



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

دراسة حالة مكتب محافظ حسابات مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة

تحت إشراف

الأستاذة المشرفة المساعدة

بن يوسف يمينة

د. مرحوم محمد الحبيب

د. غالم نادية

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة	عن الجامعة
د. ولد سعيد محمد	أستاذ محاضراً	رئيساً	جامعة مستغانم
د. مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضراً	مقرراً	جامعة مستغانم
د. زعفران منصورية	أستاذة محاضراً	مناقشاً	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2023 - 2024

شكرو عرفان

قال تعالى "اعملوا آل دواد شكرا و قليل من عبادي الشكور" الآية 13 سورة سبأ

من لم يشكر الناس لم يشكر الله

الحمد لله حمدا طيبا يليق بجلال وجهه و عظيم سلطانه لا تضاهي آلاءه و نعمه المصبغة و إن اجتهدنا لذلك.

و الصلاة و السلام على حبيبنا و شفيعنا نبينا محمد صلى الله عليه و سلم و بعد.

أقدم شكري و إمتناني لأستاذي الدكتور مرحوم محمد الحبيب خبير محاسب و محافظ حسابات على مسانده لي و إشرافه على هذ العمل المتواضع، و على كل الدعم و التوجيهات القيمة.

كما لا يفوتني أن أشكر الأستاذ بن ستي لزرق محافظ حسابات على المساعدات و النصائح الهامة.

دون أن أنسى الأستاذ مرحوم علاء الدين محافظ حسابات على كل الاهتمام و المساعدة كما أشكر الأستاذة الدكتورة غالم نادية على كل الجهودات و المساعدات المقدمة لنا في سبيل إتمام هذا العمل.

دون أن أنسى تقديم شكري الجزيل لكل أعضاء مكتب المحاسبة كل واحد بإسمه.

و ما توفيقى إلا بالله.

شكرا

إهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية، أهدي ثمرة هذا العمل
المتواضع إلى

الوالدة الكريمة أطال الله في عمرها و حفظها لي

إلى كل أفراد العائلة ، إلى كل الزملاء و الزميلات و الأصدقاء.

بن يوسف أمينة

الملخص

الضرائب المؤجلة من المفاهيم الجديدة التي استحدثها النظام المحاسبي المالي SCF، وذلك استنباطا لما جاء في معايير المحاسبة الدولية، و بالضبط المعيار الدولي IAS12، تنشأ الضريبة المؤجلة من الفروقات المؤقتة بين نشأة الضريبة و استحقاقها.

حاولنا من خلال هذا البحث إلى تسليط الضوء على الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، حيث تطرقنا إلى ماهية الضرائب المؤجلة ومميزاتها وخصائصها بالإضافة إلى عرض أنواعها، كما تطرقنا إلى تقديم نظرة عامة عن النظام المحاسبي المالي وطريقة معالجته للضرائب المؤجلة، وبما أن قانون الضرائب تعرض لعدة تغيرات حسب حاجاته ما أدى إلى ظهور اختلاف بينه وبين النظام المحاسبي المالي.

كلمات المفتاحية: الضرائب المؤجلة – النظام المحاسبي المالي – النظام الجبائي.

ABSTRACT :

Deferred taxes are a new concept that is introduced by the financial accounting system (SCF), according to the international accounting standards, more precisely the “IAS12” standard. A deferred tax is created when there is a temporary difference in timing between its creation and when it is due to be paid.

Through this research, we aimed to shed light on deferred taxes according to the financial accounting system and the tax system, where we presented a definition of the deferred tax, its characteristics, and its types. We also presented an overview of the financial accounting system and its treatment of the deferred tax. Due to the fact that the tax system gets updated regularly, a gap is created eventually between the tax system and the financial accounting system.

Key word: Deferred taxes - financial accounting system (SCF) – Tax System.

الفهرس

الصفحة	المحتويات
	التشكرات
	الإهداء
	فهرس المحتويات
01	مقدمة العامة
26-06	الفصل الأول: الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي
06	تمهيد
07	المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي
07	المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي
08	المطلب الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي
10	المطلب الثالث: الإطار التشريعي و التنظيمي للنظام المحاسبي المالي
15	المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة
15	المطلب الأول: مفهوم الضرائب المؤجلة و نشأتها
16	المطلب الثاني: مميزات الضرائب المؤجلة
16	المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة في ظل المعيار الدولي IAS 12
19	المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق المعيار IAS 12
19	المطلب الأول: الفروقات الدائمة و الفروقات المؤقتة
23	المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول
24	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم
26	خلاصة
49-28	الفصل الثاني: الضرائب المؤجلة وفق النظام الجبائي
28	تمهيد
29	المبحث الأول: ماهية النظام الجبائي في الجزائر
29	المطلب الأول: تعريف النظام الجبائي
30	المطلب الثاني: خصائص النظام الجبائي
31	المطلب الثالث: أهداف النظام الجبائي
34	المبحث الثاني: الضريبة على أرباح الشركات IBS
34	المطلب الأول: تعريف الضريبة على أرباح الشركات IBS
39	المطلب الثاني: مجال إعفاء الضريبة على أرباح الشركات

42	المطلب الثالث: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية
45	المبحث الثالث: العلاقة بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي
45	المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي
48	المطلب الثاني: طبيعة العلاقة بين التخطيط الجبائي و الضرائب المؤجلة
48	المطلب الثالث: أثر الضرائب المؤجلة في إستراتيجيات التخطيط الجبائي
49	خلاصة
68-51	الفصل الثالث : دراسة حالة في مكتب محافظ الحسابات
51	تمهيد
52	المبحث الأول : التعريف بمكتب المحاسبة
52	المطلب الأول : المحاسب المعتمد و محافظ الحسابات
53	المطلب الثاني : نشأة المكتب
54	المطلب الثالث : الخدمات التي يقدمها المكتب للزبائن
56	المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية للمؤسسة
56	المطلب الأول : المعالجة المحاسبية و الجبائية للضريبة المؤجلة في المؤسسة
62	المطلب الثاني : تحديد الريح الخاضع للضريبة إنطلاقا من الريح المحاسبي
66	خلاصة الفصل
68	الخاتمة
71	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

قائمة الأشكال

الصفحة	إسم الشكل	رقم
22	الفروقات المؤقتة	I-01
55	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	III-01
58	طريقة حساب النتيجة المحاسبية الصافية	III-02

قائمة الجداول

الصفحة	إسم الجدول	رقم
23	أنواع ضريبة المؤجلة	I-01
46	جدول الإختلافات بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي	II-01

المقدمة العامة

تتطور المحاسبة مع التطورات التي تحدث في البيئة الاقتصادية وفي عالم المال والأعمال ، إلا أن الجزائر وبالرغم من دخولها إلى اقتصاد السوق بداية التسعينيات لم تغير أو تعدل في نظامها المحاسبي و بقيت محافظة على المخطط الوطني المحاسبي الذي لم يعد يستجيب لهذه التطورات خاصة الدولية منها، وظهر ما يسمى بمعايير المحاسبة الدولية التي تلقى انتشارا واسعا في مختلف دول العالم، وعليه وفي بداية سنوات الألفينيات بدأ التفكير في تغيير النظام المحاسبي واستقر الرأي على إعداد نظام جديد سمي بالنظام المحاسبي المالي SCF الذي استنبط العديد من المفاهيم والقضايا المحاسبية الجديدة من معايير المحاسبة الدولية.

لعل مفهوم الضرائب المؤجلة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي من بين أعقد وأحدث المفاهيم المحاسبية التي لقي معها الممارسون صعوبة في التطبيق خاصة أن SCF جاء بالمفاهيم فقط ولم يوضح طريقة التطبيق ، إلا أن المعيار الدولي IAS 12 ضرائب الدخل هو الذي أسهم في زيادة فهم هذه التقنية و كيفية معالجتها محاسبيا.

وفي هذا السياق، لا بد للنظام الجبائي أن يوافق ما يحدث من تغييرات في النظام المحاسبي وهو ما حدث فعلا من تعديلات في الأنظمة الجبائية خاصة من خلال قوانين المالية المتتالية، ولكن موضوع الضرائب المؤجلة لم يتم الإشارة إليه نهائيا في أي نظام أو قانون جبائي بحكم أنها لا تدخل ضمن أنواع الضرائب التي يعترف بها.

وعليه تمت صياغة إشكالية بحثنا على النحو التالي:

كيف تتم معالجة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي SCF والنظام الجبائي ؟

و لتحليل الموضوع أكثر يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ماذا ينتج عن مفهوم الضرائب المؤجلة ، و كيف تتم معالجتها محاسبيا و جبائيا ؟
- كيف تناول المعيار الدولي IAS 12 الضرائب المؤجلة ؟
- ما مدي تطبيق المؤسسات الاقتصادية للضرائب المؤجلة ؟

فرضيات البحث :

كإجابات أولية على أسئلة الفرعية تمت صياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: الضرائب المؤجلة هي تطبيق محاسبي يهدف لمعالجة الإختلالات الموجودة بين النتيجة

محاسبيا و جبائيا و تكون ذات طبيعة مؤقتة

- الفرضية الثانية: هناك إختلافات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي
- الفرضية الثالث: الشركات في الجزائر تخضع للنظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الجبائي بما يواكب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 .

أهمية البحث:

تكمن أساسا في تحليل موضوع الضرائب المؤجلة، والذي يحظى بإهتمام كبير من طرف المحاسبين المهنيين والباحثين و أصحاب الإختصاص، وخاصة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي مما أدى إلى إختلافات في الممارسات المحاسبية و الجبائية.

أهداف الدراسة :

يهدف البحث إلى:

- معرفة مراحل تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية، و التي تبرز العلاقة الوطيدة بين المحاسبة و الجبائية في الجزائر.
- معرفة أسباب نشوء الضرائب المؤجلة
- معرفة كيفية حساب و معالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا و جبائيا

دوافع إختيار الموضوع :

- الرغبة الشخصية في تناول هذا الموضوع و إثرائه من كل النواحي
- كون هذا الموضوع مرتبط بمجال عملي و تخصصي
- لقلّة تطبيق هذا الموضوع من طرف المحاسبين و المهنيين

حدود الدراسة :

تعد المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة من أهم المواضيع بإعتبارها من الأعباء التي يتم خصمها للوصول إلى النتيجة الصافية المفصح عنها في القوائم المالية ، و عليه تم تحديد المكان هذه الدراسة:

- على مستوى مكتب محافظ الحسابات بن ستي لزررق الكائن مقره في مستغانم
- أما زمنيا فتمت الدراسة خلال شهري مارس و أبريل من سنة 2023-2024 .

منهج الدراسة :

من أجل الإلمام بمختلف جوانب الموضوع و الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة ، و التي تعكس إشكالية الدراسة، و اختبار صحة الفرضيات أعلاه، اعتمدنا فيه على المنهج الوصفي التحليلي، لمعالجة مختلف المفاهيم المتعلقة بموضوع البحث، إضافة إلى ذلك تم الاعتماد على دراسة حالة في مكتب محافظ الحسابات، بإستعمال أدوات الوثائق المحاسبية و الملاحظة.

الدراسات السابقة :

- دراسة جمال الدين بكيري و جيلالي بهاز، الضرائب المؤجلة و أثارها على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية (مع دراسة حالة توضيحية)، مقال عن مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 04 العدد 01، نشر بتاريخ 30 جوان 2021. تهدف هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على الآثار الناتجة عن تطبيق الضرائب المؤجلة على المؤسسات الإقتصادية، و معالجة الإختلالات و الفروقات الناجمة عن النتيجة المحاسبية التي تحدد وفق النظام المحاسبي المالي و النتيجة الجبائية التي يتم تحديدها وفق تطبيق أحكام و قوانين الجبائية، توصلت هذه الدراسة إلى أن الضرائب المؤجلة هي عبارة عن تقنية محاسبية و ليست ضريبة بحد ذاتها، تنشأ من الضريبة على أرباح الشركات، و التي تخضع بدورها إلى مبدأ إستقلالية الدورات المحاسبية.
- دراسة نعيمة موسى و هاجر نصيب، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 12، دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، تهدف هذه الدراسة إلى دراسة الضريبة المؤجلة و معالجتها وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي رقم 12، وطبيعة العلاقة بينهما، مع دراسة ميدانية للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة بإستخدام برنامج SPSS الإحصائي .
- وتوصلت الدراسة إلى أن هناك إختلاف بين النظام محاسبي والنظام الجبائي الجزائري، وهناك صعوبات في تطبيق المعيار المحاسبي رقم (12).

هيكل الدراسة :

من أجل إنجاز هذه الدراسة، قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول إضافة إلى المقدمة و الخاتمة و

التي جاء كالاتي :

الفصل الأول : الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي SCF خصصنا له ثلاث مباحث، تطرقنا في

المبحث الأول عن ماهية النظام المحاسبي المالي، في المبحث الثاني تناولنا الضرائب المؤجلة تعريفها خصائصها

ومميزاتها، أما المبحث الثالث فتمحور حول المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق المعيار IAS12 .

الفصل الثاني : الضرائب المؤجلة وفق النظام الجبائي، حيث درسنا في المبحث الأول ماهية النظام

الجبائي ، و في المبحث الثاني عالجتنا الضرائب على أرباح الشركات IBS ، أما المبحث الثالث فكان حول العلاقة

بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي .

الفصل الثالث : دراسة حالة في مكتب محافظ الحسابات، حيث قمنا بدراسة ميدانية لمؤسسة على

مستوى المكتب، حيث قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين، خصصنا المبحث الأول للتعريف بالمكتب والهيكل

التنظيمي والمبحث الثاني درسنا حالة تطبيقية لمؤسسة من خلال المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة.

الفصل الأول

الضرائب المؤجلة وفق النظام

المحاسبي المالي

تمهيد

استجابت الجزائر بشكل إيجابي لإدخال سلسلة من التغييرات التي مست نظامها المحاسبي من أجل ملاءمته مع المعايير و أنظمة المحاسبة الدولية، كحاجة لا مفر منها تفرضها الظروف الإقتصادية، و الموجة المتصاعدة لعولمة المحاسبة، و نتيجة لذلك تم تبني نظام مستمد من المعايير المحاسبية الدولية .

وتعتبر الضرائب المؤجلة جزء من ضريبة الدخل المستحقة و المؤجل سدادها، فهي مصدر من مصادر تمويل الخزينة العمومية للدولة، بحيث تزداد أهمية هذا النوع من الضرائب في كونها إحدى الطرق التي تتبعها المؤسسات لتنظيم عملية التدفقات النقدية بدفع المستحقات الضريبية الناتجة عن الربح الضريبي انطلاقا من الربح المحاسبي.

ولهذا قمنا في هذا الفصل بدراسة جميع النقاط الضرورية و المهمة لتقديم مفاهيم أساسية حول النظام المحاسبي المالي، و الضرائب المؤجلة و كيفية معالجتها محاسبيا.

المبحث الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي

إن مسألة إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، ارتكزت أساسا على العروض المقدمة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، الذي قدم للمجلس الوطني للمحاسبة الجزائري ثلاث خيارات للإصلاح اعتمد منها الخيار الذي يقوم على تبني مرجع محاسبي جديد يكون مستوحى من مبادئ وقواعد معايير المحاسبة الدولية.

ما حقّق المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري على هذا الاختيار، كون تمويل عملية الإصلاح يقع على عاتق البنك الدولي وصندوق النقد الدولي. وعلى أساس هذا المنطق تم تغيير المرجعية المحاسبية الوطنية جذريا باعتماد مرجعية محاسبية جديدة، تستند إلى قواعد ومبادئ جديدة ذات خلفية عالمية، من شأنها تغيير كافة قواعد المهنة المحاسبية في الجزائر، وذلك بالاستغناء عن المخطط الوطني للمحاسبة، الذي عرف حدودا وقصورا في خدمة مستعملي القوائم المالية، وتعويضه بالنظام المحاسبي المالي الجديد.

على عكس المخطط الوطني المحاسبي الذي عرف جمودا طيلة ثلاثون سنة أو أكثر، نظرا لعدم إثارته بنصوص تجعله يتلاءم والظروف الجديدة التي عرفها الاقتصاد الجزائري، فإن النظام المحاسبي المالي، يبدو من أول وهلة، بأنه ثري من حيث النصوص التي تنظمه، كما أنه مرن وقابل للتأقلم مع المعطيات الجديدة بإصدار باستمرار نصوص تنظيمية جديدة تجعله يتواءم معها باستمرار.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

بعد الإصلاحات الإقتصادية التي شهدتها الجزائر منذ العقدين الأخيرين في إطار التحضير للانتقال نحو اقتصاد السوق الذي من سماته تشجيع القطاع الخاص وجذب الاستثمار الأجنبي، زيادة عن النتائج المترتبة عن العولمة التي تتطلب تغييرات جذرية في الجانب المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية. لذلك فإن الجزائر كغيرها من الدول الأخرى كانت مجبرة لتبني نظام محاسبي جديد يواكب تلك التطورات، وله القدرة على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين، بعدما أصبح المخطط المحاسبي الوطني عاجزا عن خدمة كل مستعملي المعلومات المالية والمحاسبية من مقرضين ومستثمرين وغيرهم، وقد كللت جهود الإصلاح بإصدار القانون رقم 11-07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي .

