمه من طرف المؤسسة.

✓ المطلب الثاني: كيفية تحديد النتيجة الجبائية

كما ذكرنا سابقا أنه يتم حساب النتيجة الجبائية بإضافة الاستردادات و طرح التخفيضات:

1. الاستردادات: سبق لنا أن قدمنا تعريف حول الاستردادات في الجزء النظري و بينا العناصر المكونة لها، و لكن

تختلف العناصر حسب اختلاف المؤسسات و لذلك يظهر لنا حسب ما تم تقديمه من معلومات أن

الاستردادات في المركب الصناعي لتمييع الغاز الطبيعي GL2/Z تتكون من العناصر التالية:

- التبرعات غير قابلة للخصم: حسب قانون الضرائب فإن المؤسسة قد تجاوزت السقف المقدر ب 1000.000 دج و تقدر قيمة التبرعات في الجدول أدناه ب :

لذا المبلغ الذي ترفضه مصلحة الضرائب يحسب كالتالي : $275.020.688,88 - 1000.000 = 274.020.688,88$ دج

- اهتلاكات سيارات سياحية غير قابلة للخصم: من بين اهتلاكات المؤسسة الخاصة بسيارات شخصية تعود

للموظفين بمبلغ 1100.000 دج خارج نشاط استغلال المؤسسة، حيث أنه يتم حسابها جبائيا لأنها غير قابلة

للخصم و يطبق الخصم فقط عندما تكون السيارات ذات منفعة تستعمل لاستغلال نشاط المؤسسة.

- الغرامات المالية: حسب قانون الضرائب فإن الغرامات المالية مرفوضة نهائيا. و تقدر في الجدول أدناه

:750.000 دج

أما التكاليف المرفوضة بصفة ظرفية من طرف مصلحة الضرائب هي:

- المؤونات : هي تلك الأرصدة المشككة بغرض مواجهة الخسائر أو التكاليف المبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثها

بفعل الأحداث الجارية. ونلاحظ من خلال الوثائق المقدمة لنا من مؤسسة سوناطراك أن المؤونات تتمثل في ما

يلي:

1. مؤونات على تكاليف التكريمات لصالح العمال : هي عبارة عن منح تشجيعية للعمال تقديرا على وفائهم

وخدمتهم للمؤسسة وتختلف هذه المنحة حسب عدد السنوات التي قضاها العامل في هذه المؤسسة مثلا:

- 50.000 دج بالنسبة ل 15 سنة عمل.

- 70.000 دج بالنسبة ل 20 سنة عمل.

- 100.000 دج بالنسبة ل 25 سنة عمل.

و التي تظهر في الجدول أدناه بقيمة 20.801.914 دج.

2. مؤونات عطل مدفوعة الأجر: للعمال الحق في أخذ إجازة لمدة يومين ونصف عند كل شهر، لذا يتم حساب

قيمة عطل مدفوعة الأجر بقسمة الراتب الشهري للعامل إلى نصفين وذلك كون العطلة مدفوعة الأجر يبدأ

انطلاقها في شهر جويلية تطبيقا لمبدأ الفصل بين السنوات الحسابية في دفاتر المؤسسة و تقدر مؤونات على

عطلة مدفوعة الأجر المبينة في الجدول أدناه ب: 32.562.500 دج

3. مؤونة على منحة التقاعد : يتم حساب منحة التقاعد في مؤسسة سوناطراك بالصيغة التالية :

منحة التقاعد = (الأجر القاعدي + الخبرة المهنية) x عدد سنوات العمل في شركة سوناطراك.

تقدر مؤونة منحة التقاعد في الجدول أدناه ب: 411.723.618 دج.

الجدول رقم (04) جدول الاستردادات:

المبلغ	طبيعة الاستردادات
32.562.500	مؤونة عطلة مدفوعة الأجر 2022
274.020.688.88	التبرعات
750.000	غرامات مالية
20.801.914	مؤونة التكريمات في شكل ميداليات
411.723.618	مؤونة منحة التقاعد
1.100.000	اهتلاك سيارات سياحية
739.968.720.88	المجموع

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

2. التخفيضات: سجلت المؤسسة تخفيضات خلال سنة 2022 :

