وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس _مستغانم_

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

في التدقيق المحاسبي ومر اقبة التسيير

دراسة عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق المعيار الدولي 12

دراسة حالة ملبنة ساحل مستغانم.

مقدمة من طرف الطالبين:

بن بختي نبيل

بو طالبي عبد القادر

تحت إشراف أستاذ (ة):

مقيدش فاطمة الزهرة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	برو اين شهرزاد	أستاذة محاضرة (ب)	جامعة مستغانم
مقررا	مقيدش فاطمة الزهرة	أستاذة مساعدة (أ)	جامعة مستغانم
مناقشا	تمارخديجة	أستاذة مساعدة (ب)	جامعة مستغانم

2020/2019

الإهداء

الحمد لله الذي لا يحمد على نعمته سواه، الحمد لله الذي مهد لنا طريق النجاح

نهدي عملنا هذا إلى:

الذي تحمل مشقة الحياة من أجل أن يوفر لنا سبيل العلم. أبوينا. حفظهم الله لنا.

وأعز أم في الوجود. أمهاتنا التي زرعت فينا حب العلم والتي ر افقتنا و أنستنا في درب الحياة.

وإلى كل إخوتنا في البيت وفي الغربة.

وإلى كل أصدقائنا في الجامعة وخارجها الذين قدم لنا دعم النفسي في ظل هذه الجائحة التي تمر على العالم ندعو الله أن يرفع عنا بلاء.

وننتمي النجاح إلى أصدقائنا في الدفعة.

التشكرات

الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك.

نتقدم بشركنا الجزيل إلى المشرف(ة) الذي أعطتنا من وقتها.

وجهدها ونصائحها القيمة وإلى الأستاذة مرسلي حليمة.

كما نتقدم بالشكر لإدارة قسم محاسبة ومالية.

كما نتقدم بشكرنا إلى كل موظفي مؤسسة ملبنة الساحل مستغانم.

وجميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير.

الفهرس

فهرس المحتويات.

العناوين	الصفحة
الإهداء.....	
التشكر.....	
الملخص.....	
قائمة المحتويات.....	I
قائمة الجداول.....	IV
قائمة الاشكال.....	V
المقدمة.....	أ-هـ
الفصل الأول: الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	
المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي.....	8
المطلب الأول: التشريعات المحاسبية في الجزائر.....	8
المطلب الثاني: ماهية النظام المحاسبي المالي.....	11
1-تعريف النظام المحاسبي المالي.....	11
2-مجال تطبيق نظام المحاسبي المالي.....	12
3-لإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.....	13
المطلب الثالث: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي.....	14
1-أهداف النظام المحاسبي المالي.....	14
2-أهمية النظام المحاسبي المالي.....	15
المطلب الرابع: المبادئ المحاسبية لنظام المحاسبي المالي.....	15
المطلب الخامس: تنظيم المحاسبة.....	18
المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري.....	19
المطلب الأول: نشأة ومفهوم النظام الجبائي الجزائري.....	19
1-نشأة النظام الجبائي الجزائري.	19
2-تعريف النظام الجبائي.	20
المطلب الثاني: الإصلاحات الجبائية.....	21
المطلب ثالث: أنواع الأنظمة الجبائية في الجزائر.....	21
1-النظام الحقيقي.....	21
2-نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.....	22
3-تسديد الضريبة الوحيدة الجزافية.....	24
المطلب الرابع: الضرائب على الدخل في النظام الجبائي الجزائري.....	25

1-الضريبة على أرباح الشركات.....	25
2-الضريبة على الدخل الإجمالي.....	28
المبحث الثالث: عناصر الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.....	29
المطلب الأول: الفروقات الدائمة.....	29
المطلب الثاني: الفروقات المؤقتة.....	31
الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.	
المبحث الأول: مدخل إلى معيار المحاسبي الدولي رقم 12.....	36
المطلب الأول: تعريف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.....	36
المطلب الثاني: المصطلحات المفتاحية لمعيار المحاسبي الدولي رقم 12.....	38
مطلب الثالث: أمثلة تطبيقية للمعيار.	39
المبحث الثاني: النتيجة المحاسبة وطرق الوصول إليها.....	40
المطلب الأول: مفهوم النتيجة المحاسبية.....	40
المطلب الثاني: طرق تحديد النتيجة المحاسبية.....	41
1.تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية.....	41
2.تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حسابات النتائج.....	46
المطلب الثالث: علاقة النتيجة المحاسبية بالنتيجة الجبائية.....	52
المبحث الثالث: تحديد النتيجة الجبائية والضرائب المؤجلة.....	55
المطلب الأول: تحديد النتيجة الجبائية.....	55
1. تعريف النتيجة الجبائية.....	55
2. العناصر المكونة للنتيجة الجبائية.....	56
المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية.....	57
1. المعالجة الجبائية للأعباء المخفضة (الإعفاءات).....	57
2. المعالجة الجبائية لعناصر الاستردادات.....	61
3. المعالجة الجبائية لخسائر السنوات السابقة.....	62
المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة.....	63
1. تعريف الضرائب المؤجلة.....	63
.2 مجال تطبيق الضرائب المؤجلة.....	63
3. التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.....	65
الفصل الثالث: دراسة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في مؤسسة ملبنة ساحل لولاية مستغانم.	
المبحث الأول: تقديم الشركة محل الدراسة (ملبنة الساحل لولاية مستغانم).	70
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن الشركة.....	70

1.لمحة تاريخية عن دواوين الحليب بالجزائر.....	70
2.تعريف ملبنة الساحل لولاية مستغانم.....	71
3.أهداف مؤسسة ملبنة الساحل صلامندر بمستغانم.....	71
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهام كل قسم.....	72
1. الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....	72
2. مهام كل قسم.....	72
المبحث الثاني: دراسة كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة ملبنة ساحل لولاية مستغانم GIPLAIT.....	75
المطلب الأول: حساب النتيجة المحاسبية.....	75
المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة ملبنة ساحل مستغانم لسنة 2016 .	79
1.معالجة عناصر النتيجة الجبائية للمؤسسة محل الدراسة	79
مطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في مؤسسة ملبنة ساحل مستغانم لسنة 2016	81
1.معالجة الضرائب المؤجلة على العطلة المدفوعة الأجر في هاته المؤسسة.	81
2.التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة في المؤسسة.....	82
مطلب الرابع: حساب الضريبة على أرباح الشركات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة لسنة 2016.....	83

قائمة الجداول.

الرقم.	العنوان.	الصفحة.
(I – 1)	آجال ونسب التسديد المجزأ للضريبة الجزافية الوحيدة.	24
(I – 2)	معدلات اقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات.	26
(I – 3)	تاريخ تسديد تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات.	27
(I – 4)	يمثل الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي.	29
(II – 1)	ميزانية الأصول.	43
(II – 2)	ميزانية الخصوم.	45
(II – 3)	حساب النتائج (حسب الطبيعة).	48
(II – 4)	حساب النتائج (حسب الوظيفة).	51
(II – 5)	تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حسابات النتائج.	52
(II -6)	علاقة النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية.	54
(II -7)	توضيح الضرائب المؤجلة.	66
(III-1)	حساب النتيجة المحاسبية.	75
(III-2)	عناصر الميزانية لمبنة ساحل مستغانم 2016 (جانب أصول).	76
(III-3)	عناصر ميزانية لمبنة الساحل مستغانم 2016 (جانب الخصوم).	77
(III-4)	جدول حساب النتائج لمبنة ساحل مستغانم 2016.	78
(III-5)	استخراج مبلغ الاسترادات.	80
(III-6)	العناصر القابلة للخصم.	81
(III-7)	تحليل وضعية الضرائب المؤجلة أصول.	82
(III-8)	استخراج نتيجة الجبائية.	83

قائمة الأشكال.

الرقم	العنوان	الصفحة
(1- II)	أهداف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	38
(2-II)	علاقة النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية	54
(3-II)	مفهوم الضريبة المؤجلة وأصنافها	64
(1-III)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة ملبنة ساحل مستغانم.	72

المقدمة

تمهيد.

تعتمد معظم دول العالم في تحديدها للنتائج الجبائية المتعلقة باحتساب الضريبة على المعطيات والنواتج المحاسبية، وتكييفها مع الانظمة الجبائية، وذلك على أساس قوانين تشريعية ضريبية للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وقد عملت الدولة الجزائرية بمعية جميع القطاعات المعنية على وضع الترتيبات اللازمة للتجسيد الميداني لقواعد النظام المحاسبي المالي في شقها الجبائي من خلال إصدار مجموعة من القوانين تهدف إلى توضيح عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية. إذ تعد القوانين الجبائية من أهم المتغيرات التي اصطدم تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بالرغم من الاصلاحات التي قامت الدولة من خلال إجراء مجموعة من التعديلات وفق عدة خطوات مست جوانب مختلفة أهمها الجانب الجبائي في عدة قوانين ولا سيما قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة خاصة في المواد المتعلقة بتحديد النتيجة الجبائية فتحديد النتيجة وفق القانون الجبائي يختلف بشكل كبيرة عن تحديد النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي ويرجع السبب لاختلاف المبادئ المحاسبية مع المبادئ الجبائية حيث أن هذا الاختلاف ينجر عنه ضرائب مؤجلة سواء كانت أصول أو خصوم و لذلك فان تحديد النتيجة الجبائية يتم عن طريق النتيجة المحاسبية للسنة المالية قيل الضريبة بعد إضافة تعديلات و تغييرات عليها لتكييفها مع الأنظمة و القوانين الجبائية.

الاشكالية:

ومما سبق يمكن طرح الاشكالية الرئيسية التالية.

كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ضل الفروقات بين المبادئ المحاسبية وقواعد الجبائية؟

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

ما هو نظام المحاسبة؟ وماهي مختلف الانظمة الجبائية التي تطبق في الجزائر؟

إلى ماذا تنقسم الفروقات بين المبادئ المحاسبية والقواعد الجبائية؟

ماذا نقصد بمعيار دخل 12؟

ماهي النتيجة المحاسبية وكيف يتم تحديدها؟

ماهي العناصر المكونة لي نتيجة الجبائية وكيفية تحديدها؟ وماذا نقصد بالضرائب المؤجلة؟

كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في مؤسسة ملبنة ساحل لولاية مستغانم GPLAIT.

فرضيات الدراسة

وللإجابة عن الاشكالية المطروحة ومجموعة من التساؤلات انطلاقا من الفرضيات التالية:

المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين المعطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان.

يطبق في الجزائر نظامين جبائيين هما النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

تنقسم الفروقات بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي إلى فروقات دائمة من جهة وإلى فروقات مؤقتة من جهة أخرى.

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ويكون مرجع للمؤسسات التي تتبنى معايير محاسبة الدولية عن كيفية معالجة الفروقات.

النتيجة المحاسبية هي تلك النتيجة الصافية لسنة المالية التي قد تكون ربح أو خسارة وتحدد عن طريق الميزانية أو جدول حسابات النتائج.

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

الضرائب المؤجلة تنتج عن الفروقات الناتجة من الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال دورة معينة

يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة بالقيام بعدة تصحيحات على النتيجة المحاسبية بإضافة استردادات وخصم تخفيضات تلزم الادارة الجبائية المؤسسة بإجراء هذه التغيرات للحصول على النتيجة الجبائية.

مبررات اختيار الموضوع.

يمكن حصر الاسباب المؤدية لاختيار هذا الموضوع في النقاط التالية:

الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص.

الأهمية التي يكتسبها الموضوع، خاصة بسبب طغيان العمل الجبائي على العمل المحاسبي.

اكتساب معرفة وخبرة للاستفادة منها مستقبلا في المجال المهني المحاسبي.

أهداف الدراسة وأهميتها:

تكمن أهداف الدراسة في النقاط التالية:

ابراز وبيان علاقة النتيجة المحاسبية بالنتيجة الجبائية من خلال معرفة مدى مطابقة القوانين الجبائية مع النظام المحاسبي المالي.

توضيح الجانب المحاسبي والجبائي لمعالجة الضرائب المؤجلة في إطار معيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضرائب على الدخل.

أهمية الدراسة:

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

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

الدراسات السابقة:

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

بن توتة قندز، متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري لمسايرة النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2014

تناولت هذه الدراسة حول النظام الجبائي وفعالية أدائه ومدى مرونته واستجابته وأيضا مدى تغييرات التي سوف تطرأ مستقبلا لتكييفه مع الأنظمة المحاسبية وتقليل الفروقات ما بينهما.

بن نابي حسين وطيبي احمد عبد الجبار، المحاسبة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلاني بونعامة بخميس مليانة، 2016

تناولت هذه الدراسة حول المحاسبة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي من أجل ضبط مختلف العمليات المالية وفق ما تنص عليه القوانين والمحاسبة الجبائية هي أحد فروع الرئيسية للعلم المحاسبة حيث تقوم بدراسة الإيرادات المتعلقة باي مشروع والخاضعة للضريبة من مصادرها المتعددة، ومقابلتها بالنفقات المقبولة ضريبيا وذلك بهدف التوصل إلى صافي الدخل من ربح أو خسارة لفرض الضريبة المستحقة.

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

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

بن غانم الهام، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر3 ،2014|2015 . بحيث تناولت الدراسة معالجة كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وكيفية تحديدهما وفق للنظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية وتبيين العلاقة بين المحاسبة والجباية، وركزت على الضريبة على أرباح الشركات باعتبار النتيجة الجبائية وعاء لها، وتناولت أيضا أهمية المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية وأهداف المؤسسة المختلفة وكيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال دراسة الحالة التي أنجزا الدراسة.

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

الإطار الزمني والمكاني:

يتمثلا لإطار الزمني والمكاني في:

الإطار الزمني: سنة 2020.

الإطار المكاني: يتمثل في دراسة حالة على مستوى المؤسسة ملبنة ساحل صلامندر مستغانم GIPLAIT.

المنهج المتبع:

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

صعوبات الدراسة:

من أهم الصعوبات التي واجهتنا عند انجاز الموضوع هي:

عدم إمكانية الوصول إلى المكتبة بسبب الجائحة التي عصفت بعالم.

تكتم المؤسسة عن المعلومات المالية والجبائية، ورفض نشرها من خلال الملاحق.

قلة المراجع في الجانب الجبائي الجزائري في ظل التحيين الدائم للقوانين الجبائية.

هيكل الدراسة:

لمعالجة الاشكال المطروح ومن أجل اختيار صحة الفرضيات استهل موضوعنا بمقدمة وأعقب بخاتمة، حيث قسمت الدراسة إلى ثلاث فصول.

الفصل الأول: في هذا الفصل تناولنا ثلاث مباحث، مبحث الاول كان حول مدخل إلى نظام محاسبي المالي، وفي المبحث الثاني درسنا النظام الجبائي الجزائري، والمبحث الثالث كان حول الفروقات ما بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

الفصل الثاني: تناولنا ثلاث مباحث مثل الفصل الاول وقد كان المبحث الأول مدخل إلى معيار المحاسبي الدولي رقم 12، وفي المبحث الثاني تناولنا النتيجة المحاسبة وطرق الوصول إليها أما المبحث الثالث كان حول تحديد النتيجة الجبائية والضرائب المؤجلة.

الفصل الثالث: تناولنا فيه مبحثين وجاء في مبحث الأول تقديم المؤسسة محل الدراسة المتمثلة في ملبنة ساحل لولاية مستغانم وفي المبحث الثاني درسنا كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية استناد إلى الوثائق المحاسبية مقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول: الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

مقدمة.

لقد تبنت الجزائر المخطط الوطني للمحاسبة منذ سنة 1975 المنبثق من المخطط المحاسبي الفرنسي العام لسنة 1957، ولكن في إطار تحولات العالمية ظهرت الحاجة إلى ضرورة مراجعة وإصلاح المنظومة المحاسبية الجزائرية وإيجاد نظام محاسبي أخر يرتكز على معايير محاسبة الدولية ويستجيب لمتطلبات المهنيين والمؤسسات ومستخدمي القوائم المالية، وتجسد ذلك بصدور النظام المحاسبي المالي بموجب قانون 11/07 الذي شرعت الجزائر في تطبيقه منذ الفاتح من جانفي لسنة 2010.

إن تطبيق النظام المحاسبي على أرض الواقع أفرز عدة اختلافات و فروقات بينة و بين النظام الجبائي الذي يسعى على لحفاظ على حق الدولة في إعداد و تحصيل الإيرادات العامة، حيث ينص المشرع الجبائي على إجبارية تطبيق النظام المحاسبي المالي مع استقلالية القانون المحاسبي و أسبقيته في التطبيق في حالة تعارضه مع النظام المحاسبي و أسبقيته في تطبيق في حالة تعارضه مع النظام المحاسبي على الرغم من أن العلاقة بين المحابة و الجباية تعتبر وطيدة نظرا لاعتماد الجباية على المحاسبة في تحديد الوعاء الضريبي و هذا ما جاء في نص المادة 06 من القانون المالية التكميلي لسنة 2009 و التي تنص على أنه يجب على المؤسسات احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي مع مرعاه عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة فيما يخص وعاء الضريبة ومنة يتمثل الإشكال الفصل الأول فيما هي أهم الفروقات و الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري.

المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي.