1- مفهوم النظام المحاسبي المالي:

عرف القانون رقم 11-07 في المادة 3 النظام المحاسبي المالي كالآتي: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، و تصنيفها، و تقييمها، و تسجيلها و عرض كشوف

تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان، و نجاعته (أداءه) و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية"¹.

من هذا التعريف نستخلص خصائص المحاسبة المالية التالية:

- نظام لتنظيم المعلومة المالية
- كشوف نعكس بصدق الوضعية المالية
- معلومات يمكن قياسها عدديا (رقميا) تتكون من معطيات عديدة قابلة للقياس النقدي
- تصنيف و تقييم و تسجيل 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 و ما يماثلها
- يتم إعدادها (الكشوف المالية) في نهاية السنة (في نهاية الفترة المحاسبية -مبدأ الدورية)

وبالتالي فالنظام المحاسبي المالي عبارة عن مجموعة من المبادئ والإتفاقيات والقواعد المستنبطة من معايير المحاسبة الدولية، و التي تسمح بمعالجة المعلومات عن الأحداث الإقتصادية للمؤسسة (مدخلان النظام المحاسبي)، لتحديد القيم الإقتصادية لبند القوائم المالية (مخرجات النظام المحاسبي). و ذلك بهدف إيصال المعلومات إلى مستخدميها، لمساعدتهم في تقييم أداء المؤسسة و مركزها المالي و التغيير فيهما.

المطلب الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تطبق أحكام القانون 11-07، المتضمن النظام المحاسبي المالي، على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.

حددت المادة 04 من لقانون 11-07 الكاينات الملزمة بمسك محاسبة مالية كالآتي :

1- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري:

تعرف المادة 416 ممن القانون المدني الجزائري، الشركة بالعقد الذي يلتزم بمقتضاه شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو \اكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد، بهدف اقتسام الربح الذي ينتج عن تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة، كما يتحملون الخسائر التي قد تنجر عن ذلك.

¹ بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الإقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكر 2017/2018، ص 7.

اكتفى المشرع المدني بتعريف الشركة و ترك تحديد الطابع التجاري لها، إما بشكلها أو بموضوعها للمشرع التجاري، الذي حصر الشركات التجارية بشكلها بموجب المادة 544 من القانون التجاري كالآتي:

- شركة التضامن
- شركة التوصية التي تتفرع إلى شركة التوصية البسيطة و شركة الأسهم
- الشركة ذات المسؤولية المحدودة التي تضم أيضا المؤسسة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة
- شركة المساهمة¹

2- التعاونيات :

اكتفى المشرع الجزائري بإدراج التعاونيات في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، دزن تعريفها و دون تحديد أنواعها و الحالات التي تصبح فيها ملزمة بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي. وهذه من بين النقاط التي تتطلب البحث للتعريف بمفهوم التعاونية و تحديد أنواعها و الحالات التي تصبح فيها ملزمة بتطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي الجديد كالتعاونيات الفلاحية، تعاونية التأمين، التعاونيات العقارية و تعاونية الإستهلاك التابعة للخدمات الإجتماعية على مستوى المؤسسات الوطنية.

3- الأشخاص الطبيعيون والمعنويون:

اعتبر المشرع الجزائري الأشخاص الذين ينتجون السلع و الخدمات التجارية، ملزمون بمسك محاسبة مالية سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو أشخاص معنويين. وحتى الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يمارسون نشاطات غير تجارية هم ملزمون أيضا بمسك محاسبة مالية إذا كانوا يزاولون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة، سواء كان ذلك بهدف الربح أم لا، كـ لغرف الصناعات و التجارية، غرف الحرف الصناعية و التقليدية و غرف الفلاحة و الصيد البحري و الجمعيات.

4- الأشخاص الخاضعون للنظام المحاسبي المالي بموجب نص قانوني أو تنظيمي:

وسع المشرع الجزائري مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، ليضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يدخلون ضمن الفئات المبينة أعلاه، و لكن هم ملزمون بمسك المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي، نذكر منها حضائر المعدات التابعة لمديريات الأشغال العمومية (DTP) على مستوى مختلف ولايات الوطن، و الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC).

¹ محمد الحبيب مرحوم، الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي الجزائري، النشر الجامعي الجديد NPU 2020 تلمسان-الجزائر، ص 15، 16 و 17

5- الإستثناءات من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

طبقاً لأحكام المادة الثانية من القانون 11-07، استثنى المشرع الجزائري من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية. أما الكيانات المصغرة التي لا يتعدى عدد مستخدميها و رقم أعمالها و نشاطها الأسقف المحددة بموجب القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008، فيمكن لها أن تستغني عن المرجعية الكاملة للنظام المحاسبي المالي المتمثلة في المحاسبة المالية، و تعد كشوفها المالية بمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى محاسبة الخزينة، نظراً لقيامها على أساس فرضية الخزينة أي (النقدية) و ليس على أساس فرضية الإلتزام.¹

المطلب الثالث: الإطار التشريعي و التنظيمي للنظام المحاسبي المالي

الدولة الجزائرية و بهدف الاستفادة من مزايا تطبيق المعايير المحاسبية من جهة، وكذا تفادي سلبيات المخطط المحاسبي من جهة ثانية، قامت بتصميم نظام محاسبي مالي جديد يمكن من تحقيق الأهداف المنتظرة من القوائم المالية بفاعلية، وفي هذا الإطار صدر القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث نص على إلغاء المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ابتداء من 01 جانفي 2009 وهو تاريخ دخول القانون الجديد حيز التنفيذ، وقد توالى ردود الأفعال عقب ذلك أهمها تأجيل تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى غاية 01 جانفي، 2010 و تبعه بعد ذلك صدور عدة مراسيم وقرارات و تعليمات في إطار الإصلاح المحاسب

الإطار القانوني:

ويشمل الإطار القانوني ما يلي:

القانون رقم 11-07 المؤرخ بتاريخ 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي :

حدد المشرع الجزائري وفق القانون 11-07 المؤرخ في 25/11/2007 ، النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص " المحاسبة المالية " وكذا شروط و كيفيات تطبيقه، تضمن هذا القانون 43 مادة جاءت من خلال سبعة (7) فصول تضمنت ما يلي :

- الفصل الأول : التعاريف ومجال التطبيق؛
- الفصل الثاني : الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية؛
- الفصل الثالث : تنظيم المحاسبة؛
- الفصل الرابع : القوائم المالية؛

¹ أنفس المرجع سابق، ص 18

- الفصل الخامس : الحسابات المجمععة والحسابات المدمجة؛
- الفصل السادس : تغيير التقديرات والطرق المحاسبية؛
- الفصل السابع : أحكام ختامية¹

ولقد ورد في هذا القانون تسع إحالات (تأجيلات) إلى المرسوم التنفيذي رقم 08-156 وإحالة واحدة إلى المرسوم التنفيذي رقم، 09-110، من أجل تحديد شروط وكيفيات تطبيق المواد التي وردت فيها هذه الإحالات.

القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد :

تم إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحيتها من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، وتتميز هذه الفترة بصدور القانون رقم 01-10، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 29/06/2010 والذي يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ومنذ التطبيق الإجباري للنظام المحاسبي المالي توالى عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بمهنة المحاسبة، والتي تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات².

الإطار التنظيمي : ويشمل الإطار التنظيمي ما يلي:

المراسيم التنفيذية: يمكن أن نميز بين مرسومين اثنين هما :

- المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي :

يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد 5 و 7 و 8 و 9 و 22 و 25 و 30 و 36 و 40 من القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 ، والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

وتطرق إلى المحاور الآتية :

- هدف ومحتوى الإطار التصوري للمحاسبة المالية؛
- المعايير المحاسبية؛
- مدونة الحسابات؛
- القوائم المالية؛

¹ القانون 07-11، المؤرخ في 25/11/2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74
² القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

- الحسابات المدمجة؛
- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية؛
- المحاسبة المالية المبسطة والقوائم المالية الخاصة¹

جاء في هذا المرسوم 15 إحالة (تأجيل) إلى القرار الصادر عن الوزير المكلف بالمالية.

المرسوم التنفيذي 110-09، المؤرخ في 07 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي :

جاء المرسوم التنفيذي رقم 110-09 المؤرخ في 07/04/2009 ب 26 مادة تضمنت تطبيق أحكام المادة المحالة من القانون رقم 11-07 ، حيث حددت كيفيات مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، وكذلك الشروط الواجب توافرها في هذه البرامج لضمان حسن السير والاستغلال².

القرارات:

قرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

جاء هذا القرار ب 05 مواد تضمنت تطبيق أحكام مواد المرسوم التنفيذي 156-08 والمحالة إلى الوزير المكلف بالمالية، وذلك في ثلاث ملاحق هي³:

الملحق الأول: نظام المحاسبة المالية، وقسم هذا الملحق إلى الأبواب الثلاثة الآتية:

- الباب الأول: قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والنواتج، وادراجها في الحسابات؛
- الباب الثاني: عرض الكشوف المالية؛
- الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها.

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

² المرسوم التنفيذي 110-09، المؤرخ في 07 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي ، الجريدة الرسمية الصادرة في 08/04/2009 ، العدد 21 .

³ قرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، الجريدة الرسمية الصادرة في 25/03/2009 ، العدد 19 .

الملحق الثاني: المحاسبة المبسطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة، ولقد عالج هذا الملحق المحاور

التالية :

- متابعة العمليات الجارية خلال السنة؛
- مبادئ تصحيحات آخر السنة المالية
- القوائم المالية السنوية.

الملحق الثالث: معجم تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية أختتم هذا القرار بمعجم لقائمة التعاريف لـ 99 مصطلح ورد في النظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر هذا المعجم جزءاً لا يتجزأ من النظام المحاسبي المالي وبدونه لا يمكن فهم بعض المصطلحات والكلمات الدالة التي استعملت في النصوص القانونية والتنظيمية المذكورة سابقاً.

القرار رقم 72 المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة :

يحتوي هذا القرار على 3 مواد تطبيقاً للمادة 43 من المرسوم التنفيذي 156-08 ، و حدد حسب كل نشاط أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين من أجل مسك محاسبة مالية مبسطة، وبين الجدول التالي الأسقف المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة¹.

التعليمات والمراسلات والمذكرات المنهجية:

وتتمثل التعليمات والمراسلات ومختلف المذكرات المنهجية المدرجة في ظل إصدار النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

التعليمات والمراسلات : وتمثل التعليمات والمراسلات التي جاءها SCF فيما يلي:

التعليمات الوزارية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي :

تضمنت التعليمات الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 والصادرة عن وزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة كإجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF، متضمنة الأحكام العامة الواجب اتباعها لعملية تطبيق النظام المحاسبي المالي، أرفقت هذه التعليمات بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي.²

¹ القرار رقم 72 المؤرخ في 26/07/2008 : يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة .

الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 19، صادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

² تعليمات وزارية رقم 02 ، الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 ، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 ، عن وزارة المالية..

المراسلة التي وجهت لمؤسسات التعليم العالي بتاريخ 17 نوفمبر 2009 بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي:

جاءت هذه المراسلة مرفقة بتعليمية وزارة المالية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، وتعتبر هذه المراسلة وثيقة عمل بيداغوجية أساسية يسترشد بها أساتذة المحاسبة، كما تؤكد على ضرورة الاهتمام بالتغييرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ولم تشر هذه التعليمية إلى برامج تدريس جديدة.

المذكرات المنهجية المفسرة للانتقال من المخطط للنظام:

ومنذ التطبيق الإجباري للنظام المحاسبي المالي، توالى إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة لعدة مذكرات منهجية للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني للنظام المحاسبي المالي وهي:

- المذكرة المنهجية رقم 01 المؤرخة في 2010/10/19 والتي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي .
- المذكرة المنهجية رقم 02 المؤرخة في 2010/12/28 والمتعلقة بالثبوتات المعنوية .
- المذكرة المنهجية رقم 03 المؤرخة في 2010/12/28 والمتعلقة بالمخزونات.
- المذكرة المنهجية رقم 04 المؤرخة في 2011/03/20 والمتعلقة بالثبوتات العينية.
- المذكرة المنهجية رقم 05 المؤرخة في 2011/03/26 والمتعلقة بمنافع الموظفين.
- المذكرة المنهجية رقم 06 المؤرخة في 2011/05/05 والمتعلقة بالمصاريف والإيرادات خارج الاستغلال وحسابات تكاليف الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني .
- المذكرة المنهجية رقم 07 المؤرخة في 2011/05/24 والمتعلقة بالعقود طويلة الأجل.
- المذكرة المنهجية رقم 08 المؤرخة في 2011/06/07 والمتعلقة بالأصول والخصوم المالية.

الإشعارات أو الآراء:

- إشعار حول مشاركة العمال في الربح صادر بتاريخ، 11/03/2013.
 - إشعار خاص بمحاسبة الضرائب على النتيجة الجبائية المجمعة صادر بتاريخ. 17/04/2013
 - إشعار رقم 23042013 المتعلق بكيفية حساب منافع المستخدمين صادر بتاريخ. 23/04/2013
 - إشعار رقم 1006214 المتعلق بالضرائب المؤجلة، صادر بتاريخ 10/06/2014.
- بالإضافة لكل ما سبق ، تجدر الإشارة إلى قوانين المالية السنوية والتكميلية، قوانين الضرائب والتجارة، ومختلف الأنظمة الصادرة والمتعلقة بقواعد التقييم والتسجيل وإعداد القوائم المالية ومدونة الحسابات للبنوك والمؤسسات المالية، مؤسسات التأمين وإعادة التأمين، والمؤسسات العمومية للصحة.

المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة

تعتبر الضرائب المؤجلة مصطلح جديد مستوحى من معايير المحاسبة الدولية، تم استحداثه أساساً من أجل التقليل من الفوارق و معالجة الاختلافات الموجودة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية، وذلك من أجل إظهار الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم الضرائب المؤجلة ونشأتها

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم الضرائب المؤجلة و نشأتها .

1- مفهوم الضرائب المؤجلة:

حسب نص المادة 2.134 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، عرف المشرع الجزائري الضريبة المؤجلة على أنها: عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية. تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج.¹

2- نشأة الضريبة المؤجلة:

من المتعارف أن اعتماد القانون الجبائي الجزائري لأي ضريبة جديدة راجع إلى أسباب و دوافع معينة، كذلك هو الأمر بالنسبة للضرائب المؤجلة التي كانت وليدة استقلالية القانون الجبائي عن القانون المحاسبي، الأمر الذي أدى إلى بروز فرق بين صافي الربح المحاسبي و صافي الربح الجبائي للمكلفين، بحيث ينتج هذا الفرق نتيجة الاختلافات بين كل من المعالجة المحاسبية و الضريبية لعناصر الإيرادات و المصروفات وفقاً للتشريعات الضريبية و المحاسبية المختلفة، و هذا يعتبر السبب الرئيسي وراء ظهور الضرائب المؤجلة.

وعليه نجد أن أسباب نشأة الضرائب المؤجلة يعود إلى تطبيق العديد من المبادئ المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي نوجزها فيما يلي:

- استقلالية الدورات بحيث تتحمل كل سنة ما عليها من أعباء و نفقات و تحصل ما لها من إيرادات و كذا كل الأحداث التي تقع في تلك السنة.
- أولوية الحدث الإقتصادي عن الشكل القانوني أي أن العملية ننظر لها من خلال ما تحدثه من أثر إقتصادي و ليس للطبيعة القانونية لها.
- مقابلة الإيرادات بالنفقات بحيث لا يمكن تحصيل إيرادات إلا بدفع الأعباء و المصاريف.
- فرضيتي الإستمرارية (تواصل المؤسسة نشاطها و لا توجد مؤشرات على إفلاسها أو توقفها عن النشاط)، وكذا الإستحقاق النقدي (تسجل العملية بمجرد حدوثها و لا ننتظر التدفق النقدي لها).

¹القرار المؤرخ في 28 جويلية 2008، المادة 2.134 ص 18 الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 2009/03/25، العدد 19.