حيث أنه في سنة 2022 تم إلغاء الجزئي أو الكلي للمؤونات المسجلة محاسبيا سنة 2021 و التي تتمثل في مؤونة العطل مدفوعة الأجر بمبلغ مخفض قدره 54750.000 دج و مؤونة التكريمات في شكل ميداليات بمبلغ مخفض قدره 25660.000 دج ز مؤونة منحة التقاعد بمبلغ 344.056.543 دج، و عليه فإن المبلغ الإجمالي المخفض من النتيجة هو 424.466.543 دج كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): جدول التخفيضات:

المبالغ	طبيعة التخفيضات
54.750.000	إلغاءات مؤونة عطلة مدفوعة الأجر 2021
25.660.000	إلغاءات مؤونة التكريمات في شكل ميداليات 2021
344.056.543	إلغاءات مؤونة منحة التقاعد 2021
424.466.543	المجموع

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

3. حساب النتيجة الجبائية:

بعد ما تم حساب الاستردادات و التخفيضات و انطلاقا من وثائق المؤسسة و المعلومات التي أعطيت لنا يمكن تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع العلم أن المؤسسة لم تحقق أي عجز في السنوات السابقة و كذلك لم تحقق ربح أو خسارة و عليه فإن النتيجة الجبائية تحسب وفق الجدول التالي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات - التخفيضات

النتيجة الجبائية = 00 + 739 968 720,88 - 424 466 543

النتيجة الجبائية = 315 502 178,88

الجدول رقم (06): ملخص الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية:

13 341 423 851,93	Total Actif	مجموع الأصول	1
13 341 423 851,93	Total Passif	مجموع الخصوم	2
00	Résultat Comptable	النتيجة المحاسبية	3=2-1
739 968 720,88	Réintégrations(+)	الاستردادات	4
424 466 543	Déductions(-)	التخفيضات	5
315 502 178,88	Résultat Fiscal	النتيجة الجبائية	6=3+4-5

المصدر: من إعداد الطالبين

✓ المطلب الثالث: المعالجة الجبائية للضرائب المؤجلة وحساب الضريبة على أرباح الشركات

1. المعالجة الجبائية للضرائب المؤجلة:

- الضرائب المؤجلة: في مجال المحاسبة يقوم مفهومها على تبني تكاليف مفترضة تدمج إلى حد كبير في النتيجة المحاسبية، و من ناحية أخرى في الجانب الجبائي تبرز الضرورة في الإعترااف بالتكاليف الفعلية قبل دمجها في الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة و لذلك فإنها لا تترك تأثيرا مباشرا على القاعدة الضريبية.
- يتضح لنا من خلال الميزانية و جدول النتائج المقدمة من طرف المؤسسة أن وجود حساب الضرائب المؤجلة في ميزانية المؤسسة جانب الأصول المقدر ب: 351 551 618,37 دج (الجدول رقم 02) ، أما جانب الخصوم المقدر ب: 144 899,89 دج (الجدول رقم 02).
- و كذا جدول حسابات النتائج المقدر ب: 108 447 524,18- دج أي هناك تغيرات في الضرائب المؤجلة، إن ظهور حساب الضرائب المؤجلة يؤكد على وجود عمليات داخل المؤسسة تختلف فيما القواعد المحاسبية عن القواعد الضريبية، و منه يدل على أن المحاسب أعد الميزانية و جدول النتائج انطلاقا من القواعد المحاسبية ملتزما بما جاء في القواعد الجبائية مما يشكل لنا حالات الفروقات المؤقتة و هي كالتالي:

1. مؤونة العطل مدفوعة الأجر:

يستفيد العمال من عطلة سنوية مدفوعة الأجر و يتم تقدير مبلغ المؤونة لهذه العطل في نهاية كل سنة (2022)، بما أن المؤونة المشكلة مسبقا 2021 سيتم إلغائها، و بالتالي سنقوم بتسجيل القيد المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول في نهاية السنة:

10 402 500	10 402 500	فرض الضرائب المؤجلة عن الأصول ضريبة مؤجلة عن الأصول	133	692
		إلغاء المؤونة		

$$54\,750\,000 * 0,19 = 10\,402\,500 \text{ DA}$$

قيد تشكيل المؤونة المتعلقة بسنة 2022:

6 186 875	6 186 875	ضريبة مؤجلة عن الأصول فرض الضرائب المؤجلة عن الأصول	692	133
		تشكيل المؤونة		

$$32\,562\,500 * 0,19 = 6\,186\,875 \text{ DA}$$

2. مؤونة التكريمات في شكل ميداليات:

قام محاسب المؤسسة بإلغاء المؤونة الخاصة ب 2021 و التي قدرت ب 25 660 000 دج و قام بإثبات مؤونة السنة الحالية 2022 قدرت ب: 20 801 914 دج و بما أن المؤونة يتم تسجيلها و مراجعتها وفقا للقواعد المحاسبية أما من ناحية القواعد الجبائية فهي تعتبر غير قابلة للخصم.