تم تطبيق النظام المحاسبي في الجزائر في جانفي 2010 و تضمن هذا النظام على إطار تصوري للمحاسبة المالية و بشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية و تأويلها و اختيار الطرق المحاسبية الملائمة، عندما تكون بعض المعاملات غير معالجة بموجبه، كما أعطى مفهوما للمحاسبة المالية باعتبارها نظام للمعلومات، و حدد المبادئ المحاسبية الواجب احترامها و الالتزام بها، من طرف كل الكيانات الملزمة بتطبيقه و التي تشكل في مجملها المبادئ المتعارف عليها و التي تحظى بصفة القبول الدولية كما نص على مجموعة من القواعد الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة.

المطلب الأول: التشريعات المحاسبية في الجزائر.

1- فترة ما بين 1962 إلى 1975:

كانت الجزائر غداة الاستقلال تتبع المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتجنبا لحصول الفراغ في الجوانب المعيشية المختلفة للحياة العامة لو توقف العمل بهذا القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية القانون الأساسي رقم 62/ 175 الصادر في 1962/12/31، والقاضي بتمديد أجال العمل بالنصوص والتشريعات القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بسيادة الوطنية.

وضمن هذا الإطار استمر العمل بتشريع الفرنسي في المجال المحاسبة والمتمثل في المخطط المحاسبي العام لسنة 1957، كان هذا التشريع كافيا لاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب.

وتميزت هذه المرحلة من ناحية التنظيمية بتأسيس منظمة جديدة تشرف على مهنة المحاسبة في الجزائر وهي: المجلس الأعلى لتقنية المحاسبية (Conseil supérieur de la Technique Comptable)، وحددت صلاحياتها في النص القانوني المنشئ لها، كما تم تدعيم العمل المحاسبي بنص أخر ينظم مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد (الامر رقم: 82/71 الصادر في 1971/12/29).

وتكملة لهذه التحولات، جاءت نصوص قانونية وتشريعية أخرى تنظم العمل المحاسبي ومهنة المحاسبة خاصة جانب التكوين، وتم إصدار مرسومين أساسيين هما: [1]

- المرسوم 83/72 الصادر في: 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية، وإنشاء تخصص جديد علوم مالية ومحاسبية.
- المرسوم: 84/72 الصادر في: 04/18 1972 والمتعلق بتنظيم التربص المهني التكويني للخبراء المحاسبة.

2-فترة ما بين 1975 إلى 2010 المخطط المحاسبي الوطني:

في سنة 1969 كانت أولى محاولات تكييف و تعديل المخطط المحاسبي العام الذي كان ساريا العمل به، أين كلفت السلطات السياسية وزارة المالية بالانطلاق في شهر ديسمبر بهذه المحاولة لأجل أقصاه ستة أشهر تقوم بعدها هذه الأخيرة بتقديم عملها في 1970/06/30 حسب ما ورد في القانون المالية لسنة 1970 الفقرة 19 ، لكوم هذه الفترة غير كافية للقيام بهذا العمل فإنه تم في نهاية السنة 1971 إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي

[1] مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة الأبحاث الاقتصادية وإدارية، العدد 4، جامعة بسكرة، 2008، ص194.

أوكلت له مهمة إحلال المخط الفرنسي العان بمخط محاسبي و طني و أسندت هذه المهمة إلى لأجنة التوحيد بهذا، و لقد تم في شهر نوفمبر من سنة 1793 تبني المخطط (PCN) من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة بعد الفحص للشروع، تلاه صدور الأمر رقم 75/35 الصادر بتاريخ 1975/04/29 و القاضي بإجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و الشركات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها, ثم صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الصادر بتاريخ 1975/06/23 عن وزارة المالية[1].

ومنذ بدء تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في 1976 ولغاية صدور النظام المحاسبي المالي 2007 لوحظت نقائص كثيرة منها[2]:

- **انعدام الإطار المفاهيمي:**

يحدد الإطار المفاهيمي في مجال المحاسبة المبادئ والاهداف التي تقوم عليها القواعد المحاسبية وإعداد القوائم المالية، وإذا ما طبقنا هذا على المخطط المحاسبي الوطني فإننا نجده يفتقر إلى هذا الإطار، وهذا ما أضفى سكونا وجمودا على العمل المحاسبي، وفي كثير من الأحيان تأتي الحلول من الهنيين والخبراء، لكن عدم استنادهم إلى الإطار عام وموحد يجعل من حلولهم هذه مجرد اجتهادات شخصية وكثيرا ما لا تكون متمثلة، وهذه الصفة هي من أسس المحاسبة.

- **عدم تحديد مستخدمي المعلومة المحاسبية:**

مما يعاب على المخطط المحاسبي الوطني هو تركيزه منذ البداية على الجانب التقني المحاسبي، وعدم تحديد لنقاط عديدة مهمة، منها تحديد مستخدمي القوائم المالية، حتى وإن كان الاستنتاج المنطقي من طريقة تسجيل بعض الأحداث الاقتصادية يؤكد على تركيز على الجانب الاقتصاد الكلي، أي أن المستخدم المفضل أو الأكثر أهمية هي الدولة، وهذا المفهوم يضع خلطا بين الدولة كممثلة لاقتصاد الوطني والحكومة كطرف يهتم بالضرائب والتنظيم الاقتصادي.

- **التنميط المحاسبي:**

لم يقدم المخطط المحاسبي طريقة لوضع المعايير المحاسبية، وترك الأمور التجديدية على مستوى المحاسبات القطاعية، والتي رغم قيامها بمهمتها بالنسبة للقطاعات المعنية، إلا أن أسلوب وضع المعايير المحاسبية العامة سيكون أفضل لو كانت بطريقة أخرى، وتكملة لنفس السياق فإن عدم التطوير المحاسبة التحليلية والتحليل المالي من أسلوب تقليدي إلى السلوب حديث كان من بين أسباب غياب المعايير.

يعتبر المخط المحاسبي الوطني مثل قانون ينظم مهنة المحاسبة، وبالتالي فالجانب العملي الميداني هو الذي سيحكم عليه من حيث نجاحه أو فشله، ومن حيث مدى إلمامه بمختلف الحالات وأما تحديث النقائص العملية فنذكر منها على سبيل المثال لا الحصر هناك عمليات لم يأخذها المخطط المحاسبي بعين الاعتبار رغم وجود إصدار القانون ولم يدرجها في تصنيفا ته مثل في المجموعة الأولى تنظيمية، وفي مجموعة الرابعة الإيداعات لدى الموثقين...

---

[1] بن لغيث مداني، أهمية الإصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتور في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر, 2004، ص147-148.

[2] مختار مسامح، مرجع سابق، ص202-203.

3-فترة ما بعد 2010 النظام المحاسبي المالي:

تربط المحاسبة في أي دولة بالجانب القانوني بشكل كبير، فهو الذي يحدد البدائل المحاسبية المقبولة في مجال التطبيق، وذلك بما يتوافق واستراتيجيات كل دولة وتوجهاتها الاقتصادية والسياسية، وسنتناول في هذا المطلب التشريعات والنصوص القانونية لتطبيق النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى مفهومه ومجال تطبيقه.

فقد تم إصدار مجموعة من التشريعات القانونية التي تجعل النظام المحاسبي المالي في الجزائر قيد التنفيذ، ويمكن أن نوردها حسب تسلسلها الزمني كالاتي من سنة 2007 إلى سنة 2009:

- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر 2007[1]، والذي يتضمن النظام المحاسبي المالي، ويبين مجال تطبيق هذا النظام ويحدد الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية وكيفية تنظيم المحاسبة بالإضافة إلى الكشوف المالية في عدة حالات.
- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق ل 26 ماي 2008م[2]، يتضمن تطبيق أحكام قانون رقم 07-11 المذكور أعلاه، حيث يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد 5،7،8،9،22،25،30،36،40 من القانون رقم 07-11 كما يحدد مفهوم الإطار التصوري ويوضح مكوناته وأهميته، والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية التي يجب على المؤسسة مراعاتها بغرض إعداد وعرض قوائمها بالإضافة إلى مفاهيم عناصر الكشوف المالية.
- الأمر رقم 02-08 المؤرخ في 21 رجب عام 1429 هـ الموافق ل 24 جويلية 2008 م[3] والذي يتضمن قانون المالية التكميلي لعام 2008 م، حيث عدلت المدة 62 منه أحكام المادة 41 من القانون رقم 07-11، من خلال تأجيل انطلاق تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تاريخ الفاتح من جانفي 2010 م.
- القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق ل 26 جويلية 2008 م[4] يحدد قواعد التقييم والحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. وحدد نظام المحاسبة المالية من خلال إدراج قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات، وكيفية عرض الكشوف المالية وذكر مدونة الحسابات للنظام، بالإضافة إلى تحديد المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.
- القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق ل 26 جويلية 2008م[5]، يحدد أسقف رقم الأعمال عدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

ويمكن للشركات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الأتية خلال سنتين ماليتين متتاليتين مسك المحاسبة مالية مبسطة تعتمد على

-النشاط التجاري:

رقم الأعمال: 10 ملايين دينار، وعدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

---

[1]-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ال عدد74، الصادر في 15 ذي القعدة عام 1428 هـ الموافق ل 25 نوفمبر 2007م، ص3

[2]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 27، الصادر في 22 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق ل 28 ماي 2008م، ص11

[3]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، الصادر في 24 رجب عام 1429 هـ الموافق ل 27 جويلية 2008م، ص 3

[4]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق ل 25 مارس 2009م ص3.

[5]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق ل 25 مارس 2009م ص91.

-نشاط الخدمات ونشاطات أخرى.

رقم الأعمال: 3 ملايين دينار، وعدد المستخدمين :9يعملون ضمن الوقت كامل.

ويشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية و / أو الثانوية.

- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 هـ الموافق ل 7 افريل 2009م[1]، والذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، تطبيقا لأحكام المادة المنصوص عليها في المادة 24 من القانون رقم 07 -11.
- ❖ التعليمة رقم 02 الصادرة في 20 أكتوبر 2009 م[2] والتي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، حيث تهدف إلى تحديد شروط وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF).

المطلب الثاني: ماهية النظام المحاسبي المالي.

1-تعريف النظام المحاسبي المالي:

عرف القانون رقم 07-11 في المادة 3 النظام المحاسبي المالي كالاتي[3]: المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين المعطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته(أداءه) ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية. من هذا التعريف نستخلص خصائص المحاسبة المالية التالية:[4]

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

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

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد21، الصادر في 12 ربيع الثاني عام 1430هـ الموافق 8 افريل 2009م، ص4.

[2] Ministères des finances, Instruction N : 2 du 29 octobre 2009 portant première application du système comptable financier 2010 NOV2019, p2.

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

[4] عبد الغني دادني' عبد الوهاب دادني، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب المعيار المحاسبي الدولي 32 و39وحول الصنف 1و5، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة ،2011، ص368

هذا النظام يسمح بالمساعدة على تنظيم العمل المحاسبي و توجيه و وظيفتي التقييم و التوصيل من اجل تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، كما يسمح بمراعاة التطورات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري ،من خلال مواكبة الممارسة المحاسبية لها مما يمكن المحاسبة من تعبير بصدق عن مختلف جوانب النشاط الاقتصادي المتعلقة بالمؤسسة إضافة لما سبق فإنه على المستويين النظري و التطبيقي من حلال التكيف مع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية و تحقيق التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عنه و قد سمح بإدخال تغيرات مهمة على مستوى المفاهيم و التصورات و قواعد التقييم و الإدراج و أيضا طبيعة و محتوى القوائم المالية و تتمثل هذه التغيرات في النقاط الأتية[1]:

- تبني الحل الدولي بتكييف الممارسات المحاسبية الجزائرية بالممارسات الدولية، مما يسمح للمحاسبة بالاعتماد على إطار تصوري ومبادئ محاسبية أكثر انسجاما مع التطورات الاقتصادية وإنتاج معلومات مالية مفصلة.
- تحديد المبادئ والقواعد التي تسمح بتوجيه الممارسة المحاسبية وخاصة تسجيل الأحداث الاقتصادية، تقييمها اعداد القوائم المالية، مما يحد من مخاطر تلاعب المعتمد وغير المعتمد ويسهل عملية تدقيق الحسابات
- مراعاة احتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين الذين يبحثون عن معلومات مالية منسجمة وواضحة حول المؤسسات تسمح لهم بالمقارنة واتخاذ القرارات.
- بإمكان المؤسسات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي يرتكز على المحاسبة مالية مبسطة (محاسبة الحزينة).

وتنبع هذه التغيرات من دورة المحاسبة الذي يجب أن يتركز على الحقيقة الاقتصادية لأحداث أكثر من تركيزه على شكلها القانوني، وهذا ما يسمح لممارسة المحاسبية في الجزائر بالتخلص نوعا من القيود القانونية والضريبية التي تحد من تحقيق الصورة الصادقة وتوفير المعلومة المالية الملائمة وقابلة للمقارنة.

2-مجال تطبيق نظام المحاسبي المالي.

تم تحديد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في القانون رقم 07-11. فوق المادة 2 منه فإن النظام المحاسبي المالي ينطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة المالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثني من مجال تطبيق هذا النظام لأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية، أما المادة 4 من نفس القانون فقد حددت الأشخاص الملزمين بمسك محاسبة مالية وهم:[2]

-الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

-التعاونيات.

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون لسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

[1]Ministères des finances, Op, cit p.3

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

- وكل الأشخاص الطبعيين أو المعنويين الخاضعين لذاك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، وأما الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، فيمكنها وفق لمادة 5 من نفس القانون مسك محاسبة مالية مبسطة.

3-لإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي:

يعتبر الإطار التصوري نقطة اختلاف أساسية بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي, فالأول لا يعتمد على أي إطار تصوري, مما أدى إلى غياب الأهداف و المفاهيم و الخصائص التي تسمح باستنباط الفروض و المبادئ من أجل تحديد المعايير المحاسبية التي تعبر عن الممارسات المقبولة في المجال إعداد و عرض القوائم المالية، وبالتالي غياب مرجع يساعد في الحكم على ممارسة المحاسبية و يسمح بمعالجة المشاكل الطارئة، التي كان يعتمد في معالجتها على اجتهاد السلطات الوصية أو على المخطط المحاسبي الفرنسي (PCG) الذي كان عرضة لعدة انتقادات .

ولتدارك هذا النقص، نص القانون رقم 07-11 [1]على ضرورة وجود إطار تصوري للمحاسبة المالية، فوقا للمادة 6 منه فإن النظام المحاسبي المالي يتضمن إطارا تصوريا، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة. وأما المادة 7 من نفس القانون فقد ورد فيها أن الإطار التصوري يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلاها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات (الأحداث الاقتصادية) وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل فلإطار تصوري يعرف ويحدد:

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

وقد عرف الإطار التصوري للمحاسبة المالية في المادة 2 من المرسوم التنفيذي 08-156 المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، الاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين تقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومات المالية، ويشكل مرجع الوضع معايير جديدة ويسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات.[2]

والغرض من الإطار التصوري للمحاسبة المالية يركز على تقارير المالية لكونها المنتج النهائي الذي يعد لمصلحة مستخدميها، ويمكن فيما يلي:[3]

أ-مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودها في وضع المعايير.

ب-مساعدة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وغيرهم في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة المشاكل التي لم تصدر لها معايير محاسبية مالية بعد.

ت-التوضيح لمستخدمي القوائم المالية للمعلومات التي تشملها وفهم حدود واستخدام تلك المعلومات.

---

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

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

[3]محمد عجيلة، مصطفى بن نوى، آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والابداع المحاسبي-ارتباطات والسياسات-الملتقى العلمي الدولي "حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة ورقلة،2011 ص 262-263.

ث-الغرض من إيضاح أهداف التقارير المالية هو تحديد الوظيفة الأساسية لتلك التقارير بشكل عام وطبيعة المعلومات ومحتواها، لأن الوظيفة الأساسية لتقارير المالية وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها تتوقف على المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو هذه التقارير بصفة أساسية فإن هذا الإطار يحدد أيضا تلك الاحتياجات بصورة عامة.

ج-لا يعتبر هذا الإطار التصوري معيار محاسبيا فهو لا يحدد كيفية القياس أو الإفصاح عن أي أمر.

وفقا لمادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، فإن الإطار التصوري يهدف إلى المساعدة على[1]:

- تطوير المعايير المحاسبية.
- تحضير الكشوف المالية.
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية.
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير المحاسبية.

فلإطار التصوري يعتبر من الأولويات بالنشبة لنظام المحاسبي المالي، حيث يضم المفاهيم الأساسية لإعداد القوائم المالية والخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر في المعلومات المالية، إضافة إلى المبادئ والاتفاقيات التي تحدد الممارسات أو تطويرها مما يساعد على إبداء الرأي حول القوائم المالية وتفسير المعلومات المحاسبية الواردة بها بالإضافة إلى المساهمة في معالجة المشاكل والحالات الطارئة المتعلقة بالأحداث الاقتصادية التي لم تتناولها المعايير المحاسبية.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي.

1-أهداف النظام المحاسبي المالي: إن النظام المحاسبي المالي يضم في طياته معظم معايير المحاسبة الدولية حيث تظهر بشكل واضح في النقاط التالية[2]:

-ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتواكب مع الأنظمة المحاسبية الدولية.

- تسهيل مختلف المعاملات المحاسبية والمالية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية.

-العمل على تحقيق العقلانية من خلال والوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات

-جعل القوائم المالية المحاسبية ووثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.

-إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوقة بها، وشاملة مجموع التعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.

-السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق.

-إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.