- محاسبة الإلتزام أي أن المؤسسة تقوم بتسجيل كل العمليات التي تؤثر عليها ماليا و لها حدث إقتصادي أو ما يصطلح عنه بالحدث المنشئ للحدث لربطه مباشرة بالسنة التي حدث فيها.¹
- أولوية تطبيق القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية بحيث نطبق ما جاء في النظام المحاسبي المالي بشرط عدم تعارضها مع التشريع الجبائي الساري مفعول.

المطلب الثاني : مميزات الضرائب المؤجلة

بالنسبة لحسابات الضرائب المؤجلة هي كل الضرائب غير المتوقعة بعد إقفال السنة المالية التي تقدم النتيجة بعد حساب الضرائب المستحقة عليها وفق النظام الجبائي المعمول به دون الأخذ بالتغيرات التي قد تطرأ عليه ، تحسب أجلا وفق الحالات التالية :

- حالة الفرق الزمني في تقييد الإيرادات و الأعباء محاسبيا و أخذها في عين الاعتبار جبائيا بصفة لاحقة
- حالة الخسائر الجبائية أو الأرصدة الدائنة لبض أنواع الضرائب التي يمكن أن تحمل لسنوات مستقبلية أو لتغطية ضرائب مستقبلية محتملة إذا كان القانون الجبائي يسمح ؛
- الإلغاءات وإعادة المعالجات الموجهة في إطار تقديم القوائم المالية المجمعة
- كما يمكن المقاصة بين الضرائب المؤجلة من سنوات سابقة سواء في الميزانية أو جدول حسابات النتائج إذا توفرت الشروط التالية :
- الديون و الحقوق الناتجة عن نفس الإدارة و نفس المؤسسة الخاضعة للضريبة ؛
- في حالة وجود نص قانوني نافذ مع أخذ بعن الاعتبار طبيعة و أصل الضريبة المعفاة بالمقاصة²

المطلب الثالث : الضرائب المؤجلة في ظل المعيار الدولي IAS 12

باعتبار أن من أهم موارد الدول هي الضرائب ، فقد أصدر مجلس الحاسبة معيارا خاصا به وهو المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل "IAS12" ، محاولا بذلك وضع الأسس و القواعد التي من خلالها تكرر استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية ، و تضع قنوات الربط بينهما.

1- نشأة و تطور المعيار المحاسبي الدولي "IAS12" :

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي المرتبط بموضوع محاسبة الضريبة على الأرباح في شهر جويلية من عام 1979 ، من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ، و بدأ التطبيق الفعلي له ابتداء من 01 جانفي 1980 ، كما

¹ شوقي طارق و خلادي عبد الغني، مجلة واقع تطبيق الضرائب المؤجلة في الجزائر في ظل متطلبات النظام المحاسبي المالي، العدد 02/2023 ص 71 و 72 .

² شوقي طارق، مجلة الضرائب المؤجلة بين قواعد النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في الجزائر، العدد 01 2020 ص 62 .

تمت إعادة و صياغة هذا المعيار في أكتوبر 1994، إلا أنه و نظرا لما ورد فيه من النقائص تم إعادة صياغته للمرة الثانية في أكتوبر 1996، و أصبح ساري المفعول ابتداء من 01 جانفي 1998، و في عام 2000 أدخلت بعض التعديلات الطفيفة على بعض فقرات المعيار الدولي رقم 12 المعدل، و بدأ التطبيق لهذه التعديلات اعتبارا من 01 جانفي 2001، كما تم تعديله كذلك في 20 ديسمبر 2010، فيما يخص الضريبة المؤجلة عن استرداج الأصول الأساسية، و بدأ تطبيقها بتاريخ 01 جانفي 2012، كما عدل في 19 جانفي 2016، و بدأ تطبيقه بتاريخ 01 جانفي 2017.¹

2- هدف المعيار المحاسبي الدولي 12: IAS

الضريبة التي يجب إظهارها في القوائم المالية وفقاً لمعايير IFRS يجب أن تكون متعلقة بعمليات الفترة المالية، ولهذا تقسم مختلف الضرائب عبر الزمن من خلال إعادة المعالجة المحاسبية (العمليات التي تؤثر على النتيجة الجبائية)، التي تسمى طريقة الضرائب المؤجلة، المعيار المحاسبي الدولي 12 IAS يهدف إلى تبين محاسبة الضرائب على النتيجة وفق²:

- كيف يتم التسجيل المحاسبي لما ينتج عن القانون الضريبي حالياً ومستقبلاً و استرجاع أو تسوية في المستقبل للقيمة المحاسبية للأصول والخصوم الضريبية، وكذا عمليات وأحداث الفترة التي تمت محاسبتها في القوائم المالية للمؤسسة؛
- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة الناتجة عن الخسائر والقروض الجبائية؛
- كيفية المعلومات الواجب الإفصاح عنها المتعلقة بالضرائب على النتيجة؛
- عرض الضرائب على النتيجة في القوائم المالية؛
- المعلومات الواجب الإفصاح عنها المتعلقة بالضرائب على النتيجة؛

3- المفاهيم والمصطلحات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي 12: IA12

جاء المعيار بمجموعة من المفاهيم، و التي لا يمكن تطبيق المعيار إلا من خلالها، و التي تتمثل في:

1-3- الربح المحاسبي:

هو صافي الدخل (الربح أو الخسارة) الناتج عن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية قبل تنزيل مصروف الضريبة.

2-3- الدخل الضريبي:

هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوصيات الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

¹ سعدي بن شهرة، الضرائب المؤجلة في الجزائر، النشر الجامعي الجديد، تلمسان الجزائر، ص 28.

² شوقي طارق، نفس المرجع السابق، ص 57 و 58.

3-3- الضريبة الحالية:

هو مبلغ ضرائب الدخل الواجب السداد (أو التي ستسترد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) عن الفترة، أي تخضع أرباح السنة الحالية لضريبة الدخل كما أن الخسائر المتكبدة يتم تدويرها لسنوات لاحقة وبالتالي يتم استرداد منافعها مستقبلاً.

4-3- خصوم ضريبة مؤجلة:

هي مبالغ ضرائب الدخل واجبة التسديد في الفترات المستقبلية والمتعلقة بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، وتنشأ عندما تكون القيمة المسجلة لأصل أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أقل من أساسه الضريبي.

5-3- أصول ضريبة مؤجلة:

هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد أو الممكن استردادها في الفترات المستقبلية والمتعلقة ب:

- الفروق المؤقتة القابلة للخصم.
- ترحيل للأمام للخسائر غير المستغلة لأغراض الضريبة
- ترحيل الخصومات الضريبية التي لم يتم استنفادها للفترات اللاحقة والتي يحق للمنشأة الاستفادة منها، وبشكل عام يظهر الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أكبر من أساسه الضريبي.¹

6-3- الفروقات المؤقتة:

وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال فترة محاسبية وتنشأ عندما يكون هناك إختلاف زمني بين الإثبات المحاسبي لأصل أو الإلتزام من المنظور محاسبي عن الإثبات الجبائي لنفس الأصل أو الإلتزام.

7-3- الفروقات الدائمة:

وهي فروق تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المتوافقة مع القواعد والمعايير المحاسبية وال تنعكس آثار هذه الفروقات على فترات مالية أخرى.

4- مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IA12 :

يطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، شاملاً جميع الضرائب المحلية والأجنبية المحجوزة عند المنبع، والمفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما تشمل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المؤسسات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيع الأرباح للمؤسسة معدة التقرير.²

¹ بوقدأش أم الخير و زرب حمزة، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شعادة ماستر أكاديمي، جامعة الحمد بوقرة بومرداس، 2023/2022، ص 30 و 31.

² نعيمة موسى و هاجر نصيب، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة، جامعو محمد خضير بسكرة، 2020/2019، ص 28.

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق المعيار IAS12 :

في نهاية الدورة وبعد إقفال السنة المالية تقوم المؤسسة بإعادة النظر في النتيجة المحاسبية وفق القواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري وصولا إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي يؤدي كل هذا إلى ظهور ضرائب مؤجلة، والتي يجب معالجتها وتسجيلها محاسبيا في دفاتر المؤسسة، و التي من شأنها إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

المطلب الأول : الفروقات الدائمة والفروقات المؤقتة

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

1. الفروقات الدائمة :

وهي عبارة عن فروقات تنشأ نتيجة معالجة بعض العمليات لأغراض ضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها لأغراض محاسبية، حيث تتميز هذه الفروق بأنها تؤثر على الدورة التي تحدث فيها فقط دون أن يمتد تأثيرها إلى الدورات اللاحقة وهي تتمثل في الادمجات (Réintégration) التي يتعين دمجها في النتيجة المحاسبية وكذا الخصومات التي يتعين تخفيضها من النتيجة المحاسبية وهي تتمثل فيما يلي :

1.1. حصص الهدايا ومصاريف الأشهرار المالي:

حيث إعتبر المشرع الجبائي أن الهدايا المختلفة تكون غير قابلة للخصم ماعدا الهدايا الاشهرارية التي لا تتجاوز قيمتها 500 ج للوحدة، وكذا الاعانات والتبرعات والهبات الممنوحة للمؤسسات والجمعيات ذات الطابع الانساني عندما لا جاوز مبالغها 4.000.000 دج سنويا، في حين حدد المشرع الجبائي مصاريف الاشهرار المالي (Sponsoring) الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرة الشباب في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية في حد أقصاه في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي لا يحدد أسقفا لخصم هذه الأعباء من الإيرادات .

2.1. مصاريف البحث والتطوير:

نجد أن المشرع الجبائي حدد السقف المحدد للخصم بالنسبة لمصاريف البحث والتطوير في حدود 30% من مبلغ الربح الخاضع للضريبة دون تجاوز حد أقصاه قدره 200.000.000 دج شريطة إعادة استثمار المبالغ المرخص بخصمها مع التصريح لدى الإدارة الجبائية وكذا الهيئة الوطنية المكلفة بمراقبة البحث العلمي ، بينما نجد النظام لمحاسبي المالي ينص على تسجيل مصاريف البحث حسب طبيعتها ضمن الأعباء مباشرة كما ينص

على تسجيل مصاريف التطوير ضمن التثبيات المعنوية إذا تحققت شروط معينة، وعليه يمكن تطبيق الاهتلاكات عليها، وهذا له انعكاسات من الناحية الجبائية على حساب النتيجة الجبائية¹.

3.1. الأعباء الجبائية غير مقبولة للخصم :

لقد نص المشرع الجبائي على عدم قابلية خصم بعض الضرائب والرسوم من النتيجة المحاسبية وبالتالي يتعين إعادة إدماجها في الربح الخاضع للضريبة وعلى رأسها الضريبة على أرباح الشركات و كذا الرسم على التمهين إضافة إلى الرسم على إمتلاك السيارات الخاصة من طرف الشركات، كما اعتبر المشرع الجبائي العقوبات والغرامات المسلطة على المكلفين بالضريبة نتيجة عدم احترامهم لالتزاماتهم القانونية بمثابة أعباء غير قابلة للتخفيض ، في حين يسمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل هذه الأعباء محاسبيا وذلك في الحساب 64 بالنسبة للضرائب والرسوم وحساب 65 بالنسبة للعقوبات الجبائية وكذا حساب 69 بالنسبة للضرائب على النتائج.

4.1. أقساط الاهتلاك غير قابلة للخصم :

حيث ينص القانون الجبائي على حساب قسط الاهتلاك المالي القابل للخصم بالنسبة للسيارات السياحية على أساس قيمة شراء موحدة قدرها 3.000.000 دج. غير أن هذا السقف لا يؤخذ بعين الإعتبار إذا كانت هذه السيارة السياحية شكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة كما نص على عدم قبول خصم أقساط الاهتلاك المطبقة من طرف المقرض المستأجر في إطار عقد القرض الايجاري (crédit bail) على عكس النظام المحاسبي المالي الذي يسمح بتسجيل هذه الاهتلاكات محاسبيا من أجل تحديد النتيجة المحاسبية .

5.1. مصاريف أخرى غير قابلة للخصم :

لقد رفض المشرع الجبائي خصم بعض الأعباء التي سجلتها المحاسبة في الصنف 06 و بالتالي يتعين دمجها في الربح المحاسبي من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة منها مصاريف الاستقبال بما فيها مصاريف الاطعام والفندق وكذا مختلف الأعباء ومصاريف الايجار الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال بالإضافة إلى المصاريف المستوفية لشروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما تفوق قيمة الفاتورة باحتساب كل الرسوم مبلغ 300.000 دج ، و كذا مصاريف إيجار وتصليح وصيانة السيارات السياحية عندما لا تشكل الأداة الأساسية لنشاط المؤسسة القيمة للتثبيات ، دون أن ننسى خسائر القيمة للتثبيات في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي يسمح بتسجيل هذه الأعباء محاسبيا دون أن يضع أي شروط متعلقة بطبيعة الأعباء أو بطريقة تسديد الفاتورة².

¹ د سماعيل عيسى ، مجلة الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري ، المجلد 05، العدد 02 2019 ، ص 97 و 98 .

² نفس المرجع سابق، ص 99

6.1. فوائض القيمة غير الخاضعة للضريبة :

حيث ينص القانون الجبائي على إعفاء فوائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات المحققة بين الشركات التابعة لنفس المجمع، وكذا فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول في إطار عمليات القرض الإيجاري، كما ينص على معالجة فائض القيمة للتنازل عن التثبيتات جبائياً باحتسابه في حدود 70 % من قيمته إذا كان يشمل تثبيتات تم اكتسابها أو إنجازها منذ 3 سنوات على الأكثر أو باحتسابه في حدود 35 % من قيمته إذا كان يشمل تثبيتات تم اكتسابها أو إنجازها منذ أكثر من 3 سنوات من تحقيقه .

في حين يعتبر النظام المحاسبي المالي فائض القيمة إيراد كباقي الإيرادات يسجل محاسبياً في الحساب 752.

7.1. قسائم الأرباح الموزعة على الشركات:

لا تدخل ضمن الربح الجبائي المداخل المتأتمية من توزيع الأرباح والتي سبق لها وأن أخضعت للضريبة على أرباح الشركات أثناء تحقيقها أو تلك المعفاة صراحة، بينما تعتبر هذه التوزيعات للأرباح محاسبياً كإيرادات مالية تدخل في حساب الربح المحاسبي.

2. الفروقات المؤقتة :

هي تلك الفروقات التي تنشأ في دورة معينة بين القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم و قاعدته الضريبية ، نتيجة التفاوت الزمني بين الإثبات المحاسبي للأصل أو الخصم وفق التشريع الضريبي ، و التي تنعكس آثارها على مستوى الدورات المحاسبية اللاحقة من خلال ظهور وضعية ضريبية مؤجلة تأخذ شكل أصول ضريبية مؤجلة أو خصوم ضريبية مؤجلة ، يكون لها تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة .

وتنقسم هذه الفروق إلى قسمين :

- الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة : و هي الفروق المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي لفترات مستقبلية ، و ذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول و الخصوم .
- الفروق المؤقتة القابلة للإقطاع : و هي الفروق الزمنية التي ينتج عنها مبالغ قابلة للإستقطاع عند تحديد الربح الضريبي لفترات مستقبلية و ذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول و الخصوم .