قيد إلغاء المؤونة استرداد قيمة الضرائب المؤجلة أصول:

4 875 400	4 875 400	فرض الضرائب المؤجلة عن الأصول ضريبة مؤجلة عن الأصول إلغاء المؤونة	133	692
-----------	-----------	---	-----	-----

$$25\,660\,000 * 0.19 = 4\,875\,400 \text{ DA}$$

قيد تشكيل المؤونة لسنة 2022:

3 952 363,66	3 952 363,66	ضريبة مؤجلة عن الأصول فرض الضرائب المؤجلة عن الأصول تشكيل مؤونة	692	133
--------------	--------------	---	-----	-----

$$20\,801\,914 * 0.19 = 3\,952\,363,66 \text{ DA}$$

3. مؤونة منحة التقاعد:

هذه المؤونة لا تعتبر جبائيا كأعباء للسنة و لذلك أعدناها للنتيجة الجبائية، و بما أن حدوثها سيكون في السنة الموالية بقيمة 411 723 612 دج إذا الضريبة المتعلقة بها و يجب دفعها أيضا و اعتمادا على ذلك نسجل القيد التالي:

78 240 787,42	78 240 787,42	ضريبة مؤجلة عن الأصول فرض الضرائب المؤجلة عن الأصول تشكيل المؤونة	692	133
---------------	---------------	---	-----	-----

$$411\,793\,618 * 0.19 = 78\,240\,787,42 \text{ DA}$$

أما تسجيل إلغاء لهذه المؤونة الذي قدر ب 344 056 543 دج يكون كالتالي:

65 370 743,17	65 370 743,17	فرض الضرائب المؤجلة عن الأصول ضريبة مؤجلة عن الأصول إلغاء مؤونة	133	692
---------------	---------------	---	-----	-----

$$344\ 056\ 543 * 0.19 = 65\ 370\ 743,17\text{DA}$$

2. تحديد الضريبة على أرباح الشركات:

يتم حساب الضريبة على أرباح الشركات بعد تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2022، و بما أن المؤسسة تنشط في قطاع إنتاجي فإنها تخضع لمعدل ضريبة على الأرباح 19% و منه يمكن حساب الضريبة المستحقة على المؤسسة كما يلي:

مبلغ الضريبة على ربح الشركة = وعاء الضريبة (الربح الجبائي) * معدل الضريبة

$$315\ 502\ 178,88 * 0,19 = 59\ 945\ 413,98$$

حيث أن هذه المؤسسة تدفع الضريبة مرة واحدة في السنة و لا تقوم بدفع تسبيقات للضريبة و منه يكون التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات كالآتي:

59 945 413,98	الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	695
59 945 413,98	الدولة - ضرائب على النتائج - تحديد الضريبة على أرباح الشركات	444

و حسب المادة 14 من قانون المالية فإن آخر أجل لدفع الضريبة هو اليوم 20 من الشهر الذي يلي إيداع التصريح، أي

مدة 20 يوم بعد 30 أبريل و يكون قيد التسديد كالتالي:

59 945 413,98	الدولة - ضرائب على النتائج -	444
59 945 413,98	البنك	512
	أو	أو
	الصندوق	53
	تسديد الضريبة قبل 20 ماي 2023	

خلاصة الفصل:

في إطار دراستنا التطبيقية التي قمنا بها بالمركب الصناعي GL2/Z لتمييع الغاز الطبيعي، أردنا البحث و التعمق في فهم و تحليل العملية الانتقالية من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، من خلال هذا البحث توصلنا إلى أن هناك تحديات مستمرة تواجه المحاسبة في التكيف مع الإجراءات الجبائية نظرا لوجود اختلاف بين النظامين المحاسبي و الجبائي. كما لاحظنا نقص الفهم و المعرفة لدى المحاسبة في المركب حول القواعد الجبائية، و لذلك يجب على المؤسسات الاهتمام بتعزيز التعاون مع سلطات الضرائب لضمان حصول تناغم و تطابق بين الإجراءات الجبائية و المعايير المحاسبية.