-يساعد في فهم أحسن لإخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.

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

[2] عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في الشركات المساهمة الجزائرية – دراسة حالة ولاية بسكرة – المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 1،2014، ص88.

2-أهمية النظام المحاسبي المالي: تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي.[1]

-توضيح المبادئ والقواعد المحاسبية الواجب مراعاتها عند تسجيل المحاسبي والتقييم وكذا الإعداد القوائم المالية، ممل يقلص من حلات التلاعبات والغش المحاسبي.

-يستجيب لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية الحالية والمستقبلية.

-يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل المعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، وتحسين اتصالاتها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.

-يسهل عملية تدقيق الحسابات التي ترتكز على المبادئ محددة بوضوح.

-يضمن بنسبة كبيرة تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.

-تقارب النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.

-تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.

-يسمح لجميع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.

-يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، الذي يعتمد على التكلفة التاريخية.

المطلب الرابع: المبادئ المحاسبية لنظام المحاسبي المالي.

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

مبدأ القيد المزدوج:

في المادة 16 من القانون 07-11 أن الكتابات المحاسبية تحرر وفقا لمبدأ القيد (دفتر اليومية)، ويجب أن يحتوي كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين إثنين، أحدهما مدين والأخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، ويجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن.

مبدأ الوحدة المحاسبية:

نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 08-156 يجب أن يعتبر الكيان (الشركات) كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن ماليها، وتقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الشركة وخصومه، وأعبائها ونواتجها وبين أصول وخصوم وأعباء ونواتج المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهميها[2].

مبدأ الاستمرارية:

أقرت المادة 07 من نفس المرسوم مبدأ الاستمرارية، حيث نصت على أن القوائم المالية تعد على أساس استمرارية الاستغلال (النشاط)، بافتراض متابعة الشركة لنشاطاتها في المستقبل إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات

[1] عمار بن عيشي، مرجع سابق، ص89

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، مرجع سابق، ص11.

قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب في التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل قريب، وإذا لم يتم إعداد القوائم على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكوم مبنية ومبررة ويحدد الأساس المستند اليه في ضبطها في ملحق.

مبدأ الفترة المحاسبية:

نصت المواد 12و 13 و17 من المرسوم التنفيذي المذكور سلفا على مجموعة من النقاط تكرس في مجملها العمل بمبدأ الدورة المحاسبية أو مبدأ استقلالية الدورات وهي[1]:

- تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.
- يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة، إذا كان له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية.
- يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة (الختامية).

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

- ارتباط نشاط الكيان بدورة الاستغلال لا تتماشى مع السنة المدينة.
- في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثنتي عشر شهرا، لا سيما في حالة إنشاء أو وقف نشاط الكيان أو حالة تغيير تاريخ القفل (الغلق) ويجب تحديد المدة المقررة.

مبدأ ثبات وحدة النقود:

ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 08-156 كل كيان باحترام مبدأ الوحدة النقدية ويشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الشركة، ويشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية، ولا تدرج في الحسابات إلا المعاملات التي يمكن تقويمها نقدا، غير أنه يمكن ذكر المعلومات غير قابلة للتحديد الكمي، والتقويم النقدي، والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي في ملحق الكشوف المالية.[3]

مبدأ التكلفة التاريخية:

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

مبدأ الحيطة والحذر:

ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156، حيث يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للواقع في ظروف الشك، قصد تفادي تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها

[11] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد27، مرجع سابق، ص12.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74، مرجع سابق، ص06.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74، مرجع سابق، ص12

أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه، فينبغي ألا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والنواتج كما يجب ألا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء ويجب ألا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

مبدأ عدم المقاصة:

جاء في المادة 15 من القانون 07-11 أنه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا يبين عنصر من الأعباء وعنصر من النواتج إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والنواتج بالتتابع أو على أساس صاف[1].

مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة:

كرست المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة، أو مبدأ الأهمية النسبية، فبمقتضى هذا المبدأ فيجب القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها اتجاه الكيان ، و يمكن جمع المبالغ غير معتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة و يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة للمسيرين معلومة التي يحملونها عن الواقع و الأهمية النسبية لأحداث المسجلة، وبمقتضى هذا المبدأ يمكن أن لا تطبق المعايير أو المبادئ المحاسبية على العنصر قليلة الأهمية.

مبدأ الصدق (الصورة الصادقة)

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

مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:

تغيير الطرق المحاسبية يعني التعديل في المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المحاسبية التي يبقها الكيان، ونصت المادة 15 من المرسوم 08-156 على ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية بقولها لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، فانسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة يقتضي تطبيق نفس الطرق والقواعد المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. كما أكد ذلك القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمتعلق بتحديد تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية، بقوله لا يمكن تغيير طريق المحاسبية، بقوله لا يمكن تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني[3].

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص4

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع سابق، ص12-13

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص 21.

مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني:

كرست المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156 هذا المبدأ بقولها تقييد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كسوف مالية، طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون تمسك فقط بمظهرها القانوني[1].

المطلب الخامس: تنظيم المحاسبة.

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

- لمحاسبة ينبغي أن يحترم فيها المبادئ والقواعد المحاسبية.
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية وهي الدينار الجزائري.
- عناصر الأصول والخصوم يجب أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة
- كل تسجيل محاسبي يجب أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج.
- كل تسجيل محاسبي يجب أن يتم انطلاقا من وثائق مؤرخة ومكتوبة في شكل يضمن المصداقية.
- كل مؤسسة يجب أن تمسك دفاتر محاسبية.
- يرقم رئيس المحكمة مقر الكيان ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد.
- كل الدفاتر المحاسبية التي يتم إعدادها والوثائق المتعلقة بها يجب أن يحتفظ بها لمدة عشر سنوات على الأقل.
- تمسك الشركات الصغيرة محاسبة مالية مبسطة تتضمن الإيرادات والنفقات اليومية وتحفظ لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية.
- ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.
- يجب أن تلبي كل محاسبة ممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والأمن والمصداقية واسترجاع المعطيات.
- تشمل الكشوف المحاسبية الميزانية (الأصول، الخصوم)، جدول حسابات النتائج (الوظيفة والطبيعة)، جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة وطريقة غير المباشرة)، جدول تغير الأموال الخاصة والملاحق.
- تنجز الكشوف المالية خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من تاريخ الإقفال.
- كما يجب أن تتوفر في الكشوف المحاسبية معلومة تسمح بإجراء مقارنة مع الدورة المحاسبية السابقة.
- يجب أن تتضمن الملاحق إيضاحات تشمل كل التعديلات في الرائق المحاسبية وغير ذلك من التوضيحات والتي من خلالها يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى.
- كل مؤسسة لها مؤسسات فرعية يجب أن تنشر الكشوف المحاسبية المدمجة للمؤسسة الأم ككل سنويا.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع سابق ص12.

[2] عمار بن عيشي، مرجع سابق، ص86-87.

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

المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري.

لا جدال اليوم عن أهمية المكان الي تحتله نظرية الجباية بين نظريات الاقتصاد العام ولا يرجع ذلك باعتبار الجباية بند من بنود الإيراد العام إنما إلى أهمية الدور الي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة على مراحل متعددة ابتداء من ولادة التشريع بل ما يسبق تلك الولادة من تحضير وتجهيز المشروع الضريبي وحتى التحصيل النهائي للدخول الاقتطاع النقدي في خزينة الدولة إذن فالجباية لا بد أن تخضع لنظام يجمع وينظم العملية الطويلة والمعقدة ذات الأعباء المختلفة والمشكلات متعددة الأثار ذلك هو النظام الجبائي.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم النظام الجبائي الجزائري.

الجباية هي الأداة الأساسية المؤثرة والمحركة للنشاط الاقتصادي، لذلك كانت كافة الدول بما فيها المتقدمة والسارية في الطريق النمو تحاول دوما تكييف سياستها الجبائية والواقع الاقتصادي المعاش.

1-نشأة النظام الجبائي الجزائري.

لكل دولة نظام جبائي خاص بها حيث تستعمل الجباية كوسيلة أساسية من أجل تحسين وضعيتها الاقتصادية ولهذا مر النظام الجبائي بمراحل منذ عهد الاستعماري إلى وقتنا الحالي ويمكن تلخيصه فيما يلي:

الفترة ما بين(1830-1918) في هذه المرحلة الضرائب الإسلامية بقيت لكن كان الاهتمام بتقنيات أكثر من المبادئ الدينية حيث اصبحت الضريبة ليست لها صفة دينية إذا ألغيت بعض الضرائب الإسلامية التي كانت سارية المفعول مع بقاء العشور والزكاة[1].

الفترة ما بين(1918-1948) في هذه المرحلة وبتاريخ 30 نوفمبر 1918 ألغيت العشور إلغاء مطلقا وألغيت الزكاة في الجنوب[2].

الفترة ما بين (1948 -1962) في هذه المرحلة اكتسب النظام الضريبي الجزائري استقلالية طفيفة مقارنة بالنظام الجبائي الفرنسي وابتداء من سنة 1962 كان النظام الضريبي الجزائري يتكون من الضرائب المباشرة وغير المباشرة[3].

الفترة ما بعد الاستعمار (1962-1975)لقد ظل النظام الضريبي قبل 1962 قائما حتى بعد الاستقلال وبفضل القانون رقم 62-155 وبتاريخ 31 ديسمبر 1962 أصدر أول إجراء ضريبي تم فيه امتداد للقوانين المعمول بها لقبض الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها القائمة قبل الاستقلال، ففي الفترة ما بين 1962-1973 طرأت بعض الإصلاحات التي أدت إلى عملية تسهيل حساب المداخيل الجبائية إلا أن الجزائر بقيت تطبق القانون الضريبي المخطط لها ولذاك إلى غاية نشر أمر بتاريخ 5 جويلية 1975 مما أدى إلى ضرورة إنشاء قوانين جديدة[4].

---

[1] مناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، دار هومة، الجزائر 2002، ص57.

[2] فيصل كلثوم، ضريبة الدخل، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد14، العدد الثاني، 1998، ص10.

[3] عبد الواحد عطية السيد، مبادئ اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، الأردن، 2000، ص579.

[4] زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعة للطابعة والنشر، الإسكندرية، 1998، ص151.

2-تعريف النظام الجبائي.

يعرف النظام الجبائي بالمعنى الواسع على أنه مجموعة التشريعات أو السياسات والأجهزة التي تنظم وتخطط وتدبر وتنفذ عمليات تعبئة وجباية الاستقطاعات المالية التي يؤديها الافراد الطبيعيون والمعنويون للدولة بصورة جدية ونهائية مقابل خاص ومباشر.[1]

للنظام الضريبي عدة تعاريف و هناك من يرى أن مفهوم النظام الضريبي يتحمل مفهوما واسعا و اخر ضيقا و وفقا للمفهوم الواسع ، فإن النظام الضريبي هو مجموع العناصر الإيديولوجية و الاقتصادية و الفنية التي تتفاعل مع بعضها البعض لتؤدي على كيان ضريبي معين ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية لنظام و الذي تختلف صورته في المجتمع الرأس المالي عن صورته في المجتمع الاشتراكي كما تختلف صورته من مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع مختلف و بينما يقابل مفهومه الضيق مجموعة من القواعد القانونية و الفنية و يقصد بالقواعد القانونية و الفنية ويقصد بالقواعد القانونية تلك التي ذكرها أدم سميث في كتابه ثروة الأمم و التي تتمثل في القواعد العدالة اليقين الملائمة في الدفع و الاقتصاد في التحصيل الضريبة.

بينما يقصد بالقواعد الفنية مجموع الأساليب المختلف وطرق التحصيل والتقدير المتبع من طرف الإدارة الجبائية أو عن طريق إقرار الممولين أنفسهم الذين يصرحون عن مداخلهم وثرواتهم بطريقة ذاتية والتي تمكن (القواعد الفنية والقانونية) من الاقتطاع الضريبي في مرحلة المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل[2].

كما يرى البعض أن النظام الضريبي يمثل في هيكل ضريبي ذي ملامح وبطريقة عمل محددة وملائمة بالنهوض بدوره وتحقيق أهداف المجتمع التي تسوغها ظروفه المحلية المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب.

وبالإضافة إلى ما سبق يرى البعض، مثل الدكتور حامد دراز أن النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة التي ارتضها المجتمع[3].

من التعاريف السابقة فأننا نرى أن النظام الضريبي هو تطبيق الإدارة الضريبية للتشريعات في مجال الضريبة الموضوعة من طرف السلطات العامة وهذا بتطبيق السياسة الضريبية التي تهدف بصفة عامة إلى تحقيق أهداف السياسية الاقتصادية وبصفة خاصة إلى تحصيل مختلف الضرائب من طرف الأشخاص الطبعيين أو المعنويين بطرق معينة ومحددة قانونا وفيما يلي نشرح عناصر التعريف.

الهيكل الضريبي (إدارة الضريبة) هو الجهاز الوظيفي على جميع مستويات والذي يعمل على تنفيذ التشريعات والقوانين الضريبية مجهز بكل المعلومات الكافية من منشورات ودوريات والتعليمات التامة من أجل تحصيل أو جباية الضرائب ومكافحة الغش والتهرب الضريبي.

أما التشريع الضريبي فهو عملية تقنية فلسفة فرض الضرائب والمعاملات والتعاملات الضريبية بين الممولين والمكلفين من جهة وبين المكلفين والإدارة من جهة أحرى، في حين أن السياسة الضريبية بين الممولين

---

[1] أحمد رجاح، النظام الضريبي الجزائري تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجيستر في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2004، ص 9.

[2] على صحراوي مظاهر الجباية في الدول النامية وأثرها على الاستثمار الخاص من خلال إجراءات التحريض الجبائي (تجربة جزائرية)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر كلية ،1992، ص32.

[3] عبد العزيز عثمان، نظم الضريبة مدخل تحليلي مقابل، دار الجامعية، مصر،2000، ص 16 17

والمكلفين والإدارة من جهة أخرى، في حين أن السياسة الضريبية هي الاجراءات التي تسهل عملية تنفي السياسة الاقتصادية وتحقيق أهداف النظام الضريبي من جهة أخرى.

المطلب الثاني: الإصلاحات الجبائية.

إن الإصلاح الجبائي هو إصلاح اجتماعي، مالي واقتصادي ولهذا لابد من وجود قواعد جبائية جديدة هدفها تجديد وتحديث الإدارة الجبائية إلى التسيير العقلاني والحسن للمهام.

إذا فالوضع يتطلب التجديد الحالي للهياكل على كل المستويات ولهذا فلابد من إنشاء مديرية عامة للضرائب، على المستوى المركزي، الجهوي والولائي[1].

إن إنشاء مديرية جديدة للضرائب أعطى صيغة جديدة للخدمات حيث أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على خمس مديريات بالإضافة إلى المفتشية العامة للخدمات الاجتماعية، بحث كل واحدة منها مختصة في ميدانها وهي على التوالي:

- مديرية الوسائل والتكوين.
- مديرية الدراسات والتشريع الجبائي.
- مديرية العمليات الجبائية.
- مديرية المنازعات الجبائية.
- مديرية التنظيم والإعلام الآلي

المطلب ثالث: أنواع الأنظمة الجبائية في الجزائر.

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

1-النظام الحقيقي.

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

1-1-تعريف النظام الحقيقي.

هو نظام يبحث في معرفة القيمة الحقيقية للوعاء الذي فرضت عليه الضريبة ويخص الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذي يفوق رقم أعمالهم السنوي 000 000 30 دج، ويتطلب الخضوع لهذا النظام التزامات جبائية ومحاسبية كمسك محاسبة منتظمة قائمة على وثائق محاسبية ودفاتر تجارية، بالإضافة إلى إيداع مجموعة التصريحات الشهرية والفصلية أو السنوية في أجالها المحددة لأنها تخضع لرقابة الإدارة الجبائية[2].

[1] جلول حروشي، الضغط الضريبي في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير الجزائر 2001 ص 129.

[2] سهام كردودي، تحليل التأثير الجبائي والمخرجات الجبائية وفقا لنظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، العدد 3، 2012، ص 143.

1-2-مجال تطبيقه:

حسب المادة 17و18 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة يحدد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي وجوبا حسب نظام الربح الحقيقي ويتعين على المكلفين بهذه الضريبة التصريح بمبلغ ربحهم السنوي الصافي قبل 30 أفريل من كل سنة ومسك محاسبة نظامية حسب الشروط المنصوص عليها في القانون[1].

وحسب المادة 148 من نفس القانون يخضع الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان رقم أعمال المحقق وفق محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها[2].

2-نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

أسست الضريبة الجزافية الوحيدة لتعويض كل من الضريبة على الدخل الاجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني بالإضافة إلى الضريبة على أرباح الشركات، فهي تطبق على كلا الشخصيتين القانونيتين الطبيعية والمعنوية.[3]

1-2-يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.[4]

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون، الشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا، أو تجاريا أو حرفيا ومهنة غير تجارية، والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري 000 000 30دج.

-المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفادة من دعم صندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين من البطالة.

-يطبق نظام الضريبة الجزافية الوحيدة عند تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى، التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام، ويتم تأسيس هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات.