المعدلات الضريبية على الفروقات المؤقتة:

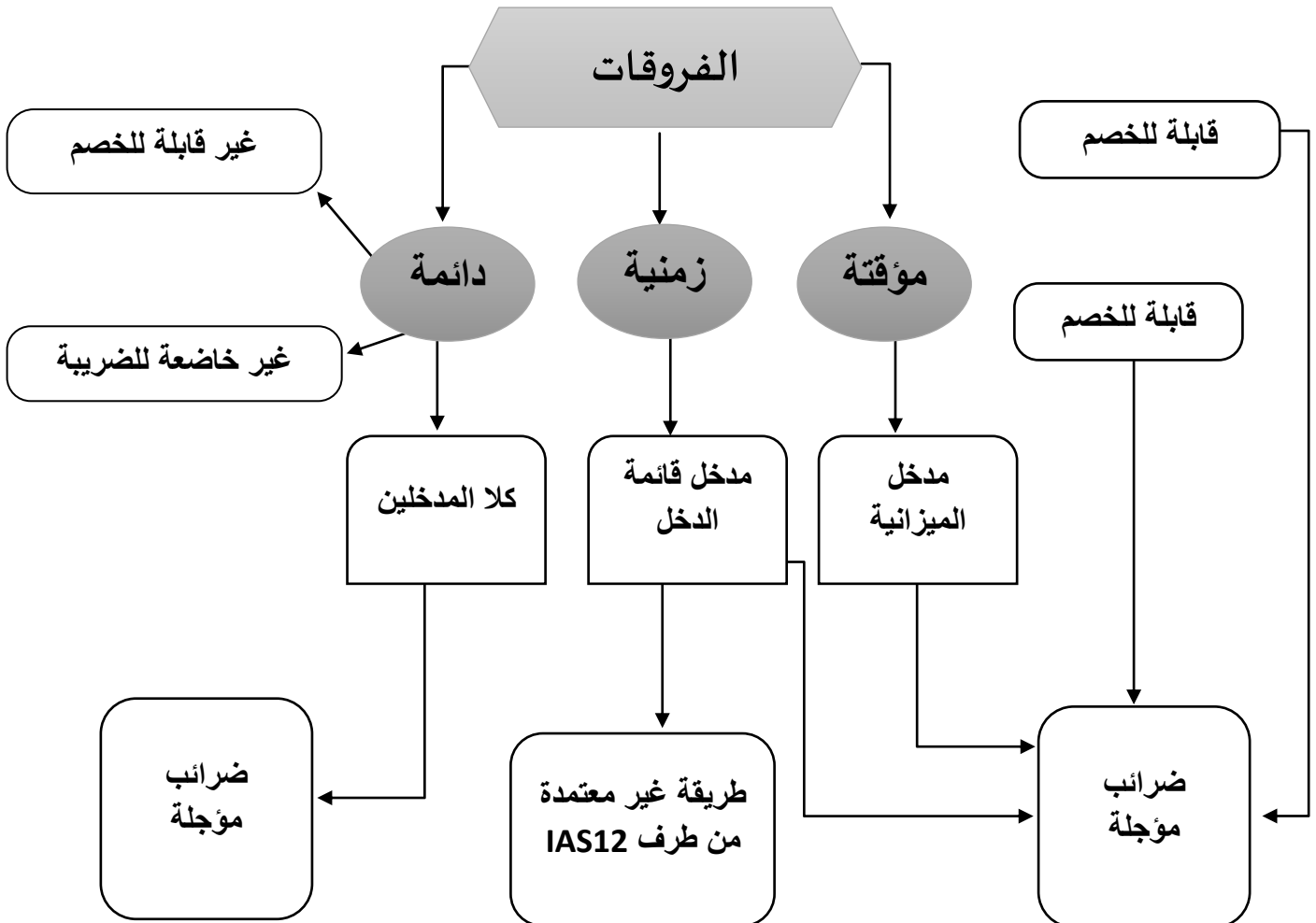
ينبغي استخدام معدل الضريبة على أرباح الشركات المحددة وفق المادة 15 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي:¹

19 % بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع ، و التي يقصد بها استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد بإستثناء أنشطة التوضيب أو العرض التجاري بغرض إعادة بيعها كما تستثنى منها الأنشطة المنجمية و المحروقات.

23 % بالنسبة لأنشطة البناء و الأشغال العمومية و الري ، و المتمثلة في الأنشطة المسجلة بتلك الصفة في السجل التجاري و التي يترتب عليها دفع الإشتراكات الإجتماعية الخاصة بالقطاع.

26 % بالنسبة للأنشطة الأخرى.

الشكل رقم (I-01): الفروقات



المصدر: من إعداد سعيدي بن شهرة، الضرائب المؤجلة في الجزائر، النشر الجامعي الجديد، تلمسان-الجزائر، ص 37

¹ يخلف رندا ابتسام، تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري، مجلة ، المجلد 06 ، العدد 01 2021 ، ص 519 و 520 .

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول

وفق النظام المحاسبي المالي، قسم الضرائب المؤجلة إلى نوعين أساسيين ضرائب مؤجلة أصول، في حالة كان للشركة حق على عاتق إدارة الضرائب، و ضرائب مؤجلة خصوم، في حالة تكون للشركة إلزام لصالح إدارة الضرائب، و سوف نتعرف على المعالجة الحسابية لكل نوع .

و يمكن التمييز بين النوعين من الضرائب من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (01-1): أنواع ضريبة المؤجلة

القيمة المحاسبية أصغر من القيمة الجبائية	القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	الفرق المؤقت عبارة عن :
ضرائب مؤجلة خصوم	ضرائب مؤجلة أصول	عبء
ضرائب مؤجلة أصول	ضرائب مؤجلة خصوم	إيراد

المصدر: عيسى سماعين، جباية و محاسبة المؤسسة ، ص 204.

1- تعريف الضرائب المؤجلة أصول :

وتمثل مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل ، و التي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة القابلة للتحصيل عن تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية ، و يقصد بالتحصيل أنها ستخفف من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع¹ ونجدها في الحالات التالية :

- خسائر السنوات السابقة
- المصاريف المالية و الأتاوى و الأتعاب
- أعباء المتعلقة بالمؤونات

2- التسجيل المحاسبي :

تسجل الضرائب المؤجلة أصول محاسبيا بجعل حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مدينا، بمبلغ الضرائب الذي سيحقق، و هذا بجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول دائنا، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول، فندرج قيدا معاكسا².

¹ جمال الدين بكيري، جيلالي بهاز، الضرائب المؤجلة و آثارها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 04، العدد 01 جوان 2021 ص 351.

² خالد عارفي و محمد طالبي، المعالجة المحاسبية و الجبائية للضريبة المؤجلة ، مجلة ، المجلد 10، العدد 01 جوان 2021، ص 218

و يكون كالآتي :

التسجيل المحاسبي للدورة المالية :

المبالغ		البيان	الحساب	
XXX	XXX	الضرائب المؤجلة أصول	133	
XXX		فرض ضريبة مؤجلة أصول	692	
		إثبات ضريبة مؤجلة أصول		

عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول :

المبالغ		البيان	الحساب	
XXX	XXX	فرض ضريبة مؤجلة أصول	692	
XXX		الضرائب المؤجلة أصول	133	
		إلغاء ضريبة مؤجلة أصول		

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم

1- تعريف الضرائب المؤجلة خصوم :

هي مبلغ الضريبة على أرباح الناشئة خلال السنة القابلة للدفع في الفترات المستقبلية يرغم من أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الإستحقاق ، و التي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترات المستقبلية ، و الذي يقصد بها أنها ستضاف إلى مبلغ الضرائب المستحقة الدفع. و نجدها في الحالات التالية:

- عدم تجانس الإهلاك المحاسبي و الإهلاك الجبائي

- إعانات الدولة

- مصاريف البحث و التطوير

2- التسجيل المحاسبي :

تسجل الضرائب المؤجلة خصوم محاسبيا بجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، و هذا بجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم مدينا، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم، فنسجل قيدها معاكسا¹ و يكون كالآتي :

¹ خالد عاربي و محمد طالي ، نفس المرجع السابق، ص 219

المبالغ		البيان	الحساب	
XXX	XXX	فرض ضريبة مؤجلة خصوم الضرائب المؤجلة خصوم إثبات الضريبة مؤجلة خصوم	134	693

عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم:

المبالغ		البيان	الحساب	
XXX	XXX	الضرائب المؤجلة خصوم فرض ضريبة مؤجلة خصوم إلغاء الضريبة مؤجلة خصوم	693	134

خلاصة الفصل :

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة الضريبة المؤجلة وأهميتها ومعالجتها وفق النظام المحاسبي والمعياري المحاسبي رقم 12، لكون الضريبة ساهمت في تطور المحاسبة، من خلال ذلك تبين لنا أن الضرائب تحتل مكانة هامة بين مختلف مصادر الإيرادات التي تتحصل عليها الدولة ولضمان التحصيل الجيد لهذه المصادر ألزمت الدولة المؤسسات بمسك محاسبة مفصلة ومنتظمة.

ولقد تطرقنا أيضا في هذا الفصل إلى أهم جانب من جوانب الاختلافات المحاسبية الجبائية والتي تتمثل في الفروقات المؤقتة والتي جاء طرق معالجتها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 من خلال مفهوم الضرائب المؤجلة بنوعيه الذي يكون إما ضرائب مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم.

الفصل الثاني

الضرائب المؤجلة وفق

النظام الجبائي في

الجزائر

تمهيد

يعتبر النظام الجبائي من أهم الأسس التي تستند عليها الأنظمة الاقتصادية على اختلاف الأزمنة والأمكنة، كما تعد فعالية هذا النظام و سلامته أداة لتحقيق النمو الاقتصادي، فالاقتصاد الجديد أعطى للضريبة دورا في تحقيق أهدافها، باعتبارها أداة لمعالجة الركود والأزمات الاقتصادية، وقد قامت الجزائر بعدة إصلاحات و نظرا لأنها دولة تفتقر لجهاز قوي، لذا فهي تعتمد على عوائد البترول و على هذا الأساس فقد شهد النظام الجبائي الجزائري عدة تعديلات بواسطة مجموعة من النصوص القانونية و التشريعات السنوية و التي بدأت تظهر تدريجيا لأكثر بساطة و وضوح و هذا لغرض التحصيلات الجبائية.

و في هذا الفصل سنقوم بدراسة كل من النظام الجبائي و الضريبة على أرباح الشركات و كذا العلاقة بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي.

المبحث الأول : ماهية النظام الجبائي

أصبح مجال الضرائب واحد من أكبر اهتمامات الدول باعتباره مصدر عائدات وأيضاً لتغطية النفقات العامة بهدف الوصول إلى الأهداف المالية والاقتصادية المسطرة، وكما هو معروف انه من بداية تشريع الضريبة إلى غاية تحصيلها هي مراحل لا تقام بصفة عشوائية، بل إن كل دولة تضع نظام من خلاله توضح طرق، وكيفيات التعامل مع كل أنواع الضرائب، والرسوم المفروضة داخل نطاقها الجغرافي.

المطلب الأول : مفهوم النظام الجبائي

يرى البعض أن مفهوم النظام الجبائي يتراوح بين مفهوم واسع و مفهوم ضيق وفقاً للمفهوم الواسع فإن النظام الجبائي هو "مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تركيبها إلى كيان ضريبي معين ، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام ، والذي تختلف ملامحه بالضرورة من اقتصاد إلى آخر . أما المفهوم الضيق فهو يعني "مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط و التحصيل"¹.

وعادة ما يتم استخدام السياسة الضريبية في إطار نظام جبائي معين ، وبالتالي يشكل النظام الجبائي الترجمة العملية للسياسة الضريبية، وعليه يمثل النظام الجبائي مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلائم مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع ، تشكل في مجموعها هيكلًا ضريبياً متكاملًا ، يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الجبائية².

ومن هنا يمكن القول أن النظام الجبائي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالسياسة الضريبية للمجتمع من أجل تحقيق أهدافها، وتعتبر السياسة الضريبية للمجتمع جزءاً من سياسته الاقتصادية ، وهي مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة ، لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة ، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع³.

¹ يونس أحمد البطريق، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص19

² زوز علي، "آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي الواقع والتحديات"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسينية بن بوعلی الشلف،

2014/2013، ص06

³ سعيد عبد العزيز عثمان، "النظم الضريبية-مدخل تحليلي مقارن"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص13

المطلب الثاني: خصائص النظام الجبائي

من خصائص النظام الجبائي يمكن استخلاص ما يلي:

- أنه يراعي 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.
- أنه 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 سيثقل العبء الضريبي للفئات الأخرى من المجتمع¹.
- أن يكون النظام الجبائي مرناً وقابلًا 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 قائم؛
- توثيق الصلة بين المكلف بالضريبة والخزينة العامة ومحاولة التقليل من التوتر والخلاف بينهما بهدف السعي إلى تحقيق المصالح العامة.
- أنه يتسم النظام الجبائي بالوضوح من أجل استيعاب معاملة، وسهولة فهمه من طرف الموظفين الجدد، وتخفيض نسبة التهرب الناتجة عن استغلال مختلف الثغرات فيه².
- فبتحديد الضريبة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام يكون المكلف متيقناً بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا لبس فيها، ومن ثم يمكنه أن يعرف مسبقاً موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة، إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها، حيث أن عدم الوضوح يؤدي إلى حذر المكلفين من النظام الجبائي.

¹ محمد عباس مجري، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، 2003، ص23

² نفس المرجع، ص24

المطلب الثالث: مبادئ النظام الجبائي وأهدافه

أولاً: مبادئ النظام الجبائي

ونعني بها تلك الأسس و الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة وتهدف هذه المبادئ إلى التوفيق بين مصلحة الدولة والمكلفين ومن بين أهم هذه المبادئ نذكر :

1- مبدأ العدالة

أن يساهم كل فرد في تغطية النفقات العامة ويقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته، أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد.

2- مبدأ اليقين

أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها وميعاد الوفاء بها والهدف من ذلك هو حماية دافع الضريبة من التعسف الممكن حدوثه من موظفين الإدارة الضريبية¹.

3- مبدأ الاقتصاد في النفقات

يعني أن يكون الإنفاق الذي يتم بشكل تكاليف لتحصيل الضرائب بأدنى قدر ممكن وبحيث تكون حصيلة الإيرادات الضريبية التي تدخل في خزينة الدولة أكبر ما يكون، وإلا أصبح فرضها عديم الأهمية عندما تصبح التكاليف الجبائية أكثر من حصيلتها².

4- مبدأ الملائمة

يجب أن تحصل كل الضرائب في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة في جباية الضرائب أي يجب أن تكون موعد دفع الضريبة من ممول إلى الخزينة العمومية بتلائم مع موعد تحقق الوعاء الخاضع للضريبة.

¹ فليح حسن خلف، المالية العامة، علم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 180.

² عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1995، ص 95.

5- مبدأ الثبات

أن لا تتغير حصيلة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية خصوصا أوقات الكساد وذلك أن حصيلة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل والإنتاج والعكس في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات¹.

ثانيا : أهداف النظام الجبائي

يصبوا النظام الجبائي في أي مجتمع إلى تحقيق الاستقرار والتنوع من خلال مجموعة من الأهداف في المجال المالي، الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي.

1. الأهداف المالية

يعتبر من الأهداف الرئيسية والهامة للضريبة حيث تمثل مصدر داخلي دائم من إيرادات الدولة لتمويل خزينتها وتضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق العام كتمويل الإنفاق على الخدمات وعلى استثمارات الإدارة الحكومية.

2. الأهداف الاقتصادية

يقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي غير مشوب بالتضخم أو الانكماش وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، ويمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي :

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كلياً أو جزئياً.
- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً.
- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار².

¹ خالد شحادة الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 180.

² حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 12-13.

3. الأهداف الاجتماعية

تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية من أهمها :

- تخفيف حدة التفاوت بين الدخل والثروات المرتفعة، وذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة ثم إعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة.
- المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة على سلع الاستهلاك كالخبز والحليب.
- الحفاظ على الصحة العمومية وذلك بفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية كالمشروبات الكحولية، والتبغ¹.
- توجيه سياسة النسل في الدولة ومعالجة أزمة السكن.

4. الأهداف السياسية

تستخدم الضرائب لتحقيق سياسة لحساب طبقة على حساب طبقة أخرى، أو لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو لحد منها وذلك عن طريق خفض الضرائب الجمركية على الواردات وحتى الإعفاء منها أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها، كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان، والولايات المتحدة الأمريكية).

¹ زينب حسين عوض الله، مرجع سبق ذكره، صص 128-129

المبحث الثاني: الضريبة على أرباح الشركات IBS

الضريبة على أرباح الشركات من الضرائب المباشرة حيث تدفع هذه الضريبة لصالح الميزانية العامة للدولة، وهي من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة.

المطلب الأول: تعريف الضريبة على أرباح الشركات IBS

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة (38) من قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة رقم 135 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة على : الضريبة على أرباح الشركات "هي ضريبة سنوية تؤسس على مجمل الأرباح أو المداخيل التي حققتها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136¹.

و عليه فإن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مخصصة للأشخاص الاعتباريين الخاضعين للنظام الحقيقي، ويتم احتسابها على الربح الذي حققته الشركة خلال السنة المحاسبية.

و يتميز هذا النوع من الضريبة بخصائص نذكرها كالتالي:

- ضريبة وحيدة : تقرض ضريبة واحدة على مجمل الأرباح و المداخيل.
- ضريبة عامة: لا يوجد تمييز بين الأرباح و المداخيل الخاضعة.
- ضريبة سنوية: الوعاء الضريبي الخاضع لسنة واحدة فقط.
- ضريبة نسبية: تحدد نسبة الإخضاع الضريبي بمعدل واحد حسب كل نشاط².