خاتمة

شهدت الجزائر اصلاحات في نظامها المحاسبي حيث اعتمدت نظام محاسبي جديد يستند إلى المعايير الدولية بدل الحالي، و مع ذلك واجهت تحديات عدة، لا سيما الأنظمة الجبائية التي كثيرا ما تتقاطع و تختلف عن مبادئ و أسس النظام المحاسبي المالي المعتمد في الجزائر خاصة فيما يتعلق بتسجيل الضرائب و غيرها.

وفي ختام دراستنا البحثية نستنتج أن النتيجة المحاسبية تعتبر بمنزلة الأساس الخاضع للضريبة والتي يتم حسابها عن طريق تسجيل كافة التكاليف التي تتبدها المؤسسة وتدوين أيضا كل الإيرادات حتى تلك الغير الخاضعة للضريبة فيما يخص تحديد النتيجة المحاسبية بعدها تنتقل المؤسسة إلى الخطوة الثانية من خلال تطبيق التعديلات الجبائية حسب اللوائح والقواعد الجبائية للخروج بالنتيجة الجبائية الصحيحة باختصار على المحاسبين إجراء مقارنه بين النتيجة المحاسبية المحددة وفقا لقوانين النظام المالي المحاسبي والحصيلة الجبائية المستنبطة مع مراعاة قواعد النظام ليتم بعد ذلك إجراء تصحيحات اللازمة وفق ما تقتضيه التعليمات والقواعد.

■ نتائج الدراسة:

- يعتمد النظام الجبائي على البيانات الناتجة عن النظام المحاسبي و كل ما يتعلق بالأرصدة و المعلومات المدرجة في الكشوف المالية.
- يجب تقرب النتائج لتكون جباية المؤسسة ذات مصداقية.
- أي تعديل في النتيجة المحاسبية سيؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية حيث أن للحصول على النتيجة الجبائية يحدث مجموعة من التعديلات على النتيجة المحاسبية.
- حسب ما تم الإجابة عنه من خلال أسئلتنا لا تستفيد المؤسسة من أي امتيازات جبائية.
- من خلال تطبيق الضرائب المؤجلة، يتم التخفيف من الانحرافات التي قد تظهر بين الأرباح المحاسبية و الجبائية و ذلك لأن هذه الضرائب تلعب دورا محوريا في تحصيل أرباح المؤسسة الضريبية.
- اختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية نتيجة الفروقات بين النصوص الجبائية و قواعد النظام المحاسبي المالي و هذا ما يؤصر على ضريبة الأرباح.

■ اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية 01: نقول أن الفرضية الأولى صحيحة لأن النتيجة المحاسبية هي الربح الصافي الناتج عن الدورة المالية و التي تظهر في القوائم المالية و هذا ما تم إثباته من خلال دراستنا.

الفرضية 02: نقول أن الفرضية الثانية صحيحة حيث أن استدامة و تطور أي مؤسسة يعتمد بشكل أساسي على كفاءة مسيرها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية و استعمال أقصى الوسائل لتسيير أحسن لجبايتها، و الاستفادة من مزايا التشريع الجبائي.

الفرضية 03: تعتبر الفرضية الثالثة إجابة عن الإشكالية الرئيسية و هي صحيحة حيث أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية مضاف عليها جملة من التعديلات و التي تتمثل في إضافة الاستردادات و اقتطاع مبالغ التخفيضات حسب قواعد النظام الجبائي.

■ التوصيات والاقترحات:

- على المؤسسات الإطلاع الدائم و الاهتمام أكثر بالقوانين و النصوص الجبائية للتحكم في جبايتها من جهة و تحديد الربح المحاسبي وفقا للقواعد المحاسبية من جهة أخرى.
- على المشرع الجزائري نحو مواءمة الأنظمة الضريبية مع المعايير المحاسبية بهدف دعم المؤسسات في الجزائر.
- بذل الجهود لزيادة وعي القائمين بالإشراف و المختصين بتنفيذ القواعد المحاسبية مع التأكيد على التقيد باللوائح و المعايير الواردة في القانون الجبائي داخل مختلف المؤسسات.
- على مؤسسة سوناطراك تطبيق آليات الرقمنة و إتيان بطرق جديدة و مبتكرة في مجال المحاسبة لتطوير الإبداع المحاسبي.