عندما يقوم المكلف بالضريبة باستغلال في آن واحد، وفي المنطقة نفسها او في مناطق مختلفة عدة مؤسسات او دكاكين أو متاجر أو ورشات، تعتبر كل واحدة منها مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة، وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة منفصلة ما دام رقم الأعمال الكلي المحقق بعنوان مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز سقف ثلاثين مليون دينار 000 000 30دج وفي حالة العكس يمكن للمكلف بالضريبة المعني اختيار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي لمجمل مداخيلي[5].

---

[1] الجمهورية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المواد 17و18 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة لسنة 2018، ص 13،12

[2] المادة 148 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق، ص 39.

[3] المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشر والروم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق، ص74.

[4] المادة 282 مكرر 1من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ص 74.

[5] Direction générale des impôts, « guide pratique du contribuable », direction des relations publiques et communication, 2016, page : 12.

2-2 تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة ومعدلاتها.

2-2-1-تحديد الضريبة الوحيدة الجزافية:

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

-تحديد الضريبة الوحيدة الجزافية خلال سنة 2016:

كان بإمكان المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام هذه الضريبة اختيار فرض الضريبة حسب نظام الربح الحقيقي حيث يودع طلب الاختيار لدى الإدارة الجبائية قبل 01 فيفري من السنة، ويكون هذا طلب صحيحا ونهائيا بالنسبة واحدة فقط، ويجب أن يجدد بصورة صريحة وواضحة[1].

عندما لا يحدد طلب الاختيار في سنة ما، يكون رقم أعمال المحقق لم يصل مبلغ الثلاثين مليون، فان المكلف المعني يحول بصفة تلقائية إلى النظام الضريبة الجزافية الوحيدة، كما يستفيد المكلفون بالضريبة الجدد من إمكانية اختيار الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي عند بداية الاستغلال[2].

-تحديد الضريبة الوحيدة الجزافية ابتداء من سنة 2017:

بقي السماح للملف باختيار الخضوع لنظام الربح الحقيقي ساري المفعول، ولكن ما تم تعديله بقانون المالية لسنة 2017 يتمثل في مدة سريان نظام الربح الحقيقي، حيث أصبح الاختيار ساريا لمدة 3 سنوات (سنة إيداع الطلب والسنتان الموليتان)، ويكون فيهما الاختيار لا رجعة فيه خلال فترة الثلاث سنوات، ويمكن للمكلف التخلي عن الاختيار بشرط تبليغ الإدارة الجبائية بذلك قبل 01 فيفري من السنة التالية لفترة الثلاث سنوات[3].

2-2-2-معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة.

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

-معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة قبل جانفي 2016:

كان المعدل يحدد كما يلي[4]:

- 5%بالنسبة للأنشطة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء.
- 12% بالنسبة للأنشطة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون الذين يقومون بتأدية الخدمات لفئة الأرباح الصناعية والتجارية.
- معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة ابتداء من جانفي 2016[5]:
- 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

[1] لطفي شعباني، جباية المؤسسة، متيجة للطباعة، براقي الجزائر،2017، ص 51

[2] الدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر،2016، ص 07.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 3 من القانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018، ص 07.

[4] المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة لسنة 2014، مرجع سابق، ص 51.

[5] شعباني لطفي، مرجع سابق، ص52.

- 12% بالنسبة لأنشطة الأخرى.

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

3-تسديد الضريبة الوحيدة الجزافية.

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

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

-**التسديد الجزئي للضريبة**: يمكن تلخيص أجال التسديد والمبالغ وفق الجدول الاتي:

الجدول رقم (I – 1): آجال ونسب التسديد المجزأ للضريبة الجزافية الوحيدة.

آجال التسديد	نسب التسديد
تاريخ إيداع التصريح التقديري السنوي بين 01و 30 جوان	50% من المبلغ الواجب الدفع
بين 01 و15 سبتمبر	25% من المبلغ الواجب الدفع
بين 01 و15 ديسمبر	25% من المبلغ الواجب الدفع

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

-**آلية التسديد:** يقوم الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة بطريقة التسديد كما يلي[1]:

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

2.يتم تسديد كامل مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة فيما يتعلق بالمكلفين الجدد بتاريخ إيداع التصريح برقم الأعمال التقديري، والذي يجب أن يتم قبل نهاية سنة بداية النشاط، باستخدام التصريح الكامل كدليل على تسديد مبلغ الضريبة.

-أما في حالة تحقيق المكلف بالضريبة لرقم أعمال في السنة (ن) أكبر من رقم الأعمال التقديري المصرح به في السنة (ن)، فهو مطالب بإيداع تصريح تكميلي في السنة (ن+1) حسب الآجال ما بين 20 جانفي و15 فيفري، مع تسديد الضريبة الوحيدة الجزافية الموافقة للفرق في رقم الأعمال وذلك بتاريخ إيداع التصريح خلال الفترة المحددة قانونا، وباستخدام التصريح المودع كدليل على تسديد مبلغ الضريبة.

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

[1] شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 56.

المطلب الرابع: الضرائب على الدخل في النظام الجبائي الجزائري.

مادام أن الفروقات بين المحاسبة والجبائية تمس بدرجة الأولى الضرائب على الدخل ارتأينا في هذه النقطة التطرق إلى الضرائب على الدخل في النظام الجبائي الجزائري، والتي تشمل بصفة عامة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي.

1-الضريبة على أرباح الشركات

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم 38 من القانون المالية لسنة 1991 حيث تنص المادة 135 من القانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة على أن تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى هذه الضريبة على أرباح الشركات[1].

1-1-مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات.

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

1-1-1-الشركات الخاضعة إجباريا:

تفرض على الأرباح المحققة من طرف شركات الأموال المذكورة في القانون التجاري وهي شركات ذات الأسهم، شركات ذات مسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم، المؤسسات العمومية ذات طابع صناعي وتجاري.[2]

1-1-2-الشركات الخاضعة اختياريا:

هنالك بعض الشركات خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي لكن سمح لها القانون باختيار منها الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، إذا يتعين على الشركة تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص علية في المادة 151 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة لدى مصلحة الضرائب الخاصة بها، علما أن هذا اختيار نهائي ولا رجعة فيه، وهذه الشركات هي شركات الأشخاص مثل[3]:

-شركات التضامن.

-شركات التوصية البسيطة.

-جمعيات المساهمة.

1-2-معدلات الضريبة على أرباح الشركات وكيفية حسابها.

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

---

[1] المادة 135 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق، ص32.

[2] بن نابي حسين وطيبي احمد عبد الجبار، المحاسبة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر تخصص محاسبو وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلاني بو نعامة بخميس مليانة،2016، ص 10.

[3] بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، منشورات كليك، الطبعة الأولى، الجزائر،2013، ص298.

1-2-1-معدلات الضريبة على أرباح الشركات.

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية، حيث أنها تفرض على أساس نسبة معينة، وفي هذا المجال حددت المادة 150 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة المعدلات التالية[1]:

-المعدل العادي.

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

-المعدلات الخاصة.

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

الجدول رقم:(I – 2): معدلات اقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات.

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

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المادة 150 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة 2018.

2-2-1-حساب الضريبة على أرباح الشركات.

إن إخضاع أرباح الشركات إلى الضريبة لا يأخذ بعين الاعتبار الربح المحاسبي فقط، و إنما يتم تعديل و تصحيح هذا الربح وفق للقواعد الجبائية السارية المفعول، و ذلك لكون مصلحة الضرائب ترفض بعض الأعباء التي أدرجت في الربح المحاسبي[2] ،فالربح الخاضع (الجبائي) يتضمن نتيجة النشاطات العادية بإضافة الأعباء غير القابلة للخصم (الاستردادات) مطروح منها الإيرادات غير الخاضعة (التخفيضات) ويتمثل الأساس الخاضع

[1] المادة 150من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق، ص39وص40.

[2] حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2010، ص 74و 75.

للضريبة على أرباح الشركات في الربح الصافي الناتج عن الفرق بين الإيرادات المحققة من طرف المؤسسة و الأعباء الناتجة عن ممارسة النشاط العادي ، و يمكن صياغة علاقة تحديد الربح الجبائي كما يلي[1]:

الربح الخاضع (الجبائي) = النتيجة المحاسبية الصافية +الاستردادات – التخفيضات
Bénéfice fiscal = bénéfice comptable + Réintégration- Déductions

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

1-3-آلية التسديد الضريبة على أرباح الشركات.

تدفع الضريبة على أرباح الشركات لدى قابض الضرائب الذي يوجد فيه المقر الرئيسي للمؤسسة، ويتم تسديدها بصفة تلقائية، دون إشعار مسبق من إدارة الضرائب وآخر أجل للتصريح بمبلغ الربح الخاضع للضريبة هو 30/4/ن+1[2] ، أما دفع قيمة الضريبة فيكون في اجل أقصاه اليوم 20 من الشهر الذي يلي ي إيداع التصريح[3]،أما دفع قيمة الضريبة فيكون في أجل أقصاه اليوم 20 من الشهر الذي يلي إيداع التصريح حيث يمكن أن تسدد دفعة واحدة أو يتم تسديدها وفق نظام التسبيقات (Les Acomptes) ومبلغ كل تسبيق هو 30 من ربح السنة السابقة المقفلة في تاريخ استحقاق التسبيق، وعندما تكون الدورة السابقة لم يتم إقفالها بعد خلال السنة يستعمل ربح الدورة الأخيرة الخاضعة وهو (ن-2) وفي حال بدأت نشاطها هذه السنة تحسب الأقساط بافتراض أن 5% من رأس المال هو الربح ثم تحسب تسبيقاتها عاديا[4].

إن عملية التسديد تتم على شكل ثلاثة تسبيقات تدفعها الشركة بالإضافة إلى رصيد التصفية في الوثيقة رقم (G50) وتدفع حسب الجدول التالي

الجدول رقم (I – 3): تاريخ تسديد تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات

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

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على كتاب بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة وفق scf والمعايير الدولية، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر الطبعة الأولى, 2013 ص 298.

[1] Rabah Boussand et autres Dossier pédagogique de séminaire portant sur les impôts Diffères, Institut supérieur de gestion et de planification Alger, 29 et 30 Septembre 2012, p 8.

[2] . المادة 151 الفقرة .1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق، ص40.

[3] 1. وزارة المالية، قانون رقم 17 .. 11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 ،المتضمن لقانون المالية لسنة 2018 ،الجريدة الرسمية، العدد 76 ،2017 ،الجزائر، المادة 14 ،ص7.

[4] 2. بن نابي حسين وطيبي احمد عبد الجبار، مرجع سابق ص12.

2-الضريبة على الدخل الإجمالي.

الدخل الخام: هو الدخل الذي يتكون من كل الموارد التي يمكن للمكلف أن يتحصل عليها من مزاولته لمختلف الأنشطة أو من المؤسسة، وفي هذا الإطار لا يؤخذ بعين الاعتبار لا مصاريف الإنتاج أو المصاريف العامة الضرورية من أجل تحقيق دخلها.

أما الدخل الصافي: هو الدخل الخام بعد إنقاص مصاريف الإنتاج والتكاليف الأخرى المحتملة من أجل تحقيق هذا الدخل.

والدخل الخاضع للضريبة: هو الدخل الصافي مع إنقاص تخفيض القاعدي والتكاليف الاجتماعية الأخرى تنص المادة رقم (01) من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة على ما يلي:

تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبعيين تسمى ضريبة الدخل وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة.

من هذا التعريف القانوني فإن الضريبة IRG تتصف بالخصائص التالية:

-سنوية: ومعنى أن هذه الضريبة من خصائصها هو أنها تفرض مرة واحدة في السنة.

-وحيدة: حيث أن الشخص الخاضع لها تجمع له كل المداخيل التي يمكن أن يتحصل عليها من خلال مزاولته لمختلف الأنشطة وبتالي يكون وعاء ضريبيا واحد يخضع لهذه الضريبة.

-تفرض على الأشخاص الطبعيين: حيث أن الإصلاحات الجبائية لسنة 1992 فرقت بين التكليف الضريبي للأشخاص الطبعيين وإخضاعهم للضريبة IRG والتكليف الضريبي المعنويين ونعني به الضريبة على أرباح الشركات IBS.

-تفرض عل الدخل الصافي: هو كما سبق وأن عرفناه بأنه الدخل الخام مطروحا منه كل التكاليف الواجب صرفها من أجل الحصول على هذا الدخل[1].

حيث تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة على ما يلي." تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة. "

حيث يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص الذين يحققون أرباح مهنية تشمل الأرباح الناجمة عن ممارسة مهنية تجارية أو صناعية أو خدماتية بالإضافة إلى أرباح غير التجارية الناجمة عن ممارسة مهنة حرة[2].

ويتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية بتطبيق الجدول التصاعدي السنوي التالي على الربح الخاضع للضريبة الذي يتحدد وفق طريقة التقدير الحقيقي يمسك محاسبة منتظمة وبإجراء الفرق بين الإيرادات الخاضعة والأعباء القابلة للتخفيض أي بنفس الطريقة المتبعة في تحديد الربح الجبائي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.

[1]-جلول حروشي، مرجع سابق، ص 135.

[2]المادة 02 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، تحديث 2018.

جدول رقم (I – 4): يمثل الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي.

شرائح الدخل	المعدل الضريبي	مبلغ الحقوق	مبلغ التراكم
أقل من 120.000دج	%0		
من 120.001 إلى 360.000	%20	48.000	48.000
من 360.001 إلى 1.440.000	%30	324.000	372.000
أكثر من 1.440.000	%35		

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المادة 104 من قانون الضرائب المباشروالرسوم المماثلة.

المبحث الثالث: عناصر الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

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

المطلب الأول: الفروقات الدائمة.

وهي عبارة عن فروقات تنشأ نتيجة معالجة بعض العمليات لأغراض ضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها لأغراض محاسبية، حيث تتميز هذه الفروق بأنا تؤثر على الدورة التي تحدث فيها فقط دون أن يمتد تأثيرها إلى الدورات اللاحقة[1]، وهي تتمثل في الادماجات التي يتعين دمجها في النتيجة المحاسبية وكذا الخصومات التي يتعين تخفيضها من النتيجة المحاسبية وهي تتمثل فيما يلي:

1-حصص الهدايا ومصاريف الإشهار المالي:

حيث اعتبر المشرع الجبائي أن الهدايا المختلفة تكون غير قابلة للخصم ماعدا الهدايا الاشهارية التي لا تتجاوز قيمتها 500 دج للوحدة، وكذا الإعانات والتبرعات والهبات الممنوحة للمؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني عندما لا تتجاوز مبلغها 000 000 1دج سنويا، في حين حدد المشرع الجبائي مصاريف الإشهار المالي الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرة الشباب في حدود 10% من رقم الأعمال السنة المالية في حد أقصاه 000 000 30 دج[2] في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي لا يحدد أسقفا لخصم هذه الأعباء من الإيرادات.

2-مصاريف البحث والتطوير:

نجد أن المشرع الجبائي حدد السقف المحدد للخصم بالنسبة لمصاريف البحث و التطوير في حدود 10% من مبلغ الربح الخاضع للضريبة دون تجاوز حد أقصاه قدره 000 000 100 دج، شريطة إعادة استثمار المبالغ المرخص بخصمهما مع التصريح بها لدى الإدارة الجبائية و كذا الهيئة الوطنية المكلف بمراقبة البحث العلمي[3]، بينما نجد النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل مصاريف البحث حسب طبيعتها ضمن الأعباء مباشرة كما

[1] بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولي، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر,2013، ص425.
[2]لمادة 169 الفقرتين 01 و02 من قانون الضرائب المباشر.
[3]المادة 171 الفقرة من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة.

ينص على تسجيل مصاريف التطوير ضمن التثبيتات المعنوية إذا تحققت شروط معينة، وعليه يمكن تطبيق الإهتلاكات عليها[1] ، وهذا له انعكاسات من الناحية الجبائية على حساب النتيجة الجبائية.

3-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[2] وكذا الرسوم على التمهين[3]

إضافة الرسم على امتلاك السيارات الخاصة من طرف الشركات،[4] كما اعتبر المشرع الجبائي العقوبات والغرامات المسلطة على المكلفين بالضريبة نتيجة عدم احترامها لالتزاماتهم القانونية بمثابة أعباء غير قابلة للتخفيض[5]، في حين يسمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل هذه الأعباء محاسبيا وذلك في الحساب 64 بالنسبة للضرائب والرسوم 65 بالنسبة الجبائية وكذا حساب 69 بالنسبة للضرائب على نتائج.

4-أقساط الإهتلاك غير قابلة للخصم:

حيث ينص القانون الجبائي على حساب قسط الاهتلاك المالي المقابل للخصم بالنسبة للسيارات السياحية على أساس قيمة شراء موحدة قدرها 000 000 1 دج. غير أن هذا السقف لا يؤخذ بعين الاعتبار إذا كانت هذه السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة[6]، كما نص على عدم قبول خصم أقساط الإهتلاك المطبقة من طرف المقرض المستأجر في إطار عقد القرض الإيجاري[7] على عكس النظام المحاسبي المالي الذي يسح بتسجيل هذه الإهتلاكات محاسبيا من أجل تحديد النتيجة المحاسبية.