1. مجال التطبيق:

الشركات الخاضعة إجباريا:

- شركات الأسهم ؛
- شركات التوصية بالأسهم ؛
- شركات ذات المسؤولية المحدودة ش.ذ.م.م - ش.ذ.ش.و.م.م) ؛
- المؤسسات العمومية الاقتصادية ؛
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها.

¹ سليم مجلخ و وليد بشيشي، تأثير الضريبة على أرباح الشركات على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2019، ص 15، ص 16.

² حميمد حسام الدين و ملياني محمد مهدي، الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل المعيار المحاسبي رقم 12، مذكرة تخرج مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2021/2020، ص 28.

يمكن أن تخضع للضريبة على أرباح الشركات، الأرباح والمداخيل الخاضعة للضريبة المحققة في الجزائر. إضافة إلى هذا، يجب على هذه الأرباح أن تتأتى من ممارسة نشاط ما خاضع للضريبة بشكل اعتيادي. تعتبر أرباحا محققة بالجزائر على الخصوص¹ :

- الأرباح المحققة والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة؛
 - أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليس لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات. في هذه الحالة، تعتبر الشركة هي نفسها من تقوم بالعمليات انطلاقا من إقامتها الأصلية.
 - أرباح المؤسسات، وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.
2. معدلات الضريبة:

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي (المادة 150 من ق ض م ر م):

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

في 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.

- 10% ، بمعدل مخفض على الأرباح المعاد استثمارها . يطبق هذا المعدل على نواتج سنة 2022 والسنوات التي تليها.

يطبق المعدل المخفض على :

- أرباح شركات الإنتاج ، في حدود الربح الخاضع المصرح به، عندما تكون موجهة لاقتناء معدات الإنتاج المتعلقة بالنشاط الممارس، خلال السنة التي تم فيها تحقيق هذا الربح.
- على الأرباح التي استعملت لاقتناء الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المالية المماثلة التي تسمح بالمساهمة في حدود 90 % على الأقل في رأسمال شركة أخرى لإنتاج السلع أو الأشغال أو الخدمات، شريطة أن يكون المبلغ المعاد استثماره، محررا كليا.

¹ [الضريبة على أرباح الشركات \(mfdgi.gov.dz\)](http://mfdgi.gov.dz) ، تم الإطلاع عليه بتاريخ 2024/05/30، على الساعة 16.00

3. تحديد وعاء الضريبة :

إن 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 الإستغلال أو في نهايته.

يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة، مقتطعا منها الزيادات المالية وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة.

إن إخضاع أرباح الشركات إلى الضريبة لا يأخذ بعين الإعتبار الربح المحاسبي فقط و إنما تعديل وتصحيح هذا الربح وفقا للقواعد الجبائية السارية المفعول، وذلك لكون مصلحة الضرائب ترفض بعض الأعباء التي أدرجت في الربح المحاسبي.¹

يصطلح على الربح المصحح بالربح الجبائي الذي يشكل أساسا لاقتطاع الضريبة على أرباح الشركات ويمكن صياغة علاقة تحديد الربح الجبائي كما يلي:

$$\begin{aligned} \text{الربح الخاضع} &= \text{الربح المحقق} + \text{التعديلات الجبائية.} \\ \text{الربح الجبائي} &= \text{الربح المحاسبي} + \text{الأعباء غير القابلة للحسم} - \text{الأعباء القابلة للحسم} \end{aligned}$$

4. آليات دفع الضريبة على أرباح الشركات:

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات حسب :

- نظام الدفع التلقائي : حسب هذا النظام، يجب أن تُحسب الضريبة على أرباح الشركات من طرف المكلف بالضريبة نفسه وتُسدد تلقائيا إلى صندوق قابض الضرائب .
- نظام الاقتطاعات من المصدر : يخص هذا النظام بعض المداخيل التابعة للضريبة على أرباح الشركات، وهي المداخيل المحققة من طرف المؤسسات الأجنبية ؛مداخيل رؤوس الأموال المنقولة ؛إيجار القاعات أو المساحات لإحياء الحفلات أو لتنظيم اللقاءات والملتقيات والتجمعات وكذا تنظيم الأعياد السوقية.

¹ فتيحة بيقة، إجراءات التدقيق الجبائي للضريبة على أرباح الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص جبائية مؤسسة، جامعة أحمد دراية أدرار، 2016/2015، ص 40 و 41.

5. آجال دفع تسبيقات الأقساط على الحساب ومتبقي التصفية:

يترتب على الضريبة على أرباح الشركات أداء ثلاثة (03) تسبيقات يجب أداؤها، في الآجال التالية¹:

- التسبيق الأول: دون أن تتجاوز 20 مارس
- التسبيق الثاني: دون أن تتجاوز 20 يونيو
- التسبيق الثالث: دون أن تتجاوز 20 نوفمبر من السنة التي تلي تلك التي تم فيها تحقيق الأرباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة (المادة 1-356 من ق ض م ر م).

متبقى التصفية :

- يشرع المكلف بالضريبة تلقائيا في التصفية وتسديد رصيده المتبقي دون إنذار مسبق عن طريق جدول إشعار بالدفع (ج 50) في أجل أقصاه 20 ماي من كل سنة. ينتج عن متبقى التصفية الفرق بين :
- إما تكملة لضريبة يجب تسديدها.
 - إما فائضا يمكن خصمه من الأقساط المقبلة الخاصة بالتسبيقات، أو عند الاقتضاء، طلب استرجاعها.
- إذا تجاوزت التسبيقات المدفوعة مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة للسنة المالية، ينتج عن الفرق فائض في الدفع يمكن خصمه من الأقساط المقبلة الخاصة بالتسبيقات أو عند الاقتضاء، طلب استرجاعها.

¹ [الضريبة على أرباح الشركات \(mfdgi.gov.dz\)](http://mfdgi.gov.dz)، تم الإطلاع عليه بتاريخ 2024/06/01، على الساعة 11.00 .

عندما تستفيد المؤسسة من تمديد أجل إيداع التصريح السنوي يمدد كذلك أجل تسوية متبقى التصفية.

حساب الأقساط على الحساب ومتبقى التصفية.

يجب أن تحسب الأقساط على أساس الربح الخاضع للضريبة بالنسبة العادية للسنة المالية السابقة (تسمى السنة المالية المرجعية¹). يساوي مبلغ كل تسبقة 30 % من الضريبة المتعلقة بالربح المرجعي.

يحسب مبلغ التسبقة الأولى بعنوان السنة المالية على أساس الربح الخاضع للضريبة بالنسبة العادية للسنة المالية المقفلة ما قبل الأخيرة، ويسوى مبلغ هذه التسبقة عند دفع أقرب تسبقة لاحقة.

لا يمكن لمبلغ الضريبة المستحق على الشركات بعنوان الضريبة على أرباح الشركات أن يقل، بالنسبة لكل سنة مالية، و مهما يكن الناتج المحقق، عن 10.000 دج. (المادة 356-9 من ق ض م ر م).

كيفية حساب الأقساط على الحساب للضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لشركة مفلسة :

حساب كل قسط على الحساب يجب أن يتم وفق الصيغة التالية :

$30\% * 10.000 \text{ دج} = 3.000 \text{ دج}$ لكل قسط (المادة 356 من ق.ض.م.ض.م)

المطلب الثاني : مجال إعفاء الضريبة على أرباح الشركات

قام المشرع الجزائري بسن جملة من الإعفاءات لتعزيز أداء الشركات و توجيه الإستثمار نحو نشاطات معينة :

1. الإعفاءات الدائمة الممنوحة هي (المادة 138 من ق ض م ر م)

القطاع الفلاحي :

- صناديق التعاون الفلاحية بعنوان العمليات البنكية والتأمين والمحقة مع شركائها فقط؛
- التعاونيات الفلاحية للتمويل والشراء وكذا اتحاداتها المستفيدة من اعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة للوزارة المكلفة بالفلاحة والمسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكمها، بإستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء؛
- الشركات التعاونية لإنتاج وتحويل وحفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها أعلاه، والمسيرة طبقا للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيروها، بإستثناء العمليات الآتية¹؛
- المبيعات المحققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية؛

¹الضريبة على أرباح الشركات (mfdgi.gov.dz) ، تم الإطلاع عليه بتاريخ 2024/06/02، على الساعة 10.00

بعمليات التحويل التي تخص المنتوجات أو المنتوجات الفرعية، باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان والحيوان أو التي يمكن إستعمالها كمواد أولية في الفلاحة و الصناعة .

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 يعدها الديوان أو بتريخيص منه.

- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطازج الموجه للاستهلاك على حالته.

- تعاونيات الصيد البحري و تربية المائيات ، و اتحاداتها المستفيدة من اعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة للوزارة المكلفة بالصيد البحري و تربية المائيات و المسيرة طبقا للاحكام القانونية و التنظيمية التي تحكمها ، باستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء.

العمليات المدرة للعملة الصعبة :

- عمليات تصدير السلع والخدمات، باستثناء تلك المنجزة من طرف مؤسسات النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك وكذا بالنسبة لمتعاملي الهاتف النقال وحاملي تراخيص إقامة واستغلال خدمات تحويل الصوت عبر بروتوكول الأنترنت والمؤسسات الناشطة في المجال القبلي أو البعدي للإنتاج في القطاع المنجمي مقارنة مع عمليات تصدير المنتجات المنجمية على حالها الخام أو بعد تحويلها. يحدد الريج المعفى على أساس رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة.

ترتبط الاستفادة من هذا الاعفاء بتقديم الشركة إلى المصالح الجبائية المختصة، وثيقة تثبت دفع هذه الإيرادات لدى بنك موطن بالجزائر، وفقا للشروط والأجال المحددة في التنظيم الساري المفعول.

2. الإعفاءات المؤقتة الممنوحة :

1.2. القطاع السياحي

- المؤسسات السياحية المنشأة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب باستثناء وكالات السياحة والأسفار لمدة عشر(10) سنوات.

- وكالات السياحة والأسفار و كذا المؤسسات الفندقية، لمدة ثلاث (3) سنوات إبتداء من تاريخ بداية النشاط. يحدد الريج المعفى على أساس رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة.ترتبط الاستفادة من هذا التدبير، بتقديم الشركة إلى المصالح الجبائية المختصة، وثيقة تثبت دفع هذه الإيرادات لدى بنك موطن بالجزائر وفقا للشروط و الأجال المحددة في التنظيم الساري المفعول.

2.2. سوق البورصة

- تعفى من الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس (5) سنوات إبتداء من أول جانفي 2019، مداخيل وفوائض قيم الأسهم والأوراق المماثلة لها المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة وكذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة-كما يمنح هذا الإعفاء كذلك لمداخيل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأوراق والسندات والأوراق المماثلة لها للخزينة والمسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أو تم تداولها في سوق منظم. لمدة خمس (5) سنوات، وذلك ابتداء من أول جانفي سنة 2019 .
- كما تعفى من الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس(5)سنوات، ابتداء من أول جانفي سنة 2019، ودائع البنوك لأجل لمدة خمس (5) سنوات فأكثر . (المادة 44 من قانون المالية 2019). (المادة 44 من قانون المالية 2019).
- تعفى من الضريبة على أرباح الشركات، نواتج وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن سندات الخزينة والسندات والأوراق المماثلة المسعرة في البورصة أو المتداولة في سوق منظمة لأجل أدنى يقدر بخمس (5)سنوات، والصادرة خلال فترة خمس(5) سنوات، ابتداء من أول جانفي سنة 2019 . (المادة 44 من قانون المالية 2019).
- تستفيد الشركات التي تسعر أسهمها العادية في البورصة من تخفيض في الضريبة على أرباح الشركات يساوي معدل فتح رأسمالها في البورصة، لمدة ثلاث سنوات، وذلك ابتداء من أول جانفي سنة 2021.(المادة 133 من قانون المالية 2021).
- تعفى الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية " أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن على البطالة"، لمدة ثلاث (3) سنوات، ابتداء من تاريخ الشروع في استغلالها.

ترفع مدة الإعفاء إلى ست (6) سنوات، إذا كانت الأنشطة ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، و ذلك ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

وتمدد فترة الإعفاء هذه بستين (2)، عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.

ويترتب على عدم احترام التعهد المتعلق بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

عندما يمارس هؤلاء الشباب المستثمر النشاط في مؤسسة، بصفة متزامنة، داخل وخارج منطقة من المناطق التي يجب ترقيتها والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم ، فإن الربح المعفى من الضريبة ينتج من النسبة بين رقم الأعمال المحقق في المنطقة التي يجب ترقيتها ورقم الأعمال الإجمالي.

إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"، في منطقة بالجنوب، و تستفيد من مساعدة "صندوق تسيير عمليات الاستثمارات العمومية المسجلة في ميزانية التجهيز للدولة وتطوير مناطق الجنوب والهضاب العليا"، تمدد مدة الإعفاء إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

المؤسسات التي تحمل علامة "مؤسسة ناشئة" واللاتي تحملن علامة "الحاضنة":

تستفيد المؤسسات لتي تحمل علامة "مؤسسة ناشئة" من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة أربع (4) سنوات، ابتداء من تاريخ الحصول على علامة "مؤسسة ناشئة"، مع سنة واحدة إضافية في حالة التجديد .

تستفيد الشركات التي تحمل علامة "الحاضنة" من الإعفاء من الضريبة على ارباح الشركات لمدة سنتين (02) ابتداء من تاريخ الحصول على علامة الحاضنة

المطلب الثالث : الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

تعد النتيجة المحاسبية الإجمالية قبل الضريبة على الأرباح وقبل الضرائب المؤجلة في المؤسسة أساس الانطلاق لحساب الاختلافات الناجمة بين المحاسبة والجبائية خارج المحاسبة كما يلي:

النتيجة المحاسبية = الإيرادات - التكاليف

أما النتيجة الجبائية = إيرادات خاضعة للضريبة - تكاليف قابلة للخصم،

أي أن النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية الإجمالية + الاستردادات - التخفيضات.

الاستردادات هي التكاليف المقيدة في السجلات المحاسبية للشركة ولكنها غير مقبولة جبائيا بصفة نهائية أو مؤقتة، وهي التكاليف التي لا تتوفر فيها الشروط التالية -«: استغلالها في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو لمصلحتها، وأن تتعلق بعنق فعلي و أن تكون مدعمة بمبررات كافية، و أن تكون مدرجة ضمن أعباء السنة التي صرفت خلالها.

أما التخفيضات فهي الإعفاءات الممنوحة كليا أو جبائيا من الإدارة الجبائية، فإذا كانت النتيجة الجبائية (الضريبية) موجبة فهي الربح الجبائي (الضريبي) الذي يشكل قاعدة حساب الضريبة على أرباح الشركات، أما إذا كانت النتيجة سالبة فهي خسارة أي عجز جبائي، وفي هذه الحالة لا تخضع الشركة للضريبة ويعتبر العجز عبء يخصم من أرباح جبائية أخرى.

وأهم جدول يوضح مختلف التصحيحات للحصول على النتيجة الجبائية والتأكد من صحتها هو الجدول رقم 9 "تحديد النتيجة الجبائية" الذي يوضح أهم الاستردادات وأهم الإعفاءات ولكن الانطلاقة في هذا الجدول تكون من النتيجة الصافية أي بعد اقتطاع الضريبة على الأرباح والضرائب المؤجلة كما يلي : (يمكن استخراج كل الحصيلة الجبائية مع التصريح السنوي من موقع: (المديرية العامة للضرائب).¹

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية الإجمالية + الاستردادات - التخفيضات

النتيجة الإجمالية = النتيجة الصافية + الضريبة على أرباح الشركات ± الضرائب المؤجلة

بالتعويض في معادلة النتيجة الجبائية نجد:

¹ نورة ديب، إجراءات الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بشركة الصيانة للشرق SME فرع من المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر GICA، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 07، العدد 2021/01، ص 167.

النتيجة الجبائية = النتيجة الصافية + الضريبة على أرباح الشركات ± الضرائب المؤجلة +
الاستردادات -التخفيضات

كل الاستردادات المؤقتة تسجل ضرائب مؤجلة أصول في نهاية الدورة وكذلك كل التخفيضات المؤقتة تسجل ضرائب مؤجلة خصوم في نهاية الدورة.

1- الأعباء الغير قابلة للخصم :

سمح التشريع الجبائي بخصم بعض الأعباء عند تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة، ويتعلق الأمر بـ:

(141 من ق ض م ر م):

- المصاريف العامة
- المصاريف المالية
- مختلف المصاريف ؛
- الضرائب والرسوم ذات الطابع المهني
- الإهلاكات
- المؤونات
- المصاريف العامة
- أخرى .