المراجع

❖ الكتب:

1. إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة مطبق للمخطط الوطني المحاسبي، ديوان المطبوعات الجزائرية، بن عكنون، الجزائر، 1999.
2. أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.
3. أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الطبعة الثانية، 1999.
4. بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق معايير scf و المعايير الدولية IAS/IFRS ، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013.
5. حواس صالح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 3122.
6. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية – مدخل تحليلي مقارنة، دار فاروس العلمية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2009/01/01.
7. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016
8. صالح حميداتو وسارة ميسي، التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية ، النشر الجامعي الجديد ، 2022
9. صمويل عبود، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1982.
10. ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الثانية، 1998.

❖ المجالات:

11. بصاشي نور الهدى، واقع النظام الجبائي الجزائري و أثره على الاستثمار، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة، المجلد 05، العدد 02، 2020، ص 108.

12. دراجي عيسى، وقرن بن توتة (2011)، "الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي 12 الضرائب على الدخل، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 02/35، جامعة زيان عاشور الجلفة، 208/207.
13. قدوري عماري، مجلة دراسات جبائية، المألجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي، العدد 12، جوان 2018.
- ❖ المذكرات والأطروحات:
14. إبراهيم بختي، دور الإنترنت و تطبيقاتها في مجال التسويق، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2002.
15. برايس نورة، المشروعات الصغيرة والمتوسطة وإشكالية تمويلها، دراسة ميدانية حالة مؤسسة FERTIAL
16. برة نادية، لعقون ليس، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية -دراسة حالة مؤسسة رحموني للاستيراد بالمسيلة- مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، 2023/2022.
17. بن خليفة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية 2011-2015، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، 2018/2017.
18. بن ديبة نذير وبن خيرة عبد الغني، العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2022.
19. بوعزة محمد أمين، النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة لنيل شهادة الماستر محاسبة و جباية، جامعة الطاهر مولاي سعيدة، 2013.
20. حنيش شيماء، الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية -دراسة حالة سوناطراك-، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة الجزائر 3، 2017/2016.
21. زغدي محمد الأمين وآخرون، دراسة الأنظمة الجبائية في الجزائر وفقا للمستجدات الأخيرة دراسة حالة مركز الضرائب "الوادي"، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2023/2022.

22. سمية قميحة، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية جيجل، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، 2021.
23. سويسي رمزي و أوسرير منور، جباية التجارة الإلكترونية في الجزائر الآفاق و التحديات، مشروع مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة برج بوعرييج، 2021.
24. الضب طارق، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مباح ورقلة، 2014/2013.
25. عبير وكوك و تبر زايد، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الفرينة و النخالة بالوادي، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2017/2018.
26. غربي سليم وآخرون، دراسة تحليلية للنتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري دراسة حالة، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2020/2019.
27. مومني ياسين، واقع معالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار.
- ❖ المطبوعات الجامعية:
28. برحال عبد الوهاب، محاضرات التسيير الجبائي للمؤسسة، سنة أولى ماستر مهني تخصص التسيير المالي للمؤسسات.
29. حابي عبد اللطيف، مطبوعة محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2023/2022.
30. سليمان عادل، محاضرات في مقياس التسيير الجبائي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة، 2022/2021.
31. محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسة، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، ط1.

❖ القوانين والمراسيم:

32. القانون المدني الجزائري، المادة 136 : معدلة بموجب المادتين 11 من ق.م. 1996/ و 11 من ق.م 2015/ و 6 من ق.م 2020.
33. القانون المدني الجزائري، المادة 416، القانون رقم 14-88 المؤرخ في 03 مايو 1988.
34. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 فقرة 1، قانون الضرائب المباشرة و الرسم المماثلة، سنة 2021.
35. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18 الفقرة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2022.
36. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القسم العاشر الزيادات في الضرائب و الغرامات الجبائية، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2024.
37. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 140 الفقرة 2، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2024.
38. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 169 فقرة 01، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2022.
39. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 140 من قانون الضرائب ورسوم المماثلة لسنة 2022.

❖ الجرائد:

40. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الموافق ل مارس 2009.

ثانيا: المراجع الإلكترونية

45. وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، 2023-10،
[/https://www.mfdgi.gov.dz](https://www.mfdgi.gov.dz)، 19 سا و 45 د، 2024/05.