5-مصاريف أخرى غير قابلة للخصم:

لقد رفض المشرع الجبائي خصم بعض الأعباء التي سجلتها المحاسبة في الصنف 06 و بالتالي ينعين دمجها في الربح المحاسبي من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة منها مصاريف الاستقبال بما فيها مصاريف الاطعام و الفندق و كذا مختلف الأعباء و مصاريف الايجار الخاصة بالمباني غير محصصة مباشرة لاستغلال بالإضافة إلى مصاريف المستوفية لشروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما تفوق قيمة الفاتورة باحتساب كل رسوم مبلغ 000 300 دج[8]، و كذا مصاريف إيجار وتصليح و صيانة السيارات السياحية عندما لا تشكل الأداة الأساسية لنشاط المؤسسة[9]، دون أن ننسى خسائر القيمة للتثبيتات في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي يسمح بتسجيل هذه الأعباء محاسبيا دوم أن يضع أي شروط متعلقة بطبيعة الأعباء أو بطريقة تسديد الفاتورة.

---

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

[2]المادة 141 الفقرة 06 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، تحديث2018.

[3] المادة 79 من قانون المالية لسنة 2007.

[4] المادة 26 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

[5]المادة 141 الفقرة 06 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، تحديث2018.

[6]المادة 141 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، تحديث2018.

[7]المادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

[8]المادة 171 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، تحديث 2018.

[9]المادة 08 من قانون المالية لسنة 2018 المعدلة المادة 141/7 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

6-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 جبائيا باحتسابه في حدود 70% من قيمته إذا كان يشمل تثبيتات ثم اكتسبها 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 ،على أن يتم إعفاءه بالكامل في حالة إعادة استثماره في أجل ثلاث سنوات من تحقيقه[1]، في حين يعتبر النظام المحاسبي فائض القيمة إيراد كباقي الإيرادات يسجل محاسبيا في الحساب752.

7-قسائم الأرباح الموزعة على شركات:

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

المطلب الثاني: الفروقات المؤقتة.

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

1-الإعانات العمومية:

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

2-المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب:

بالنسبة للفوائد والأجيو وغيرها من المصاريف المالية بالإضافة إلى الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستغلال وعلامات الصنع وكذا مصاريف المساعدة التقنية والأتعاب، فإن خصمها من النتيجة المالية يبقى مرهون بدفعها فعليا أثناء السنة المالية حسب القواعد الجبائية[5]، في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل هذه الأعباء مع ربطها بالسنة المالية التي ترتبت خلالها[6] دون أن ينظر إلى تاريخ الدفع الفعلي.

---

[1] المادة 173من قانون الضرائب المباشر ة الرسوم المماثلة، تحديث2018.
[2]المادة 147 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، تحديث 2018.
[3]المادة 144 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، تحديث 2018.
[4] البند رقم 03/124 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع السابق.
[5] المادة 01/141 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، تحديث 2018.
[6]البند رقم 01/127 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق.

3-العناصر ذات القيمة المنخفضة:

بالنسبة لقانون الجبائي فإنه يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم لسنة المالية المتصلة بها[1]، بينما نجد نظام المحاسبي المالي لا يضع سقفا معينا لتلك العناصر[2] بل ترك الأمر للمؤسسات الاقتصادية من أجل تقدير قيمة هذه العناصر الضعيفة القيمة، الأمر الذي ينجر عنه نشوء فرق مؤقت بين الحاسبة والجبائية في حالة اعتماد المؤسسة على سقف أكبر مما هو معتمد جبائيا.

4-خسائر السنوات السابقة:

لقد منح القانون الجبائي للمؤسسات إمكانية ترحيل خسائر المحققة إلى غاية السنة الرابعة، بمعنى أنه في حال تسجيل عجز في السنة المالية معينة، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية و ينخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، و إذا كان هذا الربح غير كافي لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بترتيب إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز[3]، بينما ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الخسارة المحققة في الحساب 11 (ترحيل من جديد) دون أن يعتبر كعبء منخفض من نتائج السنوات الموالية[4].

5-عدم تجانس بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي:

قد طريقة الإهتلاك أو مدة الإهتلاك أو حتى قاعدة الإهتلاك المطبقة من طرف المؤسسة محاسبيا ليست هي نفسها بالضرورة الطريقة أو المدة أو قاعدة الإهتلاك المنصوص عليها جبائيا، فنظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات باختيار طريقة الإهتلاك مع تحديد مدة المنفعة التي تراها مناسبة لاستراتيجية الاستثمارية، في حين الإهتلاك الجبائي ليس بضرورة هو نفسه الإهتلاك المحاسبي حسب السياسة الجبائية لدولة، الأمر الذي ينشأ عنة فروقات مؤقتة بين المحاسبة والجباية يتم معالجتها في إطار الضرائب المؤجلة[5]. ضف إلى ذلك أن القانون الجبائي مازال يعترف بطريقة الاهتلاك المتصاعد والتي تم إلغاؤها في النظام المحاسبي المالي، كما أنه تم إضافة طريقة جديدة لإهتلاك ممثلة في طريقة الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج في النظام المحاسبي المالي في حين أنها غير معتمدة جبائيا.

6-العقود طويلة الاجل:

يتحدد الإيراد جبائيا بالنسبة لنشاط المقاولات التي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو أكثر حسب نسبة الإنجاز، حيث يلزم التشريع الجبائي الجزائري المؤسسات الممارسة لهذا النشاط بتطبيق طريقة التقدم في الأشغال التي تستوجب معرفة النسبة المئوية للتقدم من خلال تقدير مدى التقدم في إنجاز المشروع[6]، بينما يترك نظام المحاسبي المالي الخيار للمؤسسات في اعتماد طريقة التقدم في الأشغال أو طريقة الاتمام حسب ما تراه المؤسسة مناسبا لها.

---

[1] المادة 03/141 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، تحديث 2018.

[2] البند رقم 04/121 من قرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق

[3] المادة147 من القانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة تحديث 2018.

[4] الحساب رقم 11 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق.

[5] La note du conseil national de la comptabilité sur les imposdifféres, pp 4-5.

[6] مادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009

الخلاصة.

في ختام هذه الورقة البحثية يمكن القول أن النتيجة المحاسبية تعتبر الركيزة الأساسية لحساب النتيجة الجبائية و التي تعتبر بمثابة الوعاء الضريبي الذي يحسب من خلاله مقدار الضريبة, حيث يتعين على المؤسسة في مرحلة الأولى و من أجل تحديد النتيجة المحاسبية تسجيل جميع الأعباء التي تتحملها حتى و إن كانت غير قابلة للخصم جبائيا مع تسجيل جميع الإيرادات التي تحصل عليها حتى و إن كانت غير خاضعة للضريبة, ثم تقوم بتصحيحات الضرورية التي تفرضها النصوص الجبائية في مرحلة ثانية حارج المحاسبة من أجل تحديد النتيجة الجبائية, أي أنه يتعين على الشخص القائم بمسك المحاسبة في المؤسسة القيام بعملية مقارنة بين النتيجة المحاسبية المستخرجة طبقا لقواعد النظام المحاسبي المالي و النتيجة الجبائية المحسوبة أخذ بعين الإعتبار قواعد النظام الجبائي, من خلال إخضاع النتيجة المحاسبية إلى النصوص و القواعد التي تحكم المؤسسة بإجراء التعديلات اللازمة سواء تعلق الأمر بالمدمجات أو المخفضات.

الفصل الثاني: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

تمهيد:

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من معالجة النتيجة المحاسبية المحصل عليها في لنشاط، حيث يتم معالجتها وفق القواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي لتحديد النتيجة الجبائية، وتتم المعالجة بإجراء عدة تغيرات على بعض عناصر النتيجة المحاسبية لا يأخذ النظام الجبائي، حيث سيتم التطرق في هذا الفصل إلى تلك العناصر المشكلة للنتيجة الجبائية وإلى عرض المعيار الدولي رقم 12

IAS الخاص بالضرائب المؤجلة الذي يدرس الفروقات الزمنية التي تنشا بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لوجود بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير متناسقة ومطابقة للمبادئ المحاسبية.

المبحث الأول: مدخل إلى معيار المحاسبي الدولي رقم 12:

لا يمكن للمؤسسات تقدير مصاريف الضرائب على أساس الأرباح المحاسبية فقط، نتيجة اختلاف التشريعات والقوانين الضريبة عن المبادئ والأنظمة المحاسبية، وما ينتج عنه من عدم التماثل بين صافي الربح المحاسبي والربح الضريبي، لذا أصدر المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 لغرض معالجة مشاكل التحاسب الضريبي.

المطلب الأول: تعريف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

عمد المجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) في شهر جويلية 1979 و الذي تم تعديله و إعادة إصداره في شهر أكتوبر 1996 مرفقا بالتفسيرات ذات صلة(IFRIC 7, IFRIC 23, SIC 21, SIC 25) ، لكي يكون بمثابة مرجع للمؤسسات التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية عن كيفية معالجة الفروقات التي تنشأ نتيجة اختلاف متطلبات القوانين و التشريعات الضريبية عن نظيراتها وفق المعايير الدولية، بحيث لا تترك هاته الفروقات لتبقى خارج الدفاتر المحاسبية دون بيان أثرها في القوائم المالية على مدى فترات مالية عديدة، كما يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل و المسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن الآثار الحالية و المستقبلية للضريبة.

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

ويتعلق هذا المعيار بقضيتين مختلفتين بالضرائب[2]:

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

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

لا يعالج هذا المعيار طرف المحاسبة عن الهيئات الحكومية، والإفصاح عن المساعدات الحكومية أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار وهذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ بين هذه الهيئات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار[3].

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبة للضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك كيف يتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة.

---

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2016، ص 414

[2] طارق عبد العال حماد، مرجع أعلاه، ص 414

[3] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية IFRS / IAS، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية، بود واو بومرداس، الجزائر، ص175

أ- الاسترداد (السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات مطلوبات معترف بها في الميزانية العمومية للمؤسسة

ب- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمؤسسة.

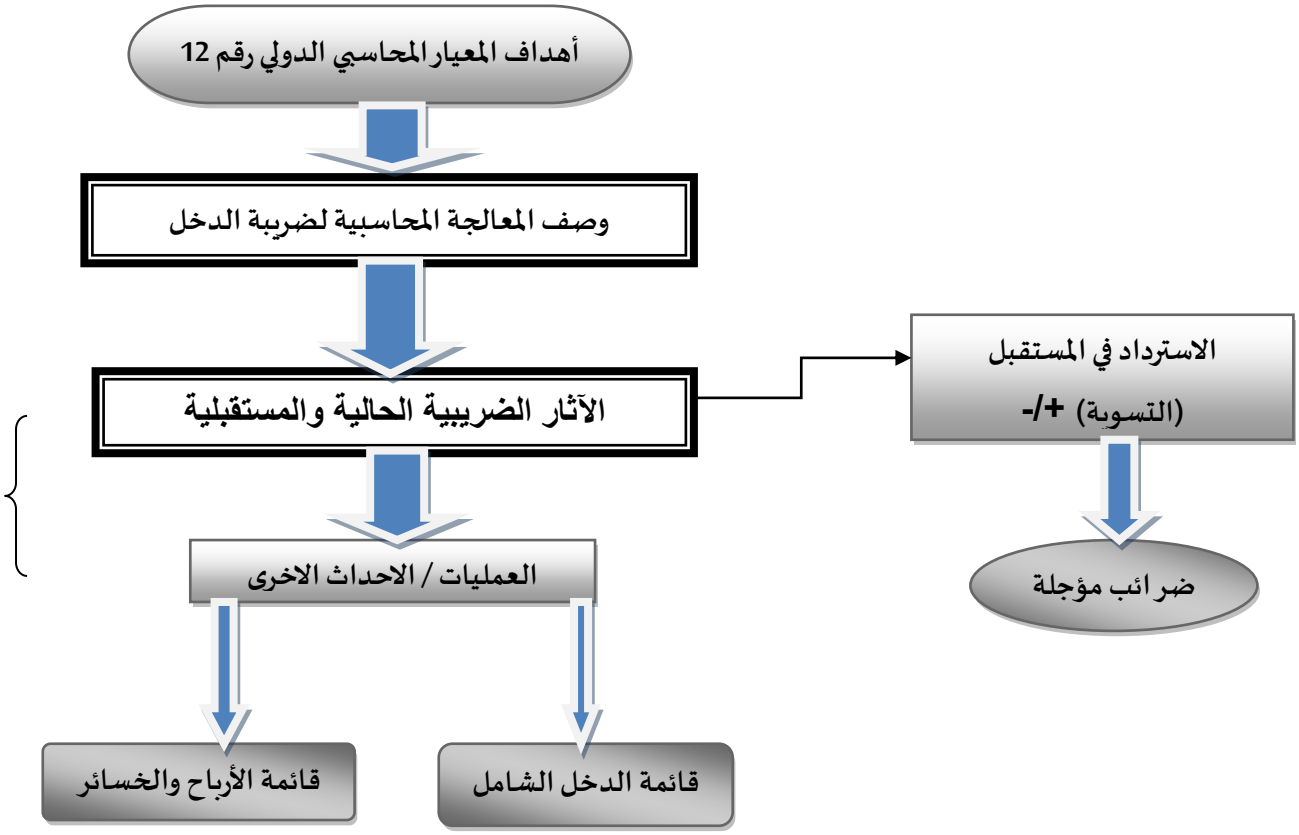
ت- إن الأمر اللازم للاعتراف بأصل أو الالتزام هو توقع قيام المؤسسة باسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو التزام فإذا كان من المحتمل أن استرداد أو سداد ذلك المبلغ المسجل يستعجل مدفوعات الضريبة المستقبلية أو أكبر أو أصغر مما لو لم يكن لذلك الاسترداد أو السداد تبعات ضريبته، فإن هذا المعيار يتطلب من المؤسسة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل أصل ضريبي مؤجل (باستثناءات قليلة ومحدودة).

ث- يتطلب هذا المعيار من المؤسسة المحاسبية عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك وأية عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق المالكين يجب أن يعرف بالآثار الضريبية المتعلقة بآثارها الضريبية مباشرة في حقوق المالكين ، وبشكل مشابه ، يؤثر الاعتراف بأصول أو خصوم ضريبته في اندماج الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة المالية الناشئة عن هذا الاندماج.

ج- كذلك يعالج هذا المعيار الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.

ويمكن توضيح هذه الأهداف وفقا للشكل الموالي

الشكل رقم (II – 1): يوضح أهداف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.



Source : Silvia Mahutova, IFRS/box -IAS 12 income taxes, 2013, Available at. :

http://www.ifrsbox.com/ias-12-income-taxes/ (last visited 02-03-2018

المطلب الثاني: المصطلحات المفتاحية لمعيار المحاسبي الدولي رقم 12:

عرف المعيار مجموعة من المصطلحات نذكر منها:

1. **الربح المحاسبي:** هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل انقطاع مصروف الضريبة[1].

2. **الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية):** هو صافي الربح أو الخسارة للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والتي تحدد على ضوئه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد).[2]

3. **القاعدة الضريبية:** لأصل أو التزام هو المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض الضريبة.[3]

[1] بوعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية ولتجارية وعلوم التسيير جامعة البويرة،2014 ، ص94 .

[2] أحلام لموسخ، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل، دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم12 ، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة،2014 ، ص.5

[3] احمد طرطار وعبد العالي منصر، الجزء التطبيقي، مرجع سابق ذكره، ص90

4.الضريبة المستحقة : هو مبلغ الضريبة المستحق الدفع في حالة تحقيق ربح أو التحصيل في حالة تحقيق خسارة خلال سنة مالية ما، إن الضريبة المستحقة تحسب على أساس النتيجة الجبائية و ليس النتيجة المحاسبية.[1]

وميز المعيار بين نوعين من الفروقات الضريبية وهما:

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

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

مطلب الثالث: أمثلة تطبيقية للمعيار.

مثال 1:

بلغ مصروف الضيافة لدى شركة لسنة 2014 مبلغ 120000 دج في حين يبلغ مصروف الضيافة المقبول ضريبيا 70000 دج علم أن صافي الربح المحاسبي قبل طرح مصروف الضيافة هو 400000 دج والفرق بينه وبين الربح الضريبي هو مصروف الضيافة فقط.

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

الحل :

لدينا الربح المحاسبي المعطى هو 400000 دج ومصاريف الضيافة 000 120 دج معترف بها 70000دج.

ومنه الربح المحاسبي =400000-120000=280000دج.

الربح الضريبي= 400000-70000=330000دج.

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

مثال 2:

في 2014/01/01 قامت شركة بشراء معدات بمبلغ 100000دج يتم اهتلاكها بنسبة 25 %سنويا، بطريقة الاهتلاك الخطي، في حين يتم اهتلاكها وفق المتطلبات الضريبية بنسبة 30%سنويا.

المطلوب :حساب قيمة الالتزام الضريبي المؤجل في 2014/12/31 حيث معدل الضريبة 30%

الحل :لدينا الاهتلاك المحاسبي= 100000×0.25=25000دج.

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعريرج، الجزائر، الطبعة الأولى،2011 ، ص140 .

الاهتلاك الضريبي= 100000×0.3= 30000 دج.

الفرق هو5000 (وهو فرق مؤقت لان أثره ينتقل إلى دورات لاحقة وبالتالي عليها الالتزام بالتزام ضريبي مؤجل بمقدار 5000×0.3=1500 دج).

المبحث الثاني: النتيجة المحاسبة وطرق الوصول إليها.

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

المطلب الأول: مفهوم النتيجة المحاسبية

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

- وتعرف النتيجة المحاسبية حسب المادة 28 من النظام المحاسبي المالي كما يلي:[1]

تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون هذا الفارق مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء او النواتج.