2- الأعباء الغير قابلة للخصم :

تعتبر غير قابلة للخصم من أجل تحديد النتيجة الجبائية (المادة 169 من ق ض م ر م) :

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للإستغلال؛
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري مالم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 1000 دج في حدود مبلغ إجمالي قدره خمسمائة ألف دينار (500.000) دج.
- الإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره أربعة ملايين دينار(4.000.000 دج)؛
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الاطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتمزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

- الأعباء التي تستوفي شروط الخصم و التي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة مليون دينار(1.000.000 دج) مع احتساب كل الرسوم. غير انه يتم قبول الخصم عندما يسدد مبلغ الفاتورة عن طريق الدفع نقدا في حساب بنكي أو بريدي.
- المعاملات والغرامات والمصادرات والجزاءات، مهما كانت طبيعتها، التي يتحملها مخالفو الأحكام القانونية وكذا الغرامات التعاقدية، عندما يتم دفعها لأشخاص غير خاضعين للضريبة بالجزائر.
- حصة إيجارات المركبات السياحية التي تزيد عن 600.000 دج سنويا وكذا تكاليف صيانة وإصلاح المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط، التي تزيد عن 20.000 دج عن كل مركبة؛
- الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين.

3- الشروط العامة لخصم الأعباء :

يجب أن تستوفي الأعباء القابلة للخصم الشروط التالية : (المادة 140 مكرر من ق ض م ر م).

- أن تكون مدفوعة في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو لمصلحتها ؛
- أن توافق عبئ فعلي وتكون مدعومة بالتبريرات الكافية ؛
- أن تفسر تخفيض في الأصول الصافية ؛
- أن تكون محتواة في أعباء السنة المالية التي دفعت خلالها ؛
- لا يمكن خصم الأعباء إلا من نتائج السنة المالية المرتبطة بها.

هام :

- يجب الاحتفاظ بالاستثمارات التي تم إنجازها، بالمبلغ الموافق للجزء من الربح الخاضع للمعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات، لمدة خمس (5) سنوات على الأقل، ابتداء من تاريخ تسجيلها في الأصول.
- يترتب عن عدم الامتثال لأي شرط من الشروط المنصوص عليها في هذه المادة، استرجاع مبلغ الضريبة على أرباح الشركات غير المدفوع، زيادة على غرامة قدرها % 25 (المادة 142 مكرر من ق ض م ر م)

المبحث الثالث: العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر

يعتبر تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي كضرورة حتمية فرضتها التوجهات الاقتصادية في إطار محاولة ربط المؤسسة الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية، هذا ما أدى إلى إحداث إنعكاسات وأثار معتبرة على عدة جهات تربطها علاقة بالمحاسبة، ومن أهم تلك الجهات النظام الجبائي، و باعتبار أن النظام المحاسبي المالي يعتمد بالدرجة الأولى على تلبية إحتياجات المستثمر من خلال تزويده بصورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسات، ولا يضع ضمن أولوياته الإعترافات الجبائية، ما أدى هذا نوعا ما إلى إحداث إختلاف وتباعد بين القواعد والمفاهيم المحاسبية المالية الجديدة والقواعد الجبائية الجزائرية الحالية.

المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري علاقة قوية وهذا من خلال تبني المشرع الجزائري النموذج الأوروبي القاري، فبالرغم من أن النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية، ويختلف كثيرا في قواعده ومبادئه وأهدافه عن القانون الجبائي الجزائري، إلا أنه توجد بينهما علاقة قوية والتي تتجلى مظاهرها في النقاط التالية :

- فرض القانون الجبائي على كل المكلفين بالضريبة سواء أشخاص معنويين أو طبيعيين خاضعين للنظام الحقيقي، أن يمسكوا محاسبة قانونية ومنظمة طبقا للمواد 11-10-09 من القانون التجاري وطبقا للنظام المحاسبي المالي، والإلتزام بالتعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وهذا طبقا للمادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.
- قيام المشرع الجبائي بفرض نوعين من الرقابة والتحقق على محاسبة المكلف ومدى تطابقها مع النظام المحاسبي المالي ومقارنتها بالتصريحات الجبائية والمعلومات المتوفرة لدى إدارة الضرائب، وهذا من خلال التحقيق في المحاسبة، والتحقق المصوب في المحاسبة.
- فرض الضريبة على النتيجة الجبائية، والتي لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال النتيجة المحاسبية الناتجة عن مخرجات النظام المحاسبي المالي ضمن التقارير المالية.
- فرض تقديم الميزانية المحاسبية السنوية من طرف النظام الجبائي الجزائري، مع إعداد جدول خاص بالإنقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية يقدم معها.
- تطرق النظام المحاسبي المالي للمعالجة المحاسبية لجميع الضرائب، وإعطاء حسابات لها ضمن حافظ الحسابات.¹
- الإختلاف في القواعد:

¹ سعدي بن شهرة، مرجع سبق ذكره، ص 224.

جدول رقم (01-II): جدول الاختلافات بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
القواعد المحاسبية وإعداد التقارير المالية، تبنى على أساس مبادئ الإفصاح للمعلومات	تبنى على أساس تحديد الربح الخاضع للضريبة، وتحديد المسؤولية الضريبية للوحدات الاقتصادية، كما يجب أن تكون قابلة للتنفيذ والرقابة من قبل السلطات الجبائية
إثبات العمليات المالية وإستخلاص نتائج ربح وخسائر المشروع، وذلك حسب الأصول والأعراف المحاسبية	تحديد الربح الخاضع للضريبة وفقا للتشريعات الجبائية المقررة
تعتمد أساس الإلتزام	تعتمد أساس النقدي أحيانا وأساس الإلتزام أحيانا
تسمح بتكوين إحتياطات أو مخصصات لمقابلة الخسائر	لا تسمح بذلك أحيان
لا ترتبط بالقانون الجبائي ومستقلة عنه	ترتبط بالقانون إرتباطا شديدا
تقبل بالنفقات والمصاريف لغاية الوصول إلى الربح الصافي	لا تقبل بعض المصاريف لتخصم من الدخل مثل مخصصات الأصول التي تستجيب إلى مبدأ الحيطة والحذر
تستخرج نتيجة أعمال المشروع داخل وخارج حدود البلد	تأخذ بمبدأ إقليمية الضريبة أي ضمن حدود الدولة
تأخذ بالإيرادات جميعها	تستبعد بعض الإيرادات نظرا لإعفاءها بموجب القانون مثل دخل الأوراق المالية
ليس لها إعفاءات شخصية وعائلية تخفض من الدخل للوصول إلى صافي الربح	هناك إعفاءات عائلية وشخصية نص عليها القانون ليتم خصمها من الربح الخاضع للضريبة

- الإختلاف في المبادئ

المبادئ المحاسبية	المبادئ الجبائية
محاسبة التعهد تتجل كل العمليات حسب قاعدة الإعتراف بالحقوق المحققة دون إنتظار تدفقتها النقدي	مبدأ العدالة: تفرض العدالة الضريبة على القدرة التكليفية والتي تساوي الطاقة الضريبية والقدرة على الدفع الأفراد
إستمرارية الإستغلال بقاء المؤسسة وإستمرار نشاطها لمدة أصول	مبدأ اليقين: أن تكون الضريبة الملزم بدفعها المكلف محددة على سبيل اليقين دون غموض
قابلية الفهم : قابلية فهم البيانات من حيث المستخدمين	مبدأ الملائمة في التحصيل تسهيل إجراءات تحصل الضريبة للمكلف، وإختيار الأوقات الملائمة

المصدقية: يجب أن تعتبر القوائم المالية عن الصورة الصادقة للحالة المالية للمؤسسة	مبدأ الاقتصادية في النفقة: تطبيق الضريبة وتحصيلها بطريقة لا تكلف المكلف بالضريبة مبالغ أكثر
التكلفة التاريخية: تسجل محاسبا عناصر الأصول والخصوم، وكذا التكاليف والإيرادات بقيمتها التاريخية	التكلفة التاريخية: لا يأخذ المشرع بالقيمة العادلة غي إعادة تقييم التثبيات، وإنما يرجعها دائما لأصل التثيت
أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني	أسبقية الواقع القانوني على الواقع الاقتصادي، فالمشرع الجبائي يأخذ بالواقعة القانونية والتي تترتب عنها آثار جبائية.

- الإختلاف في الأهداف

الأهداف المحاسبية	الأهداف الجبائية
إعطاء صورة صادقة للوضع المالية وأداء المنشأة	الهدف المالي توفير الموارد العمومية وتف*** النفقات العمومية
السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد داخل الوحدة	الأهداف الاقتصادية
المساهمة في حق ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية	تصحيح إخفاقات السوق
السماح بالتسجيل بطريقة شاملة وموثوق فيها لكل المعاملات والحقوق الاقتصادية	توجيه قرارات أرباب العمل
يتأقلم النظام الجديد تماما مع أدوارات الإعلام الآلي الموجودة التي تسمح بتسجيل المعطيات المحاسبية	زيادة تنافسية مؤسسات قطاع الأعمال
إعداد القوائم المالية وتقدير مستندات القوائم المالية وتقدير مستندات التسيير حسب النشاط	المساهمة في تحقيق الإندماج الاقتصادي
	التأثير على هيكل وحجم الإستهلاك الأهداف الاجتماعية
	إعادة توزيع الدخل
	مكافحة الفقر
	إعفاء المداخل الناجمة عن أتعاب الأعمال الفنية، عوائد التأليف والعروض الفنية والمسرحية

المطلب الثاني: طبيعة العلاقة بين التخطيط الجبائي والضرائب المؤجلة

ترتبط ممارسات التخطيط الضريبي والضريبة المؤجلة في المؤسسة بعلاقة إرتباط نتيجة تأثير كل منها على الآخر، والمتمعن في طبيعة علاقة الإرتباط بينهما يجد أنها ذات طبيعة خاصة، وذلك لأن كل منهما يؤثر ويتأثر في العنصر الثاني في نفس الوقت، لذلك يمكن القول بأن كلا العنصرين يعد متغيرا ومستقلا في آن واحد.

وبالرغم من أن التخطيط الضريبي يعتبر أحد صور السياسات الضريبية والمحاسبية في آن واحد، فإن نتائجها يمكن ترجمتها والتوصل إليها من خلال أثرها على عناصر القوائم المالية و منها الضرائب المؤجلة، وكذلك مؤشراتنا وعلى الأخص السيولة ومن ثم وضع قيم رقمية لها يمكن بناء عليها التعامل معها كأحد المتغيرات الإحصائية في علاقة الارتباط، ومن ناحية أخرى نجد أن عناصر الضريبة المؤجلة تتأثر رقميا وزمنيا بما يتبعه مجلس الإدارة من تخطيط ضريبي وما يتوصل إليه من نتائج يمثل حافزا مؤثرا على مواصلة عملية التخطيط الضريبي¹.

المطلب الثالث: أثر الضرائب المؤجلة في إستراتيجية التخطيط الجبائي

تؤثر الضرائب المؤجلة في الاختيارات المتاحة أمام المؤسسة ضمن إستراتيجية التخطيط الضريبي، وذلك كما يلي:

- تدفع المؤسسة إلى اختيار إستراتيجية تحويل الدخل من فترة زمنية إلى أخرى: فمن المنطقي أنه إذا كانت معدلات الضرائب على الدخل ثابتة أو تتجه نحو الانخفاض بمرور الوقت، فإن المؤسسات ستفضل تأجيل الاعتراف بالإيرادات إلى أن يفرض عليها أدنى معدل ممكن، خصوصا وأنها لن يتم تحميل الفائدة على الالتزامات الضريبية، في حين لو تحركت معدلات الضرائب نحو الارتفاع بمرور الوقت، فمن المستحسن تسريع الاعتراف بالإيرادات ودفع الالتزامات الضريبية.
- تفادي التأثير السلبي للتضخم: عن طريق اعتماد تأجيل الالتزامات الضريبية للمؤسسة ضمن إستراتيجية التخطيط الضريبي لغرض الاستفادة من القيمة الزمنية للنقود خاصة في حالات التضخم.
- الفروقات الزمنية والتأثير على إدارة الأرباح: إن حجم التأثيرات الضريبية للفروق الزمنية يتخلف باختلاف طريقة التأجيل، وما إذا كانت قوائم الدخل تظهر فروق زمنية مدينة أو دائنة معترف بها لتأثيرها الضريبية، فالتخطيط الضريبي لا يتضمن إلغاء هذه الفروق الزمنية، بل يجب أخذها في الحسبان.

¹ جبر إبراهيم الداغور، جميل حسن النجار، أثر التخطيط الضريبي على أداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فاسطن للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة غزة، فلسطين، 2017، ص 52-53

خلاصة الفصل :

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة أهم النقاط الخاصة بالنظام الجبائي في الجزائر ، تعرفنا على مفهوم النظام، مبادئه، خصائصه و أهدافه، كما تعرفنا على الضريبة على أرباح الشركات مجال تطبيقها، وكيفية تحديد وعاء الضريبة، و آليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية .

كما تطرقنا إلى العلاقة بين النظام المحاسبي و النظام الجبائي، باعتبارها علاقة قوية وكذلك مظاهر الاختلاف الموجودة بين النظامين، بالإضافة إلى التعرف على أثر الضرائب المؤجلة في استراتيجيات التخطيط الجبائي.

الفصل الثالث
دراسة حالة في مكتب
محافظ حسابات

تمهيد

بعد الانتهاء من الجانب النظري ، و الذي تم التطرق إلى مفاهيم عمومية حول النظام المحاسبي المالي SCF و النظام الجبائي إضافة إلى المعالجة المحاسبية و الجبائية للضرائب المؤجلة . سنقوم بهذا الفصل بدراسة ميدانية على مستوى مكتب محافظ الحسابات.

ومن أجل إثراء هذه الدراسة، و إعطائها أكثر مصداقية و واقعية، قمنا بدراسة ميدانية لمكتب المحاسبة لمحافظ الحسابات السيد بن ستي لزرق، الذي بدوره يقوم بمسك محاسبة المؤسسات و الشركات الاقتصادية.

قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول : التعريف بمكتب المحاسبة

المبحث الثاني : دراسة حالة تطبيقية للمؤسسة

المبحث الأول: التعريف بمكتب المحاسبة

سنقوم من خلال هذا البحث بإعطاء بطاقة فنية للمكتب والتعرف والخدمات التي يقدمها للزبائن.

المطلب الأول : المحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات

1- تعريف المحاسب المعتمد:

حسب ما جاء به القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي يتناول شروط وكيفية ممارسة هذه المهنة الثلاث . وحسب المادة 41 من قانون 01-10، عرفت المحاسب المعتمد على أنه :

" المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته"

1-1- مهام المحاسب المعتمد: كما حددت المواد التالية: 42، 43 من قانون 01-10، مهام المحاسب المعتمد نعرضها فيما يلي:

- مسك وفتح وضبط المحاسبات والحسابات،
- يقوم المحاسب المعتمد بعرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر الممتلكات الشركة أو التاجر أو الهيئة التي أسندت إليه مهمة مسك الحسابات، بناء على الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه،
- يمكن أن يقوم المحاسب المعتمد بإعداد جميع التصريحات الاجتماعية والإدارية والجبائية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها،
- يمكنه مساعدة زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية،
- يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بالمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

2-1- تعريف محافظ الحسابات :

عرفت المادة 22 محافظ الحسابات على أنه " كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

3-1- مهام محافظ الحسابات :يحدد القانون 01-10 المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات في المواد 23،24،25 منه والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:"

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
 - يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
 - وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة المعنية ومراقبة مدى مطابقتها للمعايير المحاسبية المعمول بها دون التدخل في التسيير.
- بالإضافة إلى المهام السابقة يتعين على محافظ الحسابات عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، أن يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

المطلب الثاني : نشأة المكتب

- مكتب المحاسبة الذي افتتح على يد الأستاذ بن ستي لزرق، و الذي بدأ مزوالة نشاطه في جوان 2021، إستقر بحي إقامة صناع المقام ببلدية مزغران ولاية مستغانم،. يعتبر السيد بن ستي لزرق:
- محافظ الحسابات و محاسب معتمد، وفقا للاعتماد رقم 2316 المؤرخ في 2019/03/04 الصادر عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، حيث تحصل على هذا الاعتماد في جوان 2010.
 - كما قام محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة مستغانم)، و كذلك تم تسجيله لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية.
 - إيداع ملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، و يقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي.
- وبما أنه ينتهي إلى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين فإنه في هذه الحالة يدفع مبلغ الاشتراك في كلتا الجهتين.
- ويتميز عمله بكثير من الالتزام و الانضباط و الجدية في الخدمات التي يقدمها لزيائنه.