- وتعرف أيضا بما يلي:[2]

النتيجة المحاسبية = إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) .نفقات على تكاليف النشاط

+/-تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية +/-تغيرات بين مخزون افتتاح الدورة ومخزون عند إغلاق الدورة +/-التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/-التصحيحات الخاصة بالقروض = النتيجة الدورة.

[1] Rabah Tafighoult, LE SYSTEME COMPTABLE FINANCIER, Imprimerie Aurès emballages, Première édition, Algérie, 2015, P 26

[2] جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، متيجة لطباعة، الجزائر،2011 ، ص15

المطلب الثاني: طرق تحديد النتيجة المحاسبية.

1.تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية.

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

1-1تعريف الميزانية:

عرفت الميزانية على أنها تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والغير جارية[1].

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

1-2 أنواع الميزانية:

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

- **الميزانية الافتتاحية:** تبرز الميزانية الافتتاحية أهم العناصر التي تمتلكها المؤسسة عند بداية النشاط أو بداية السنة وتتضمن غالبا رأس مال الذي قدمه صاحب أ وأصحاب المؤسسة من جهة واتجاه هذه الأموال لاكتسابها ما تحتاج لها المؤسسة من وسائل ضرورية للقيام بمهامها من جهة أخرى[3].
- **الميزانية الختامية:** تعد في نهاية السنة تظهر نتيجة الدورة فهي إلزامية قانونا كما أنها عملية[4].

1-3 عناصر الميزانية:

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

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

[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق التطام المحاسبي المالي، دار النشر جيلطي، برج بوعريي رج،2009 ، ص10

[3] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر،2008 ، ص33

[4] بن بوثلجة أمينة أعمال نهاية السنة وفق SCF، متيجة للطباعة، الجرائر،2016 ، ص175

الأصول: تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها والتي تسييرها المؤسسة، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية حيث أن مراقبة الأصول

هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول، وتتضمن الأصول [1]عنصرين أساسين:

الأصول الغير جارية: هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاط المؤسسة مثل (التثبيتان العينية والمعنوية)[2].

الأصول الجارية: هي أصول تتوقع المؤسسة انجازها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دائرة الاستغلال العادي، وهي أصول تم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات القصيرة[3].

الخصوم: هي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ما حيث تؤدي تسويتها المنتظرة إلى خروج موارد من المؤسسة تمثل منافع اقتصادية، فهي تعتبر مصدر الأصول وهي متمثلة في[4]:

الأموال خاصة: هي تلك الزيادة أو الفائض في الأصول على الخصوم الجارية والغير جارية وتتكون أساسا من رأسمال الصادر وبعض الاحتياطات ومن النتيجة[5].

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

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

1-4 حساب النتيجة:

نتيجة السنة المالية هي عبارة عن قيمة الربح أو الخسارة التي تحققها المؤسسة من جراء العمليات المالية والتجارية التي قامت بها خلال دورة معينة، وفي نهاية السنة المالية تظهر النتيجة في حالتين إما حالة ربح أو حالة خسارة. (1)(1)

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

[1] ناصر مرزوق وعزام بشكير، مدخل إلى المحاسبة وفق scf، متيجة لطباعة، الجزائر،2011 ، ص .23

[2] بن بوثلجة أمينة أعمال نهاية السنة وفق SCF، متيجة للطباعة، الجرائر،2016 ، ص.175

[3] احمد طرطار وعبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الإطار النظري، جسور للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2015، ص211

[4] بن بوثلجة أمينة، مرجع سابق ذكره، ص175

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

[6] بن بوثلجة أمينة، مرجع سابق ذكره، ص 175 وص 176

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

1-5 شكل الميزانية: تأخذ الميزانية الشكل التالي:

الجدول رقم (II – 1): ميزانية الأصول

السنة المالية المقفلة في ...

رقم الحساب	الأصـــول	ملاحظة	N إجمالي	N الاستهلاك رصيد	N صافي	N+1 صافي
	الأصول المثبتة (غير جارية)					
	فارق بين الاقتناء (ou goodwill)					
207	**التثبيتات المعنوية**					
20(خارج 207)	**التثبيتات العينية**					
	التثبيتات الجاري انجازها					
	تثبيتات مالية					
21و22(خارج 229)	**السندات موضوعة موضع المعادلة المؤسسات المشاركة**					
23	**المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة**					
265	**سندات أخرى مثبتة**					
26(خارج 265و269)	**قروض والأصول المالية الأخرى غير جارية**					
271و272 و273	**مجموع الأصول غير الجارية**					

274و275 و276						
30إلى38 41(خارج 419 409مدين [42 و43و44خارج444إلى 448) 45و 46 و 486و489] 444و 445 و447 مدين48 (50 خارج509 519وغيرها من المدينين51و 59 و 52و53)	**الأصول الجارية**					
	مخزونات ومنتجات قيد الصنع					
	الحسابات الدائنة الاستخدامات المماثلة					
	الزبائن					
	المدينون الآخرون					
	الضرائب					
	الأصول الأخرى الجارية					
	الموجودات وما يماثلها					
	توظيفات وأصول مالية جارية					
	أموال الخزينة					
	مجموع الأصول الجارية					
	المجموع العامل لأصول					

المصدر :من إعداد الطالبين بناء على الجريدة الرسمية العدد 19،25 مارس 2009 ص 29

الجدول رقم (II – 2): ميزانية الخصوم.

السنة المالية مقفلة في .....

رقم الحساب	الخصوم			
	رؤوس الأموال الخاصة			
101و108	**رأس مال الصادر (أو حساب المستغل)**			
109	**رأس مال غير المطلوب**			
104و106	**(العلاوات والاحتياطات) الاحتياطات المدمجة**			
105	**فارق إعادة التقييم**			
107	**فارق المعادلة**			
12	**النتيجة الصافية (نتيجة صافية حصة المجمع)**			
11	**رؤوس الأموال الخاصة الأخرى ترحيل من جديد**			
	حصة الشركة المدمجة			
	حصة ذوي الأقلية			
	مجموع			
	الخصوم الغير جارية			
	القروض والديون المالية			
16و17	**الضرائب (مؤجلة والمرصود لها)**			
134و155	**الديون الأخرى غير جارية**			
229	**المؤمنات والمنتوجات المدرجة فيا لحسابات سلفا**			
15 (خارج155) 131 و132				
	مجموع الخصوم الغير جارية			

40(خارج409) دائن 444و445 و447 419و 509 دائن[42 و 43 و44(خارج444 إلى 447)45و46و48] 519 وغيرها من الديون 51و52	**الخصوم الجارية** **الموردون والحسابات الملحقة** **الضرائب** **الديون أخرى** **خزينة الخصوم**			
	مجموع الخصوم الجارية			
	المجموع العام للخصوم			

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الجريدة الرسمية العدد 19,25 مارس 2009 ص29.

2.تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حسابات النتائج:

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

2-1تعريف حسابات النتائج :

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

2-2: أنواع حسابات النتائج:

هناك طريقتين لعرض حسابات النتائج يجب ملازمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم وهما حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة ،ولكل منهما مراحل للوصول إلى النتيجة الصافية وتكون كالآتي: [2]

[1] احمد طرطار وعبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الإطار نظري، مرجع سابق ذكره، ص213

[2] وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية2008 ، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد19 ، 2009، الجزائر، ص 24 و30 و34

1/ حساب النتائج حسب الطبيعة: تحديد النتيجة وفق الحساب النتائج يقتضي المرور بالخطوات الآتية :

تحديد النتيجة العادية: تتمثل النتيجة العادية في:

-إنتاج السنة المالية: ويمثل مجموع المبيعات لكل من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة وتغيرات الإنتاج المخزن والإنتاج المثبتة سواء كان معنوي أوعيني وإعانات الاستغلال ويضم الحسابات التالية:

-ح/ 70 مبيعات منا لبضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة (وفروعه).

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

-ح/ 73 الإنتاج المثبت.

-ح/ 74 إعانات الاستغلال (وفروعه).

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

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

-ح/ 60 المشتريات المستهلكة (وفروعه).

-ح/ 61 الخدمات الخارجية (وفروعه).

-ح/ 62 الاستهلاكات الخارجية الأخرى (وفروعه).

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

-القيمة المضافة للاستغلال: هي الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاكها وتحدد على الشكل التالي:

القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية-استهلاك السنة المالية.

- إجمالي فائض الاستغلال: وهو عبارة على الفرق بين القيمة المضافة للاستغلال ومجموع ح/ 63 أعباء المستخدمين وح/ 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة نحصل عليه وفقا لعلاقة التالية:

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

- النتيجة العملياتية: (التشغيلية) هي عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليها المنتجات العملياتية الأخرى مطروحا منه أعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة مضافا إليه استرجاع خسائر القيمة والمؤونات، ومنه تتمثل في العلاقة التالية:

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

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

ومنه النتيجة المالية = ح/ 76 -ح/ 66.

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

النتيجة الصافية للأنشطة العادية: تساوي النتيجة العادية قبل الضريبة ناقص أو زائد الضرائب الواجب دفعها والضرائب المؤجلة عن الأنشطة العادية.

2/ النتيجة الغير عادية : وتتمثل في الفرق بين المنتجات الغير عادية والأعباء الغير عادية، أي تساوي حساب 77 ناقص حساب 67.

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

• شكل حساب النتائج حسب الطبيعة:

الجدول رقم (II -3): حساب النتائج (حسب الطبيعة).

رقم الحساب	البيان	ملاحظة	N	n-1
70 72 73 74	رقم الأعمال تغير المخزون المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
	1–إنتاج السنة المالية			
60 62-61	مشتريات مستهلكة خدمات خارجية واستهلاكات أخرى			
	2–استهلاك السنة المالية			
	3–القيمة المضافة للاستغلال			

	4 – الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
75 65 68 78	المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية أخرى المخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات			
	5 –النتيجة العملياتية			
76 66	المنتوجات المالية الأعباء المالية			
	6 –النتيجة المالية			
698-696 693-692	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات)عن النتائج العادية			
	7-مجموع أعباء الأنشطة العادية			
	8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
	9-النتيجة غير العادية			
	10-صافي نتيجة السنة المالية حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
	11–صافي نتيجة المجموع المدمج ومنها ذوي الأقلية حصة المجمع			

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الجريدة الرسمية العدد 25، 19 مارس 2009 ص 30

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

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

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

- **هامش الربح الإجمالي** = رقم الأعمال تكلفة المبيعات.

- **النتيجة العملياتية**: هي هامش الربح الإجمالي مضاف إليها لمنتجات العملياتية الأخرى مع طرح التكاليف التجارية والأعباء الإدارية والأعباء العملياتية الأخرى.

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

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

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

- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية**: وتمثل الفرق بين النتيجة العادية قبل الضريبة ومجموعا لضرائب الواجبة على النتائج العادية والضرائب المؤجلة ويتم الحصول عليها كما يلي:

النتيجة الصافية للأنشطة العادية =النتيجة العادية قبل الضريبة – الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة عنا لنتائج العادية.

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

النتيجة الصافية للسنة لمالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية – الأعباء غيرا لعادية + المنتجات غير العادية.

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

شكل حساب النتائج حسب الوظيفة:

الجدول رقم (II -4): حساب النتائج (حسب الوظيفة).

البيان	ملاحظة	N	n-1
رقم الأعمال كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
(مصاريف المستخدمين للمخصصات الاهتلاكات) المنتجات المالية الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء الغير عادية المنتجات الغير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة النتيجة الصافية للمجموع المدمج منها حصة ذوي الأقلية حصة المجمع			

المصدر :من إعداد الطالبين بناء على الجريدة الرسمية العدد 25،19 مارس 2009 ص 31

المطلب الثالث: علاقة النتيجة المحاسبية بالنتيجة الجبائية

النتيجة المحاسبية هي موضوع توزيع النتيجة حيث تختلف في كثير من الأحيان عن النتيجة الجبائية التي هي موضوع حساب الضريبة على أرباح الشركات وذلك راجع لمجموعة من الاختلافات التي سنتطرق لها في المطلب الثالث وعلى هذا الأساس يجب في آخر السنة القيام بعملية المقاربة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية من خلال إخضاع الأولى إلى النصوص والقواعد الجبائية التي تحكم المؤسسة.

النتيجة المحاسبية:

النتيجة المحاسبية هي الربح الصافي الناتج عن ممارسة المؤسسة نشاطات جاريا معينا بعد مقابلة الإيرادات بالأعباء التي أدت للوصول إلى ذلك الربح ويتم حساب النتيجة المحاسبية بالطريقتين الآتيتين[1]:

أ. تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حسابات النتائج(الإرادات والأعباء) :

نقصد بحسابات النتائج القائمة المالية التي تحتوي مختلف إيرادات وأعباء الدورة، والتي تم إدراجها في عملية حسابية ستشكل النتيجة المحاسبية للدورة وفقا لعلاقة التالية:

جدول رقم (II -5): تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حسابات النتائج

إيرادات النشاط ____ أعباء النشاط
(-) (+) تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية
(+) (-) تغيرات المخزون
(+) (-) التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة
(-) (+) التصحيحات الخاصة بالقروض
=نتيجة الدورة

المصدر: بن ربيع حنيفة، ص 278

ب .من خلال الميزانية) تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة) :

تعد الميزانية في تاريخ معين في نهاية الدورة، وذلك بالفرق بين صافي الأصول في نهاية الدورة وصافي قيمتها في بداية هذه الدورة مع الأخذ في الحسبان إضافات أو مسحوبات خلال هذه الدورة.

[1] بن ربيع حنيفة، ص471

النتيجة الجبائية:

لم يتطرق المشرع صراحة إلى تعريف النتيجة الجبائية لكن وحسب قانون الضرائب المباشرة يمكن استنتاج تعريفين للنتيجة الجبائية، الأولى متعلقة بالوضعية المالية والتي ترتبط مباشرة بالميزانية المالية والثانية متعلقة بحسابات التسيير.[1]

أ .النتيجة الجبائية من خلال الحسابات التسيير:

تنص المادة 140من قانون الضرائب المباشرة في الفقرة 01 على أن "الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أوفي نهايته ".[2]

ب .النتيجة الجبائية من خلال حسابات الميز انية:

تنص المادة 140من قانون الضرائب المباشرة في الفقرة 02على أنه "يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى إقفال وافتتاح الدورة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبية المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال الدورة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير والاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة.[3]

3 -العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية :

مما سبق يمكن استنتاج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية ولكن بعد إجراءات بعض التعديلات اللازمة التي نص عليها المشرع في القوانين السارية المفعول الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليها لقانون حتى تتوافق مع الأحكام الجبائية، ويمكن تلخيص هذا التعديل في العلاقة التالية :

[1] المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، ص 34

[2] المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، فقرة 01، ص 34

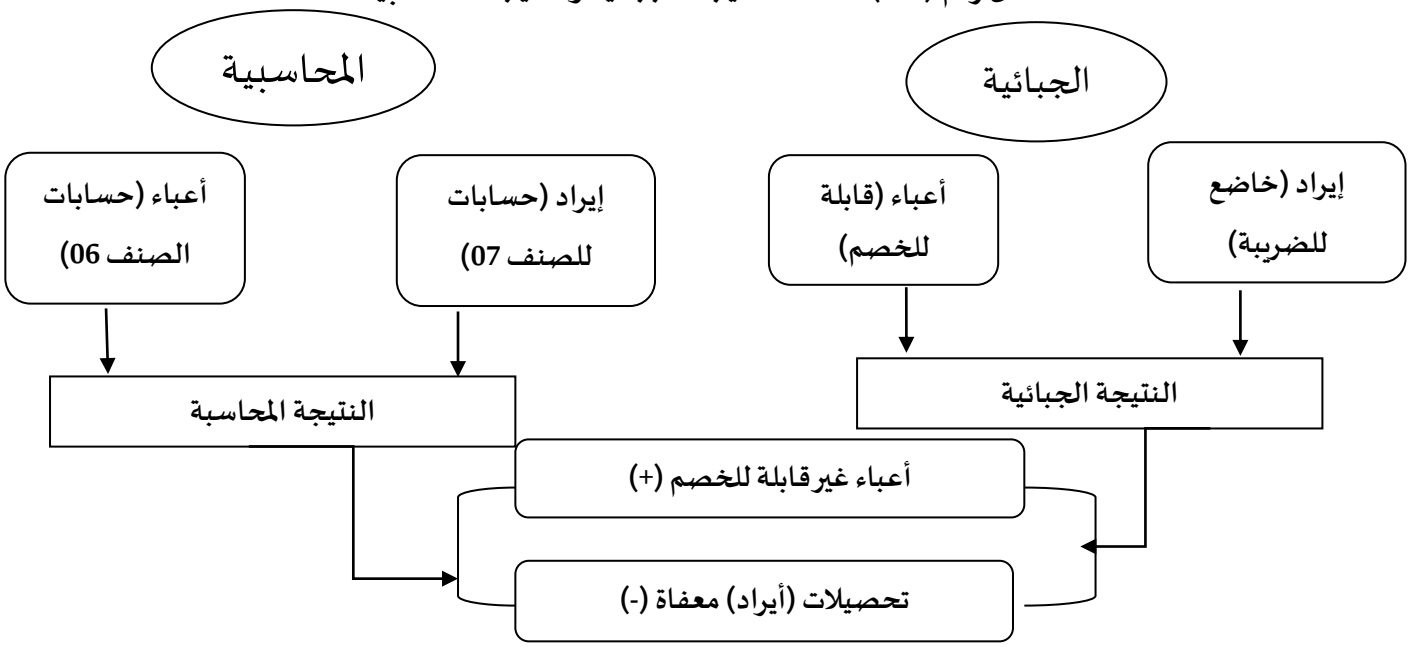
[3] المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، فقرة 01، ص 34

جدول رقم (II -6): علاقة النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية

الأعباء المدمجة (القانون الجبائي لا يسمح بطرح بعض الأعباء)
التخفيضات (القانون الجبائي لا يفرض ضريبة على بعض المبالغ التي تدخل في تحديد الربح المحاسبي)
العجز المالي السابق (خسارة)
النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة –التخفيضات – العجز المالي السابق

المصدر: بن ربيع حنيفة، ص 280

شكل رقم (II-2): علاقة النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية



المصدر: بن ربيع حنيفة، ص 280.

المبحث الثالث: تحديد النتيجة الجبائية والضرائب المؤجلة.

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

المطلب الأول: تحديد النتيجة الجبائية

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

1. تعريف النتيجة الجبائية:

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

1-1تعريف النتيجة الجبائية من خلال الميزانية:

تنص المادة 140 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 2 على انه " يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكون من ديون الغير، والاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة " أي انه:[1]

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

1-2 تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات النتائج:

تنص المادة 140 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 1 مع مراعاة أحكام المادتين 172 و173 على انه " الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته." [2]

---

[1] تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم استمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS-IAS وتطبيق النظام المالي في الجزائر، ضمن الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدوليةIFRS-IAS ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، يومي 13-14 جانفي 2013، ص 8

[2] إيمان يخلف ومحمد طرشي وعزوز علي، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد الرابع | العدد الثاني، الجزائر، ديسمبر 2017، ص309.

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

النتيجة = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة (الاسترادات) ـ التخفيضات.

2. العناصر المكونة للنتيجة الجبائية:

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

1.2الأعباء المدمجة (الاسترادات):

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

2.2 الأعباء المخفضة (التخفيضات أو الإعفاءات):

الخصومات هي تلك العناصر التي لا يمكن اعتبارها من الايرادات الخاضعة للضريبة ويجب خصمها من

الربح الخاضع للضريبة[1]، فهي تلك الأعباء أو العناصر المقلصة والمطروحة من الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التزامهم ببعض الشروط والمقاييس المحددة من خلال النظام الضريبي المتضمن في القوانين المالية السنوية.

3.2 خسائر السنوات السابقة المخصومة:

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

[1] إيمان يخلف وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص311

[2] بن ربيع حنيفة مرجع سابق ذكره، ص 287

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية:

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

1. المعالجة الجبائية للأعباء المخفضة (الإعفاءات):

1-1 شروط خصم الأعباء من الربح الخاضع للضريبة: يتم تخفيض الأعباء وخصمها من الربح الخاضع للضريبة وفق شروط معينة وهي كالتالي [1]:

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

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

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

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

ب-الشروط الموضوعية تشمل النقاط الآتية:

-يجب أن يترتب عن العبء تخفيض في الأصول الصافية .

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

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

1-2 المعالجة الجبائية للأعباء:

تتكون الأعباء أساسا من:

- لأعباء العامة:

[1] بن توتة قندوز، مرجع سابق ذكره، ص 92 و93.

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

•**المعالجة الجبائية للأعباء العامة :** ونذكر منها ما يلي:

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

-**أعباء الخدمات:** وتتمثل في[1] :

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

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

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

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

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

[1] بن ربيعة حنيفة، مرجع سابق، ص283، 284، 285

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

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

- **مصاريف التأمين:** تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شانها ضمان عناصر الأصول من الأخطاء المحتملة (حرائق، فيضانات، سرقة....) وتكون قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في المؤسسة، وفي هذه الحالة يكون مبلغ التامين في الأجرة أما مصاريف التامين الشخصية لمسير المؤسسة وكذلك التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال فيجب إعادة إدراجها[2].
- **مصاريف الإشهار:** تشمل جميع المصاريف المرتبطة بالدعاية للمؤسسة من إعلانات في لجرائد والمجلات والحملات الإعلامية المروجة للمنتوج والإعلانات الثابتة فيشكل لوحات اشهارية تعتبر من قبل الأعباء القابلة للخصم مادامت متعلقة بالنشاط[3].

الاهتلاكات:

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

ومن الشروط العامة لخصم الاهتلاكات ما يلي: [4]

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

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

[1] المادة 141 الفقرة -1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، ص 35

[2] بن ربيعة حنيفة، مرجع سابق، ص، 285

[3] بن توتة قندوز، مرجع سابق، ص96

[4] المادة 141 الفقرة -3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، ص 36

-أن تخصص الاهتلاكات فقط للاستغلال المباشر للنشاط.

-أن تسجل الاهتلاكات بقيمة التدهور الفعلي ومعاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي تتجاوز مبلغ30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم. لا

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

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

المؤونات:

هي تلك التخفيضات من الأرباح الخاضعة لتغطية الخسائر المحتملة شريطة أن تكون هذه التخفيضات محدد بدقة وان تكون مسجلة محاسبيا في الدورة وتظهر في الجداول الملحقة في المؤونات طبقا للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. [1]حسب المادة 141 الفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعرف المؤونات بأنها " الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة."152" [2]

ومن شروط قابلية خصم المؤونات ما يلي:

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

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

-يجب أن تكون الخسارة أو التكاليف محتملة الوقوع.

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

-يجب أن تسجل المؤونة في محاسبة المؤسسة.

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

[1] بن ربيعة حنيفة وآخرون، مرجع سابق، ص، 287

[2] المادة 141 الفقرة -5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، ص 36

[3] بن ربيعة حنيفة وآخرون، مرجع سابق، ص، 287

2. المعالجة الجبائية لعناصر الاسترادات.

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

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

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

3 –لا تخصم أيضا الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة300.000 دج مع احتساب كل الرسوم. [2]

4- مصاريف حفلات الاستقبال الغير قابلة للخصم : لا تكون قابلة للخصم مصاريف الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام و الفندقة الغير مثبتة قانونا بوثائق ثبوتية باستثناء المبالغ الملتزمة بها والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

5 – حصص الإشهار المالي والكفالة والرعاية الغير قابلة للخصم: حدد السقف المسموح به لخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب في حدود 10 ٪ من رقم الأعمال للسنة المالية كحد أقصى 30.000.000 دج وحتى إذا أنفقت المؤسسة أكثر من 30.000.000 دج ولكن لا يتعدى 10 ٪ من رقم الأعمال. ونفس الشيء أيضا بالنسبة للنشاطات ذات الطابع الثقافي مثل ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها. [3]

6-تخصم أيضا مبالغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف وذلك من اجل تحديد الضريبة. بالإضافة إلى مصاريف البحث والتطوير فإن السقف المحدد لها هو 10 ٪ من مبلغ الدخل أو الربح كحد أقصى هو 100.000.000 دج قابل للخصم. [4]

7 – المؤونات والاهتلاكات الغير قابلة للخصم: تعتبر المؤونات الغير مستوفية للشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عليها جبائيا غير قابلة للخصم، أيضا الاهتلاكات المخصومة التي لا تستجيب للشروط الموضوعية

[1] المادة 169 الفقرة -1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، ص 44

[2] المادة رقم 17-11 المتضمن لقانون المالية لسنة 2018، المادة 10 ص 7

[3] المادة 169 الفقرة -2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، ص 44

[4] المادتين 170-171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، ص 44

والشكلية المنصوص عنها جبائيا يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة، أما بالنسبة لاهتلاك السيارات السياحية فان الاهتلاك يحسب على أساس قيمة الاقتناء المقدرة بسقف قدره 1.000.000 دج قابل للخصم ومازا د عن ذلك غير قابل للخصم إلا إذا كانت السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.[1]

8-فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة، فحسب المادة 173 من قانونا لضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعتبر الجزء من فائض القيمة الناتج عن التنازل غير خاضع للضريبة والمقدر في حدود 70 ٪ بالنسبة لفائض القيمة قصير الأمد وهي تلك الفائض الناتج من التنازل عن عناصر الاستثمارات

التي مدة حيازتها اقل أو تساوي ثلاث سنوات 35 ٪ بالنسبة لفائض القيمة طويل الأمد وهو ذلك الفائض الناتج من التنازل عن عناصر الاستثمارات التي مدة حيازتها أو انجازها أكثر من ثلاث سنوات. أما إذا التزم المكلف بالضريبة بإعادة استثمار الفائض فيا جل 3 سنوات لا يدخل هذا الفائض ضمن الربح الخاضع للضريبة.[2]

9-وحسب المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في شركة، لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الاجتماعية الأخرى المعمول بها.[3]

3. المعالجة الجبائية لخسائر السنوات السابقة:

تسمح إدارة الضرائب بخصم خسائر السنوات السابقة من الربح الخاضع للضريبة إذا تحققت الشروط التالية:[4]

- يجب تبرير الخسارة محاسبي أو ذلك طبق الإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم إلى إدارة الضرائب.
- يجب خصمها في فترة لا تتجاوز عجز أربع سنوات.
- لا يجب أن يكون هذا العجز مركب من عجز لعدة سنوات بل يجب أن يرحل العجز الأول فالأول.

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

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

[1] المادة 141 الفقرة -3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، ص 36

[2] المادة 173 الفقرة -1و2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، ص 45

[3] المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق، ص 43

[4] بن ربيعة حنيفة وآخرون، مرجع سابق ص، 287

المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة

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

1. تعريف الضرائب المؤجلة.

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

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

تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن[2] :

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

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

.2 مجال تطبيق الضرائب المؤجلة.

2-1مجال التطبيق:

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

2-2تصنيف الضرائب المؤجلة:

لا تخرج في معنى الضرائب المؤجلة من حالتين اثنين فقط هما: الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم.[4] ويعرف نوعي الضرائب المؤجلة كما يلي: [1]

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص139

[2] بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق، ص288

[3] بوعلي عبد النور، مرجع سابق، ص96

[4] بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق، ص 291

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

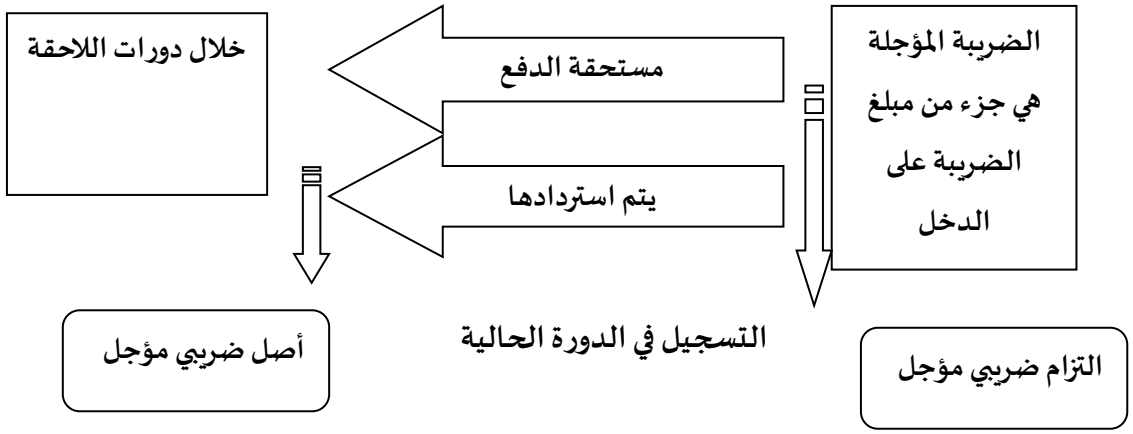
*الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفض من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفض من الضريبة المسددة خلال هذه الدورات.

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

*نفقات وأعباء التطوير التي يتم تثبيتها وإظهارها ضمن التثبيتات محاسبيا، على العكس جبائيا التي يجب طرحها خلال الدورة التي حدثت فيها. [2]

-ب-ضرائب مؤجلة خصوم (التزام ضريبي مؤجل): تمثل مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق. والشكل التالي يوضح هذين الصنفين: [(4)]

الشكل رقم (II -3): مفهوم الضريبة المؤجلة وأصنافها



المصدر :تجاني بالرقي، الحاج حلقوم، محاسبة الضرائب المؤجلة، محاضرات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،2012 ص3

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

[2] كتوشح عاشور، أصول المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2011 ، ص 169

3. التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة:

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

-حساب 133 : الضرائب المؤجلة أصول.

-حساب 134 : الضرائب المؤجلة خصوم.

-حساب 692 : فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول.

-حساب 693 : فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم.

3-1الضرائب المؤجلة أصول:

تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة وهذا ما يجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول دائنا وهذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد ا لضريبة المؤجلة أصول فنسجل قيدا معاكسا.

ويتم التسجيل المحاسبي كالتالي:

N/12/31				
692	133	منح/ فرض الضريبة مؤجلة عن الأصول منح/ الضرائب المؤجلة على الأصول إثبات الضريبة المؤجلة أصول	Xxx	Xxx

3-2الضرائب المؤجلة خصوم :

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

[1] بوعلي عبد النور، مرجع سابق، ص98

ويتم تسجيلها محاسبيا كالتالي:

N/12/31

693		**منح/ فرض الضريبة مؤجلة عن الخصوم**	Xxx	Xxx
	134	**منح/ الضرائب المؤجلة على الخصوم**		
		إثبات الضريبة المؤجلة خصوم		

والجدول التالي يوضح حالات الضرائب المؤجلة أكثر:

جدول رقم (II -7): توضيح الضرائب المؤجلة.

الحالة	**عناصر الميزانية أصول**	**عناصر الميزانية خصوم**
القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	ضريبة مؤجلة خصوم	ضريبة مؤجلة أصول
القيمة المحاسبية اقل من القيمة الجبائية	ضريبة مؤجلة أصول	ضريبة مؤجلة خصوم
القيمة المحاسبية تساوي القيمة الجبائية	لا شيء	لا شيء

Source : olivier de brouker, initiation aux impôts diffères, 28 septembre 2013, p 12.

خلاصة.

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

الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في مؤسسة ملبنة ساحل لولاية مستغانم.

تمهيد.

تعتبر ماده الحليب ماده أساسية وضرورية لتلبية حاجه الفرد والمجتمع وباعتباره واسع الاستهلاك فإنه يجعل المؤسسات ذات بعد استراتيجي وحيوي لاقتصاد البلاد.

وعلى هذا أساس فإننا حولنا أن نجعل ملبنة ساحل لولاية مستغانم عينة البحث وقد حولنا بلوغ الأهداف لأتية:

1. تقديم نظرة عامة عن الوحدة.
2. تعرف على مهام كل قسم من أقسام الوحدة.
3. عرض بعض قوائم مالية من أجل الانتقال من نتيجة المحاسبية إلى نتيجة الجبائية.

المبحث الأول: تقديم الشركة محل الدراسة (ملبنة الساحل لولاية مستغانم).

هي العلامة التجارية التي تعرف بها ملبنة الساحل لولاية مستغانم وتنتج مادة الحليب ومشتقاته (Giplait).

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن الشركة.

1.لمحة تاريخية عن دواوين الحليب بالجزائر:

بعد الاستقلال شرعت الجزائر في تكوين قاعدة اقتصادية ومن بين ذلك ما جاء به القانون رقم 69 /93 بتاريخ الصادر تاريخ 20 نوفمبر 1969 حيث تم تأسيس ديوان الوطني للحليب ومشتقاته وهذا من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وفي سنة 1981 وبموجب مرسوم رقم 81 /354 أسس الديوان الجهوي للحليب ومشتقاته بالغرب الجزائري وفي إطار التنمية وتنويع المنتوج وتوسيع الشبكة الصناعية وضمن المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية وقد تفرعت كل وحدة مختصة في إنتاج منتوج معين وسوف نظهر ذلك حسب ما يلي :

- وحدة وهران مختصة في إنتاج الحليب الياغورت الزبدة
- وحدة سيدي بلعباس مختصة في إنتاج أنواع الحليب المختلفة الحليب واللبن

وفي سنه 1986 انضمت الى الشبكة وحدتان هما :

- وحدة بشار مختصة في إنتاج الحليب اللبن السمن
- وحدة معسكر مختصة في إنتاج الحليب اللبن السمن كرام ديسار
- وفي سنه 1987 دعمت هذه الشبكة بثلاثة وحدات جديدة وهي :
- وحدة مستغانم مختصة بإنتاج الحليب الياغورت كرام ديسار واللبن
- وحدة تيارت مختصة في إنتاج اللبن الزبدة والحليب الجاف
- وحدة سعيدة مختصة في إنتاج الحليب اللبن والسمن

وفي سنه 1992 أضيفت وحدتان هما:

- مركب يلل بغليزان وينتج الحليب اللبن الياغورت وأنواع الجبن المختلفة
- وحده السانية بوهران تختص في إنتاج أنواع الجبن المختلفة .

نشأة شركة الام Giplait المجمع الصناعي لإنتاج الحليب ومشتقاته تم تأسيسه في سنه 1998 وذلك بإدماج ثلاثة دواوين جهوية للحليب.

- الديوان الجهوي للحليب ومشتقاته الجزائري ومقره وهران
- الديوان الجهوي للحليب مشتقاته بالشرق الجزائري ومقره عنابة
- الديوان الجهوي للحليب ومشتقاته للوسط ومقره العاصمة

المجمع الصناعي لإنتاج الحليب :Giplait يمثل مجموعه صناعية ووطنية في مجال الحليب ومشتقاته كانت في شكل مؤسسة ذات أسهم برأس مال قدره2,5 مليار دينار وتحتوي على 20 مؤسسة فرعية خلال تأسيسها متواجدة في جميع انحاء الوطن من الشرق الى الغرب ومن الشمال الى الجنوب.