المطلب الثالث : الخدمات التي يقدمها المكتب للزبائن

يتمثل نشاط المكتب الرئيسي في:

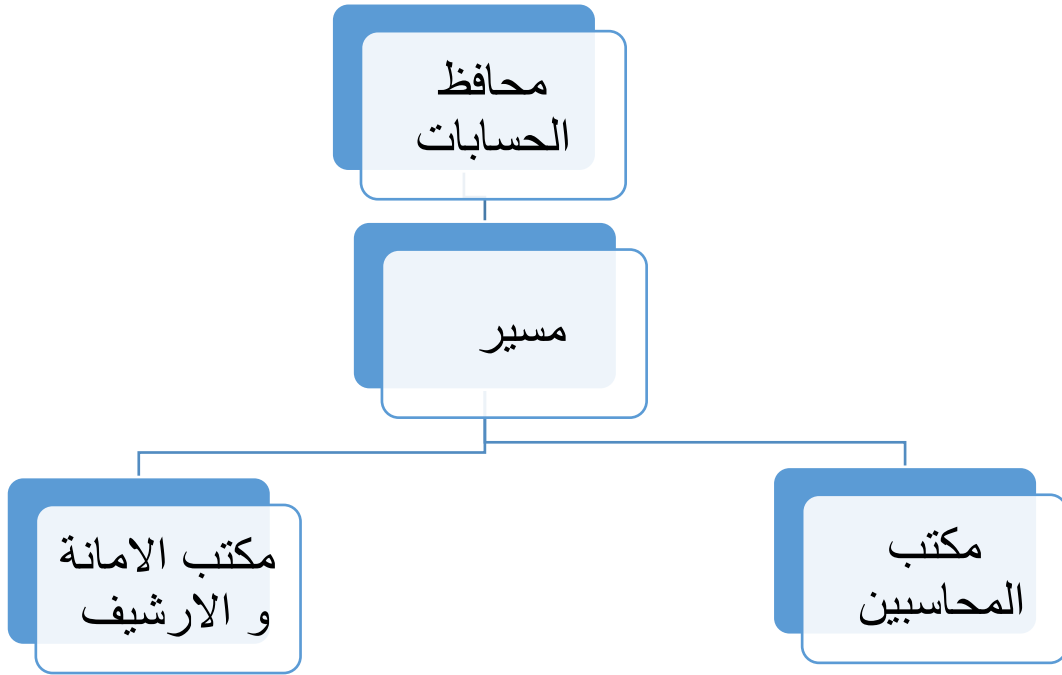
- مسك المحاسبة و المتابعة الجبائية و المحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي و الصيدلاني، و الأشخاص المعنويين كالمؤسسات، و التصريحات الجبائية الشهرية، و إعداد الميزانيات الختامية و القوائم المالية و كل الأعمال الدورية لزيائنه.
- يقوم بالمصادقة على حسابات المؤسسة سواء كانت ذات مسؤولية محدودو أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية أو اجتماعية أو مهرجانات ولائية.
- تقديم استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (ولاية،، وطنية).
- كما يقوم بعمليات الرقابة القانونية المستقلة و ذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية و التحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، و ذلك مع احترام مبدأ عدم التدخل في التسيير المؤسسة، بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا.
- الدراسات التقنية و المحاسبية.

للإشارة المكتب مجهز بأحدث أجهزة الإعلام الآلي، و آلات النسخ، و كذا برنامج المحاسبة PC COMPTA و برنامج الأجرة PC PAIE و برنامج التصريح الشهري G50 البسيط ELB PAIE، و هذا كله يعمل وفق تدفقات الإنترنت والتي هي سرعة 20 MG.

وهذا من أجل تقديم خدمة مميزة للزبون و إرضائه.

الهيكل التنظيمي للمكتب :

الشكل رقم (III-01): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر: مكتب محافظ الحسابات بولاية مستغانم.

المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية للمؤسسة

بما أن الضرائب المؤجلة تنشأ عن فروقات مؤقتة لفترات لاحقة، سنقوم في هذا الجانب التطبيقي، بالمعالجة المحاسبية و الجبائية لهذه الضرائب من خلال الحالات الآتية:

المطلب الأول : المعالجة المحاسبية و الجبائية للضريبة المؤجلة في المؤسسة

1- الحالة الأولى: خسائر السنوات السابقة

منح القانون الجبائي للمؤسسات إمكانية ترحيل الخسائر المحققة إلى غاية السنة الرابعة ، بمعنى أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية معينة ، فإن هذا العجز يعتبر عبئاً يدرج في السنة المالية الموالية و يخصم من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية ، و إذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز ، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز. (المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)

بينما ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الخسارة المحققة في الحساب 11 (ترحيل ممن جديد)

خلال زيارتنا الميدانية و المتكررة لمكتب محافظ الحسابات ، و من خلال التريص التي قمنا به ، درسنا حالة مؤسسة تطبق الضرائب المؤجلة.

المؤسسة : هي مؤسسة النور

النشاط: يتمثل نشاطها في نقل البضائع (خدمات)

رأسمالها الإجمالي: 500.000 دج

حققت المؤسسة خلال السنة 2022 خسارة (عجز) بقيمة 6.192.360 دج، ثم حققت ربح محاسبي (قبل الضريبة) خلال السنة 2023 الموالية بقيمة 597.456,37 دج. كما هو مبين في الجدول أدناه:

البيان	2022	2023
العجز المرحل	0.00	-6 192 360.00
النتيجة الجبائية	-6 192 360.00	-6 500 269.00
الفرق المؤقت	6 192 360.00	-307 909.00
ضريبة مؤجلة أصول 26%	1 610 013.60	-80 056.34

التسجيل المحاسبي :

لحساب مبلغ الضريبة المؤجلة أصول ، سنة 2022 أخذت المؤسسة بعين الإعتبار الفرق الزمني المؤقت و الذي هو بمبلغ 6.192.360 دج و طبقت عليه نسبة الضريبة على أرباح الشركات IBS بنسبة 26 % ، ومنه قامت بتشكيل ضريبة مؤجلة أصول بمبلغ 1.610.013 دج

وفي سنة 2023 أخذت المؤسسة بعين الإعتبار الفرق الزمني المؤقت و الذي هو بمبلغ 307.369,00 دج. و طبقت عليه نسبة الضريبة على أرباح الشركات IBS بنسبة 26 % ، ومنه قامت بتشكيل ضريبة مؤجلة أصول بمبلغ 80.056,34 دج.

المبالغ		البيان	الحساب	
1 610 013.00	1 610 013.00	2022/12/31 الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول ضريبة مؤجلة على الأصول خسارة نتيجة	692	133

المبالغ		البيان	الحساب	
4 616 205.32	4 616 205.32	01/01/2023 ترحيل من جديد N-1نتيجة الدورة ترصيد نتيجة السنة السابقة	12	11
80 056.34	80 056.34	31/12/2023 فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة على الأصول ضريبة مؤجلة على خسارة القيمة	133	692

المعالجة الجبائية :

المبالغ	البيان	
	ربح	النتيجة المحاسبية
6 216 218.00	خسارة	
	الادماجات	
3 854.00	الغرامات	
20 004.00	الرسم على التكوين والتمهين	
	ربح	النتيجة الجبائية
6 192 360.00	خسارة	
10 000.00	الضريبة على الأرباح الشركات 26% IBS	الضرائب على أرباح الشركات
-1 610 013.00	التغير في الضريبة المؤجلة	
	ربح	النتيجة المحاسبية الصافية
4 616 205.00	خسارة	

و بالتالي النتيجة المحاسبية الصافية تساوي 4.616.205 دج

الشكل رقم (III-02) : طريقة حساب النتيجة المحاسبية الصافية

النتيجة المحاسبية الصافية الصافية

التغير في الضريبة
المؤجلة



ضريبة على أرباح
الشركات IBS



النتيجة المحاسبية
قبل الضرائب

من إعداد الطالبة

2- الحالة الثانية :عدم تجانس بين الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجبائي :

قد تكون طريقة الإهلاك أو مدة الإهلاك أو حتى قاعدة الإهلاك المطبقة من طرف المؤسسة محاسبيا ليست هي نفسها بالضرورة الطريقة أو المدة أو قاعدة الإهلاك المنصوص عليها جبائيا، فالنظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات باختيار طريقة الإهلاك مع تحديد مدة المنفعة التي تراها مناسبة لإستراتيجيتها الإستثمارية،

في حين أن الإهلاك الجبائي ليس بالضرورة هو نفسه الإهلاك المحاسبي (القانون الجبائي يضع شروط لتطبيق طريقة معينة) ، حسب المادة 174 الفقرات 1، 2 و3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وعليه فإن الإهلاك الجبائي المقبول الخطي، بينما المؤسسة استعملت الإهلاك المتزايد وهذا فارق زمني مؤقت فيحدث عنه ضريبة مؤجلة خصوم.

في سنة 2023، قامت المؤسسة بإقتناء شاحنة بسعر 12.000.000,00 دج خارج الرسم بتاريخ 2023/01/05، الإهلاك المطبق من طرف المؤسسة هو اهتلاك متزايد على مدار 05 سنوات.

كما ذكرنا سابقا، و حسب القانون الجبائي، فإن الإهلاك الجبائي التي سنته الإدارة الجبائية هو الإهلاك الخطي في حين. وعليه المعالجة الجبائية في هذه الحالة تكون كالآتي :

تاريخ الاقتناء	12 000 000,00	سعر اقتناء الشاحنة
05/01/2023	19 % TVA خارج الرسم	الاهتلاك الجبائي خطي على مدار 5 سنوات

2027	2026	2025	2024	2023	البيان
4 000 000,00	3 200 000,00	2 400 000,00	1 600 000,00	800 000,00	الاهتلاك المحاسبي (المتزايد)
2 400 000,00	2 400 000,00	2 400 000,00	2 400 000,00	2 400 000,00	الاهتلاك الجبائي (الخطي)
1 600 000,00	800 000,00	0,00	-800 000,00	-1 600 000,00	الفرق المؤقت (الاهتلاك المحاسبي - الاهتلاك الجبائي)
416 000,00	208 000,00	0,00	-208 000,00	-416 000,00	ضريبة مؤجلة خصوم 26%

من خلال هذا الجدول ، لاحظنا أن عدم التوافق بين الإهلاك المحاسبي و الإهلاك الجبائي ، نشأ عنه فروقات مؤقتة ناتجة عن الإختلاف بين المعالجة المحاسبية و المعالجة الجبائية لطريقة الإهلاك المطبقة من طرف الشركة، حيث طبقت طريقة الإهلاك المتزايد ، وهو ما نشأ عنه فوارق سالبة و موجبة. تمت معالجتها بواسطة الضرائب المؤجلة.

التسجيل المحاسبي لاقتناء الشاشة والاهتلاك السنوي والضريبة المؤجلة :

المبالغ		البيان	الحساب	
		05/01/2023		
	1 200 000.00	شاحنة		218
	228 000.00	TVA قابلة للاسترجاع		4456
1 428 000.00		موردو التثبيثات	404	
		شراء شاحنة		
		31/12/2023		
	800 000.00	مخصصات الاهتلاكات		681
800 000.00		إهلاك شاحنة	2818	
		إهلاك شاحنة		
		31/12/2023		
	416 000.00	ضريبة مؤجلة خصوم		693
416 000.00		الضرائب المؤجلة على الخصوم	134	
		ضريبة مؤجلة خصوم فرق في الاهتلاك		

3- فاتورة الاتعاب :

4- حسب نص المادة 141-1 من قانون الضرائب المباشرة فإن خصم مصاريف الاتعاب من النتيجة المحاسبية يبقى مرهون بدفعها فعلياً أثناء السنة المالية ، و هو ما لم يتم لسنة ن واستبعادها من النتيجة السنة ن+1 عند تحقيق عملية الدفع .(يتم ذلك في جدول تحديد النتيجة الجبائية رقم 09 من الحزمة الجبائية)

مؤسستنا لديها عدة فواتير أتعاب (622) قدرت بـ 180 000,00 دج سددت منها 135 000,00 دج وبقيت 45 000,00 دج سوف تقوم المؤسسة بتسديدها سنة 2024 .

وهنا تنتج عنها ضريبة مؤجلة أصول على حسب الفواتير الغير المسددة

11 700,00	45 000 X 26%	ضريبة مؤجلة أصول 26%
-----------	--------------	----------------------

المبالغ		البيان	الحساب	
180 000.00	180 000.00	31/12/2023 أجور الوسطاء و الأتعاب موردو المخزونات والخدمات أتعاب المحاسب	401	622
11 700.00	11 700.00	31/12/2023 الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول ضريبة مؤجلة أصول على الاتعاب	692	133

5- منتوجات أعباء الدورات السابقة ذات المبالغ المعتمدة:

حسب المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26/05/2008، الذي يتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي، هنالك مبدأ الفصل بين الدورات المحاسبية الذي ينص على استقلالية نتيجة السنة المالية عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، بحيث يتعين تحميل كل دورة محاسبية الأعباء والمنتوجات المتعلقة بها فقط، في حين يعتبر القانون الجبائي منتوجات الدورات السابقة بمثابة إيرادات يتعين إخضاعها للضريبة خلال السنة الجارية من خلال إعادة إدماج مبلغها ضمن الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية.

ضمن التريص الذي قمنا به ، تبين لنا أن محاسب المؤسسة لم يقيم بتسجيل فاتورة بيع (أداء خدمات) رقم 22/08 ، المتعلقة بالسنة 2022 (نقل السلع) ، و المقدرة بـ 600 000.00 دج خارج الرسم، الرسم على القيمة المضافة 19%.

بمجرد اكتشاف أن هناك إيراد متعلق بسنة 2022 ، نشأ إلزام ضريبي مؤجل اتجاه إدارة الضرائب بمبلغ 156.000،00 دج

156 000.00	600 000.00 X 26%	ضريبة مؤجلة خصوم
------------	------------------	------------------

و بالتالي منتوجات الدورات السابقة التي لم تسجل في نفس السنة عن طريق النسيان ، نجم عنها ضرائب مؤجلة خصوم كان من المفروض تسديدها خلال السنة ن+1 ، إلا أنه تأجل تسديدها إلى السنة الجارية .

خلال سنة 2023 ، تم تسجيل منتوجات الدورات السابقة (إيراد) لسنة 2022 في جانب الدائن بالحساب 11 الترحيل من جديد ، بدل 706 تقديم خدمات أخرى

$$444.000 = 156.000 - 600.000 \text{ أي حساب 11 يساوي}$$

المبالغ		البيان	الحساب	
	714 000.00	01/08/2023 الزبائن		411
444 000.00		ترحيل من جديد	11	
156 000.00		ضرائب مؤجلة على الخصوم	134	
114 000.00		الرسم على القيمة المضافة مجمع فاتورة رقم 22/08 الخاصة بسنة 2022	4457	
	156 000.00	31/12/2023 ضرائب مؤجلة على الخصوم		134
156 000.00		فرض ضريبة مؤجلة عن الخصوم	693	
		ترصيد حساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم		

المطلب الثاني : تحديد الربح الخاضع للضريبة إنطلاقاً من الربح المحاسبي

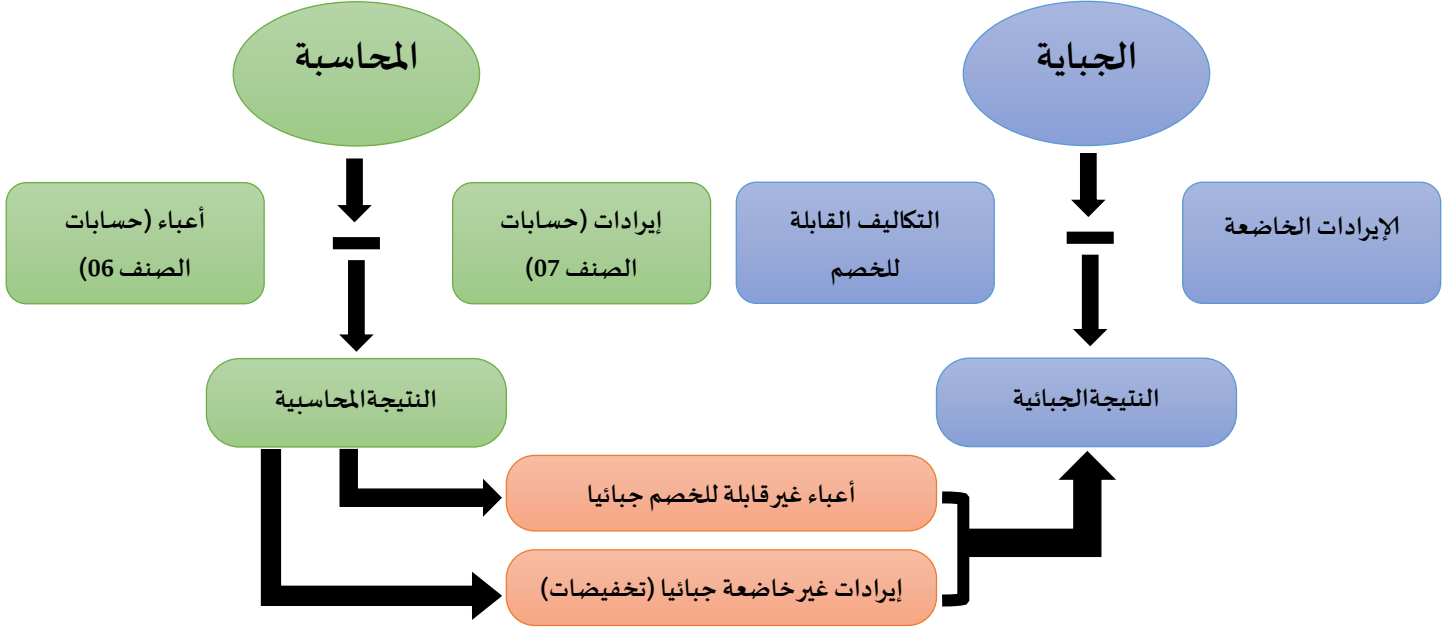
عند حسابنا للنتيجة الجبائية ، علينا أولاً تحديد النتيجة المحاسبية قبل الضرائب للفترة المالية للمؤسسة ، و ذلك من خلال طرح أعباء الدورة من منتوجات المحققة خلال نفس الدورة .

وبالتالي ينتج لدى المؤسسة ربح محاسبي قبل معالجته جبائياً، حيث من خلال تربصنا الميداني ، المؤسسة حققت خلال سنة 2023، نتيجة محاسبية ربح مقدر ب 597.456,00 دج، و إنطلاقاً من هذه النتيجة، قام المحاسب بتحديد النتيجة الجبائية بعد إدماج بعض الأعباء الغير قابلة للخصم (فروقات مؤقتة و فروقات دائمة) ، و طرح بعض التخفيضات الغير معترف بها محاسبياً و معترف بها جبائياً. كما هو موضح في الجداول التالية :

2023		
المبالغ	البيان	
597 456.00	ربح	النتيجة المحاسبية
	خسارة	
	الادماجات	
29 846.00	الغرمت	
64 789.00	الرسم على التكوين والتمهين	
	الخصومات	
1 600 000.00	الفرق المؤقت الاهتلاك الخاص بالشاحنة	
6 192 360.00	خسارة السنة السابقة 2022	
600 000.00	نسيان فاتورة الخدمات المتعلقة بالسنة الفارطة	
	ربح	النتيجة الجبائية
6500 269.00	خسارة	

10 000.00	الضريبة على الأرباح 26% IBS	الضرائب على أرباح الشركات
328 356.00	التغير في الضريبة المؤجلة	
259.100	ربح	النتيجة المحاسبية الصافية
	خسارة	

الشكل رقم (III-02): طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة



المصدر: (بن ربيع، 2013، صفحة 280)

9 / Tableau de détermination du résultat fiscal : 2022

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	
	Perte	4 616 205
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote - part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote - part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote - part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impot exigible sur le résultat	10 000
	Impot différé (variation)	-1 610 013
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations (*)		
Total des réintégrations		-1 576 155
III. Déductions		
Plus value sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf. art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf. art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financiers (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissement		
Autres déductions (*)		
Total des déductions		
IV. Déficités antérieurs à déduire (cf. art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2022		
Déficit de l'année 2021		
Déficit de l'année 2020		
Déficit de l'année 2019		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I + II - III - IV)	Bénéfice	
	Déficit	6 192 360

9 / Tableau de détermination du résultat fiscal : 2023

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	252 100
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote - part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote - part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote - part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impot exigible sur le résultat	10 000
	Impot différé (variation)	328 356
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations (*)		
Total des réintégrations		1 032 991
III. Déductions		
Plus value sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf. art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf. art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financiers (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissement		
Autres déductions (*)		
Total des déductions		1 600 000
IV. Déficités antérieurs à déduire (cf. art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2022		
6 192 360		
Déficit de l'année 2021		
Déficit de l'année 2020		
Déficit de l'année 2019		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I + II - III - IV)	Bénéfice	
	Déficit	6500 269

تغيير في الضريبة المؤجلة	
156 000.00	ضريبة مؤجلة خصوم متعلقة بنسيان الفاتورة
11 700.00	ضريبة مؤجلة أصول متعلقة بالأتعاب
-80 056.34	ضريبة مؤجلة أصول متعلقة بخسارة سنوات سابقة
-416 000.00	ضريبة مؤجلة خصوم خاصة بإهلاك شاحنة
-328 356.34	تغيير في الضريبة المؤجلة

خلاصة الفصل :

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة مراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية للمؤسسة على مستوى مكتب محافظ الحسابات من خلال تحليل الجدول رقم 09، والذي يبرز كيفية حساب وتحديد النتيجة الجبائية انطلاقاً من القاعدة الضريبة المتمثلة في إجراء تعديلات على النتيجة المحاسبية، وجعلها موافقة للتشريعات الضريبية الجزائرية، كما قمنا بدراسة المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة المؤجلة في المؤسسة من خلال بعض الحالات والمتمثلة في خسائر السنوات السابقة، عدم تجانس الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجبائي ومنتوجات أعباء الدورات السابقة ذات المبالغ المعتبرة .

وعلى ضوء ما سبق ذكره اتضح لنا أنه توجد اختلافات في القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، مما يجعل النتيجة الجبائية تختلف عن النتيجة المحاسبية، لأن هذه الأخيرة تعتمد على قوانين المحاسبة المالية، بينما النتيجة الجبائية لا تزال قائمة على النصوص و التشريعات الجبائية.

الخاتمة العامة

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية، والذي دخل حيز التطبيق ابتداء من سنة 2010، أدى إلى إحداث عدة تغييرات في القواعد المحاسبية، حيث تضمن جوهر هذه التغييرات استبعاد القيود الجبائية عند إعداد القوائم المالية، هذا الأمر تسبب في بشكل مباشر في بروز عدة فروقات مهمة بين القواعد المحاسبية و القواعد الضريبية من الناحية المفاهيمية في معالجة العديد من العناصر الداخلة في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

لقد تطرقنا في دراستنا إلى الضرائب المؤجلة وكيفية معالجتها محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي و وفق ما عرضه المعيار المحاسبي 12، كما تطرقنا إلى شرح المعيار ودراسة جوانبه وأهدافه، حيث نلاحظ التلامس الكبير والتجسيد الصحيح للضرائب المؤجلة والتوافق بينهما في دراسة الاهتلاكات والمؤونات وغيرها من الأمثلة.

حيث تعتبر المحاسبة الركيزة الأساسية والوظيفة الحيوية في المؤسسة، لذا يجب أن تحترم المبادئ والقواعد التي تقوم عليها حتى تكون أكثر دقة، وأكثر تعبيراً عن الواقع التي تعيشه المؤسسة كما أن هناك العديد من المهام لا يمكن ممارستها إلا من خلال مسك محاسبة دقيقة ومنتظمة.

من خلال هذه الدراسة استخلصنا أن الاختلافات الموجودة بين مبادئ النظام المحاسبي المالي المتعلقة بتحديد النتيجة المحاسبية، و ما بين النصوص و القوانين التي يتضمنها النظام الجبائي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، ينتج عنها فروقات دائمة تؤثر على نتيجة الدورة المالية الحالية و ليس لها آثار مستقبلية، و فروقات مؤقتة لها آثار مستقبلية، و هذه الفروق تتطلب معالجة محاسبية و جبائية خاصة و يعبر عنها محاسبيا بالضريبة المؤجلة، الأمر الذي يقلل حجم الفجوة بين المحاسبة و الجبائية و يجعل من القيود المحاسبية للضرائب المؤجلة وسيلة للإفصاح عن الإلتزامات الضريبية المستقبلية (ضريبة مؤجلة خصوم)، و الحقوق الضريبية (ضريبة مؤجلة أصول).

• إختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: الضرائب المؤجلة هي تطبيق محاسبي يهدف لمعالجة الإختلالات الموجودة بين النتيجة المحاسبية و الجبائية ، حيث أن الفروقات الناجمة عن الاختلافات في القواعد المحاسبية و القواعد الضريبية هي الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الثانية: هناك اختلافات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي، وهذا يتجلى واضحا في اختلاف في القواعد و المبادئ و الأهداف، حيث تتمثل أهم مظاهر الإختلاف في معالجة التثبيتات، الإهتلاكات و المؤونات و الإعانات. وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الثالثة: الشركات في الجزائر تخضع للنظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي بما يواكب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 12 IAS ، و يظهر جليا من خلال تبني الدولة للنظام المحاسبي المالي المستوحاة

من معايير المحاسبة الدولية ، فهي تعمل جاهدة من أجل مواكبة تطور هذه المعايير للهوض بالمحاسبة و إعداد التقارير المالية. وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

● النتائج:

بناء على إختبار الفرضيات تم الوصول إلى النتائج التالية :

- الضرائب المؤجلة هي عبارة عن تقنية محاسبية، تؤثر على النتيجة المحاسبية للمؤسسة، و هي ليست ضريبة يتضمنها القانون الجبائي.
- إستخدام و تطبيق الضرائب المؤجلة يؤثر مباشرة على مصداقية القوائم المالية، خاصة الميزانية و جدول حسابات النتائج، بحيث يعطي صورة صادقة للمركز المالي للمؤسسة.
- استقلالية النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، ينتج عنه ظهور فروق حتمية بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.

● التوصيات :

بناء على النتائج المتوصل إليها يمكن إقتراح بعض التوصيات من أجل العمل بها :

- إعادة تكييف القوانين و التشريعات الجبائية و قواعد النظام المحاسبي المالي لتقليص الفجوة بينهما.
- إجراء أو تنظيم دورات تكوينية للمهنيين في مجال معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي.
- الاهتمام أكثر بتطوير مهنة المحاسبة.



قائمة

المراجع

❖ كتب

- بوقداش أم الخير و زرب حمزة، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 12 جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2023/2022.
- سعيد عبد العزيز عثمان، "النظم الضريبية -مدخل تحليلي مقارنة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- سعدي بن شهرة، الضرائب المؤجلة في الجزائر، النشر الجامعي الجديد، تلمسان مستغانم.
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1995.
- فليح حسن خلف، المالية العامة، علم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- محمد الحبيب مرحوم، الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي الجزائري، النشر الجامعي الجديد NPU 2020 تلمسان-الجزائر
- يونس أحمد البطريق، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

❖ الأطروحات والمذكرات

- بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكر 2018/2017
- جير إبراهيم الداغور، جميل حسن النجار، أثر التخطيط الضريبي على أداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فاسطن للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة غزة، فلسطين، 2017.
- حميد حسام الدين و ملياني محمد مهدي، الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل المعيار المحاسبي رقم 12، مذكرة تخرج مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2021/2020.
- زوز علي، "آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي الواقع والتحديات"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسية بن بوعلي الشلف، 2014/2013.
- فتحة بيقة، إجراءات التدقيق الجبائي للضريبة على أرباح الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص جباية مؤسسة، جامعة أحمد دراية أدرار، 2016/2015.
- نعيمة موسى و هاجر نصيب، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة، جامعو محمد خيضر بسكرة، 2020/2019.

❖ مجالات والدوريات

- جمال الدين بكيري، جيلالي بهاز، الضرائب المؤجلة و آثارها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 04، العدد 01 جوان 2021
- خالد عارجي و محمد طالبي، المعالجة المحاسبية و الجبائية للضريبة المؤجلة ، مجلة ، المجلد 10، العدد 01 جوان 2021.
- د سماعيل عيسى ، مجلة الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري ، المجلد 05، العدد 02 2019.
- سليم مجلخ و وليد بشيشي، تأثير الضريبة على أرباح الشركات على المردودية المالية للمؤسسة الإقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2019، 15.
- شوقي طارق و خلادي عبد الغني، مجلة واقع تطبيق الضرائب المؤجلة في الجزائر في ظل متطلبات النظام المحاسبي المالي، العدد 2023/02
- شوقي طارق، مجلة الضرائب المؤجلة بين قواعد النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في الجزائر، العدد 01، 2020
- محمد عباس محرز، " اقتصاديات الجبائية والضرائب"، دار هومة للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، 2003.
- نورة ديب، إجراءات الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بشركة الصيانة للشرق SME فرع من المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر GICA، مجلة العلوم الإنسانية و الإجتماعية، المجلد 07، العدد 2021/01ن.
- يخلف رندة ابتسام، تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري، مجلة ، المجلد 06 ، العدد 01 2021.

❖ قوانين

- القانون 11-07، المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية ، العدد 74
- القرار المؤرخ في 28 جويلية 2008، المادة 2.134 ص 18 الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 2009/03/25، العدد 19.
- قرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، الجريدة الرسمية الصادرة في 2009/03/25 ، العدد 19.

- القرار رقم 72 المؤرخ في 26/07/2008 : يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة . الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم، 19 صادرة بتاريخ 25 مارس 2009.
- القرار المؤرخ في 28 جويلية 2008، المادة 2.134 ص 18 الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 2009/03/25، العدد 19.
- المرسوم التنفيذي 09-110، المؤرخ في 07 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي ، الجريدة الرسمية الصادرة في 2009/04/08 ، العدد 21 .
- المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن أحكام القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27
- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- تعليمة وزارية رقم 02، الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 ، عن وزارة المالية.

❖ المواقع الالكترونية:

- المديرية العامة للضرائب: [الضريبة على أرباح الشركات\(mfdgi.gov.dz\)](http://mfdgi.gov.dz)

ملاحق

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2023			2022
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrainsx					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		41 237 617.17	39 837 617.17	1 400 000.00	3 458 666.50
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		1 541 657.26		1 541 657.26	1 610 013.60
TOTAL ACTIF NON COURANT		42 779 274.43	39 837 617.17	2 941 657.26	5 068 680.10
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients		28 917 625.00		28 917 625.00	34 048 115.00
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés		3 877 085.27		3 877 085.27	6 046 569.27
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		55 594 929.53		55 594 929.53	57 942 255.06
TOTAL ACTIF COURANT		88 389 639.80		88 389 639.80	98 036 939.33
TOTAL GENERAL ACTIF		131 168 914.23	39 837 617.17	91 331 297.06	103 105 619.43

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2023	2022
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		500 000.00	500 000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		50 000.00	50 000.00
Ecart de réévaluationx			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		259 100.03	-4 616 205.32
Autres capitaux propres - Report à nouveau		6 796 516.89	10 968 722.21
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		7 605 616.92	6 902 516.89
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		416 000.00	
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		416 000.00	
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		5 624 500.01	17 695 300.01
Impôts		4 600 945.13	5 422 235.13
Autres dettes		73 084 235.00	73 085 567.40
Trésorerie passif			
TOTAL III		83 309 680.14	96 203 102.54
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		91 331 297.06	103 105 619.43

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2023	2022
Ventes et produits annexes		17 704 000.00	24 253 000.00
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		17 704 000.00	24 253 000.00
Achats consommés		-118 000.00	-2 697 299.52
Services extérieurs et autres consommations		-10 069 366.53	-18 711 312.95
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-10 187 366.53	-21 408 612.47
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		7 516 633.47	2 844 387.53
Charges de personnel		-3 219 174.00	-3 168 504.00
Impôts, taxes et versements assimilés		-417 023.00	-200 913.00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		3 880 436.47	-525 029.47
Autres produits opérationnels		5 532.40	0.60
Autres charges opérationnelles		-29 846.00	-3 856.55
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-3 258 666.50	-5 687 333.50
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		597 456.37	-6 216 218.92
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		597 456.37	-6 216 218.92
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-10 000.00	-10 000.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-328 356.34	1 610 013.60
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		17 709 532.40	24 253 000.60
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-17 450 432.37	-28 869 205.92
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		259 100.03	-4 616 205.32
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		259 100.03	-4 616 205.32

Désignation de l'entreprise: SARL EL NOUR

Activité: TRANSPORT DE MARCHANDISES

Adresse: MOSTAGANEM

Annexe 04

Exercice du

01/01/23

au

31/12/23

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	259 100
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote- part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote - part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	10 000
	Impôts différé (variation)	328 356
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		
Total des réintégrations		1 032 991
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
Total des déductions		1 600 000
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2019		
Déficit de l'année 2020		
Déficit de l'année 2021		
Déficit de l'année 2022		
Total des déficits à déduire		6 192 360
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	
	Déficit	6 500 268

(*) A détailler sur état annexe à joindre