2.تعريف ملبنة الساحل لولاية مستغانم هي :وحده لإنتاج الحليب ومشتقاته تقع في المنطقة الغربية للساحل البحري صلامندر- مستغانم تشريع على مساحة تقدر بـ 30.000متر مربع منها 19.000 متر مغطاة .وهي مؤسسة عمومية صناعية ذات أسهم.Spa

تعريف ثاني: هي عبارة عن كلمة مختصرة ل (Group industrielle de production laitiere) حيث تم انشاء مجمع الحليب على مستوى المنطقة الصناعية لولاية الواقع مستغانم في (1 أكتوبر 1997). تعتبر ملبنة الساحل لولاية مستغانم من أهم المؤسسات سواء على المستوى المحلي أو الوطني تعود أهمية المؤسسة لكونها تزود السكان بإحدى أهم المواد ذات الاستهلاك اليومي إلا وهي مادة الحليب ومشتقاته.

كما تسعى المؤسسة إلى الحصول على شهادة إيزو (ISO) بتحسين نوعية منتجاتها باستمرار مع إبقاء سعرها في متناول الجميع، ويقدر رأس مال الشركة ب 000 480 290دج وتمارس نشاطها في إطار قانوني ممثل في سجل تجاري وطابع إنتاجي صناعي ويضم المجمع 65 عامل مؤقت في إطار عقود ما قبل التشغيل و40 عامل دائم يتوزعون كالاتي:

-05 إطارات عليا.

-46 منفذ.

-34 مؤطر.

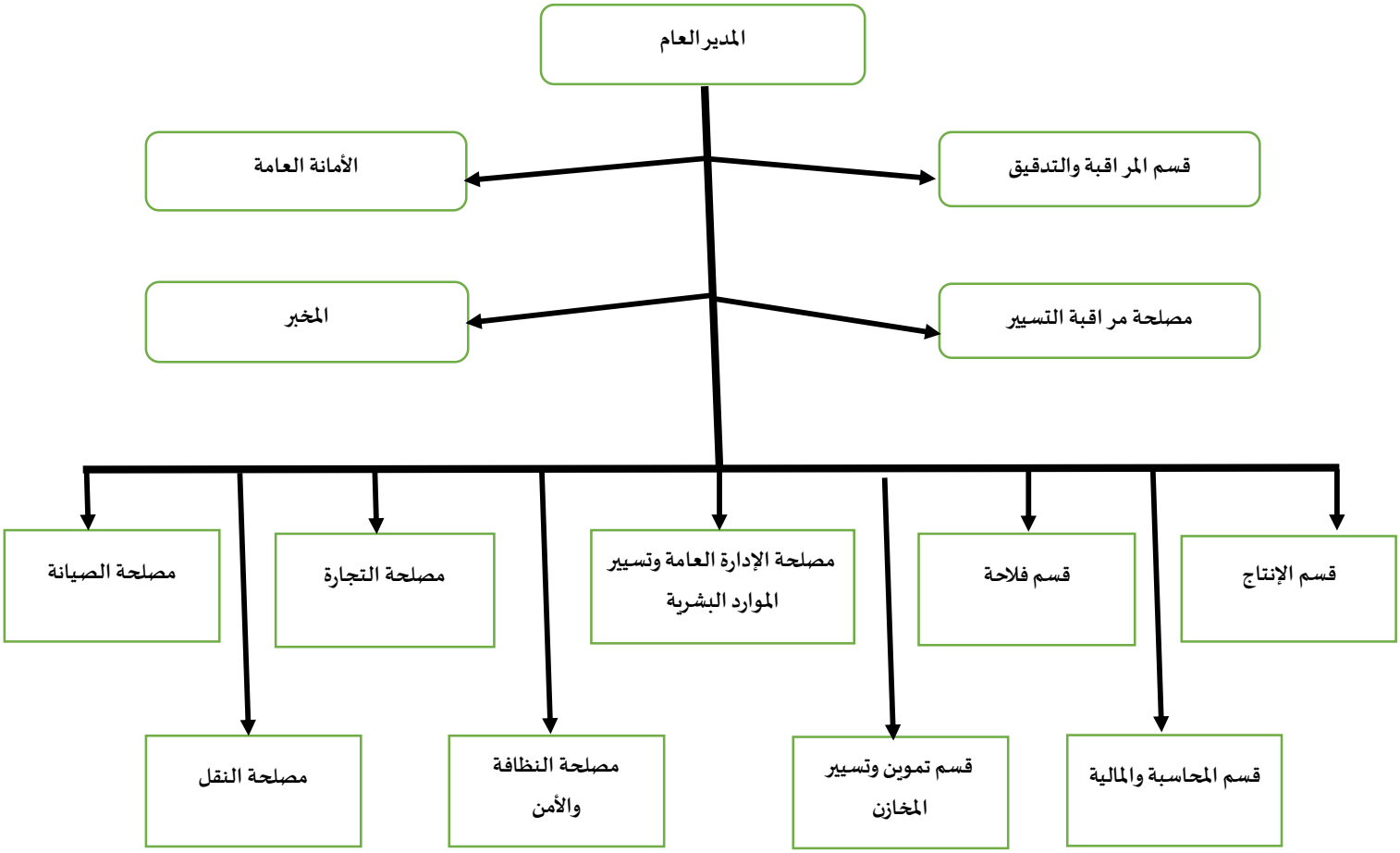
-17 إطارات.

3.أهداف مؤسسة ملبنة الساحل صلامندر بمستغانم :

- تقوم بإنتاج وتسويق المنتوجات الحليب المبستر الرائب اللبن حليب البقرة الزبدة ومن أهم اهدافها
- تحقيق الارباح قبل كل شيء مع الضمان الاستمرارية
- تغطية السوق المحلية بمنتوج محلي
- تحقيق الاكتفاء الذاتي
- القضاء على التبعية اقتصادية سلبيه حاجيات المستهلكين
- ضمان تسويق منتوجات الوحدة والتي تتم عن طريق الخواص " أصحاب الشاحنات "او التي تتكفل بها الوحدة عن طريق الشاحنات المجهزة بأجهزة التبريد.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهام كل قسم.

الشكل رقم(III-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة لملبنة ساحل مستغانم.



مصدر: من إعداد الطالبين إسنادا على مجلة ملبنة ساحل مستغانم.

2. مهام كل قسم:

المدير العام :هو المشرف العام وصاحب القرارات، وهو يعتبر قمة الهرم التنظيمي ويقع على عاتقه مسؤولية حسن اتخاذ القرار وهو المسؤول الأول في تسيير المؤسسة وضمان السير الحسن لها، ومن مهامه:

- مراقبة نشاط الوحدة.
- رسم السياسة من الإنتاج .
- تسيير وتوجيه رؤساء المصالح .

قسم المر اقبة والتدقيق: تعتبر أهم مصلحة في المؤسسة وتتمثل مهامها في:

- التأكد من صحة التقارير التي تصله من المصالح .
- مراقبة مصالح المؤسسة وذلك بإشعارها يومين قبل المراقبة .
- تقديم اقتراحات وتوصيات للإدارة العليا .

قسم المر اقبة التسيير :تتمثل مهامه في :

- مراقبة التكاليف .
- مراقبة التسيير الحسن للعمل والإعلام عن أي مشكل .
- يقوم بإرسال تقارير شهرية من رؤساء المصالح ومقارنتها مع التقديرات المسطرة وحساب الانحرافات.

الأمانة العامة :حلقة الوصل بين المدير العام والمديريات الفرعية.

ومن مهامها:

- استقبال الزوار لمقابلة المدير.
- تسجيل البريد الصادر والبريد الوارد.
- تحضير الوثائق الخاصة لإمضاء المدير.
- إنشاء ملف يجمع فيه مختلف كل الوثائق والسجلات الموجودة على مستوى أمانة.
- ترتيب وحفظ المستندات والوثائق الخاصة بالإدارة لتسهيل عملية البحث عنها.

المخبر :مهامه تحليل تركيب الحليب ومدى صلاحيته والتأكد من المقادير، وهنا يجري نوعان من التحاليل وهما أساسيان لكل وحدة إنتاجية:

- فيزي كيميائي ويتضمن التحليلات الآتية مستوى الحموضة، كمية المادة الدسمة، الكثافة .
- ميكروبيولوجي.

قسم الإنتاج :هي أهم مصلحة في المؤسسة تقوم بتخزين المواد الأولية ومتابعة مراحل الإنتاج كما ترتكز أيضا على تسجيل كل المعطيات اليومية التي تخص المواد المنتجة والمتمثلة في كمية الحليب المستعملة في إنتاج الحليب المبستر، اللبن، الرائب، حليب البقرة.

قسم الفلاحة :تتمثل مهامه فيما يلي:

- جمع الحليب من عدد مراكز للفلاحين .

- إعادة تحليب الحليب المستلم في الوحدة .

مصلحة الإدارة العامة وتسر الموارد البشرية :تتكفل بتسيير الشؤون الداخلية للمؤسسة.

مصلحة التجارة :ومن مهامها توزيع وبيع الحليب ومشتقاته على مستوى الولائي وما جاورها.

مصلحة الصيانة :من مهامها:

- مراقبة نشاط المصالح التي تشملهم مسؤولياته.
- مراقبة وصيانة معدات الإنتاج .
- تطبيق صيانة وقائية لتجنب الوقوع في الخطر .

قسم المحاسبة والمالية:

بالنسبة للمحاسبة: يساعد المؤسسة على معرفة وضعيتها المالية حيث يتضمن هذا الفرع المحاسبة العامة ومحاسبة المواد والحاسبة التحليلية، كما تستخدم المؤسسة برنامج للإعلام الآلي في إدارة وتسجيل العمليات اليومية ومن بين المهام التي تقوم بها:

- مطابقة الوثائق المحاسبية من مصاريف وإيرادات .
- الحرص على أملاك المؤسسة ومتابعة العقود.
- العمل على استهلاك المواد في وقتها والمعرفة الحقيقية لسير الوحدة.

بالنسبة المالية :ويهتم بالبحث عن مصادر التمويل اللازمة وتسييرها بالشكل الأمثل أي أنه مسؤول عن كل ما يتعلق بالسيولة المالية.

قسم التموين وتسير المخازن :من طريق تموين الوحدة بالمواد التي تستعمل في إنتاج الحليب ومشتقاته، تلك المواد منها المحلية تنتج محليا ومنها المستورد من خارج الوطن.

مصلحة النظافة والأمن :ومن مهامها:

- مراقبة دخول وخروج العمال والبضائع المحملة .
- الأمن على الوحدة وعلى وسائل العمل .
- تؤمن الصيانة والمحافظة على الوسائل ضد الحريق .

مصلحة النقل :تتمثل مهامها في مراقبة الشاحنات التي تنقل الحليب إضافة إلى توزيع الحليب على المناطق المحددة من طرف مصلحة التجارة، كما يتمثل دورها في توفير وسائل النقل للوحدة.

المبحث الثاني: دراسة كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية حالة مؤسسة ملبنة ساحل لولاية مستغانم GIPLAIT.

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

المطلب الأول: حساب النتيجة المحاسبية.

نحصل على النتيجة المحاسبية الصافية للمؤسسة محل الدراسة انطلاقا من ميزانية أو من جدول حساب نتائج المؤسسة، حيث تم الحصول على نتيجة المؤسسة لسنة 2016 عن طريق الميزانية من خلال طرح مجموع العام للأصول من مجموع العام للخصوم أي:

824 990 057.60 – 756 268 246.39 = 68 721 811.21

ويمكن تلخيص العملية في الجدول التالي:

جدول رقم (III-1): حساب النتيجة المحاسبية.

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

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الميزانية الجبائية.

حيث أن أصول المؤسسة تكونت من أصول غير جارية متمثلة في تثبيتات معنوية وتثبيتات مادية من أراضي ومباني وتثبيتات مالية أخرى، ومن أصول جارية متمثلة في مخزونات ومنتجات قيد الصنع وزبائن وضرائب ورسوم، والخزينة النقدية للمؤسسة .أما خصوم المؤسسة فتمثلت في رأسمال قدره 000 000 300 دج واحتياطات وعلاوات. الخ، وتكونت الخصوم الجارية من موردون وضرائب وديون أخرى. الخ، والجدول التالي يوضح الميزانية الجبائية للمؤسسة ومختلف عناصرها لسنة 2016.

جدول رقم (III-2): عناصر الميزانية لملبنة ساحل مستغانم 2016 (جانب أصول).

- **جانب الأصول**

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

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

مصدر: أنظر (للملحق رقم:1) مصلحة المحاسبة والمالية (ميزانية المالية 2016)

- **جانب الخصوم**

جدول رقم (III-3): عناصر ميزانية لملبنة الساحل مستغانم 2016 (جانب الخصوم)

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

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

المصدر: أنظر (للملحق رقم:2) مصلحة المحاسبة والمالية (ميزانية المالية 2016)

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

- **حساب النتائج.**

جدول (III-4): جدول حساب النتائج لملبنة ساحل مستغانم 2016.

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

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

مصدر: أنظر إلى (الملحق رقم 3) من تقديم مصلحة المحاسبة ولمالية جدول حساب النتائج 2016.

نلاحظ أن حساب النتيجة المحاسبية بالطريقتين يوصلنا إلى نفس النتيجة.

المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة ملبنة ساحل مستغانم لسنة 2016 .

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

1. معالجة عناصر النتيجة الجبائية للمؤسسة محل الدراسة .

القاعدة الضريبية في احتساب النتيجة الجبائية كالتالي :

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

1النتيجة المحاسبية: تم استخراجها من حساب النتائج لسنة 2016، بحيث حققت المؤسسة ملبنة ساحل مستغانم ربح قدر ب: 68 721 811.21دج.

2 الاستردادات: تتكون استردادات المؤسسة ملبنة ساحل مستغانم من خلال تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2016 من العناصر التالية

- **مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم:** كانت من بين هذه الأعباء مصاريف خاصة بالمسير بمبلغ 000 22دج متعلقة بمصاريف الفندقة والإطعام خارج استغلال ونشاط المؤسسة، وبالتالي تكون أعباء غير قابلة للخصم وتضاف إلى النتيجة الجبائية

-**الاهتلاكات غير القابلة للخصم:** كانت من بين مخصصات امتلاك المؤسسة إهتلاكات خاصة بالسيارة الشخصية للمسير بمبلغ 200 95دج خارج نشاط استغلال المؤسسة، حيث انه جبائيا هناك حد يسمح به لخصم الاهتلاك لكن يطبق فقط عندما تكون السيارة مستعملة داخل نطاق استغلال نشاط المؤسسة وليس للاستعمال الشخصي للمسير.

- **أعباء أخرى غير القابلة للخصم**: متمثلة في مصاريف الصيانة ومصاريف الهاتف، حيث كانت من بين مصاريف الصيانة مصاريف خاصة بالسيارة الشخصية للمسير غير القابلة للخصم بمبلغ 000 30دج، ووجدت فاتورة هاتف خاصة بمنزل المسير غير القابلة للخصم بمبلغ 300 2 دج لأما خارج استغلال المؤسسة

-**العقوبات والغرامات:** وجدت خلال السنة غرامة بمبلغ 000 30 دج يعاد دمجها في النتيجة الجبائية. لأنه جبائيا تسترد وترفض العقوبات والغرامات ولا تخفض من النتيجة .ويمكن تلخيص الاستردادات في الجدول الاتي

جدول رقم (III-5): استخراج مبلغ الاستردادات.

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

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية لمؤسسة ملبنة ساحل مستغانم.

3. التخفيضات: سجلت المؤسسة تخفيضات خلال سنة 2016 متمثلة في:

فوائض التنازل عن تثبيتات تعهدت المؤسسة بإعادة استثمارها بمبلغ 000 200 1 دج غير خاضعة للنتيجة وبالتالي تخفض، لان إدارة الضرائب تعترف ا وتسمح بتخفيضها من النتيجة الخاضعة.

فوائض استثمارات متنازل عنها تمت حيازتاها منذ 3 سنوات غير متعهدة بإعادة استثمارها بمبلغ 950 000دج، وبالتالي تستفيد من تخفيض قدره 70 ٪حيث انه يخفض من النتيجة مبلغ قدره 000 665 دج.

أي (000 950 × 70 ÷100)أما 30 ٪من الفائض فيكون خاضع للنتيجة .

ومنه فان المبلغ الإجمالي الذي سيتم تخفيضه من النتيجة هو 000 865 1دج (دج 000 665 + دج 1 200 000) أي وتلخص التخفيضات في الجدول الاتي:

الجدول رقم (III -6) العناصر القابلة للخصم.

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

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية لمؤسسة ملبنة ساحل مستغانم.

4. خسائر السنوات السابقة:

حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يجب تخفيض خسائر أربع سنوات سابقة من النتيجة المحاسبية لتحديد النتيجة الجبائية، حيث وجدنا خسارة سنة 2014 بمبلغ 600 555 3 دج.

مطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في مؤسسة ملبنة ساحل مستغانم لسنة 2016 .

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

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

تقوم المؤسسة ملبنة ساحل مستغانم في نهاية كل سنة بتكوين مؤونة أعباء خاصة بالعطل مدفوعة الأجر، وبالاعتماد على مبدأ محاسبة التعهد ومبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات قامت المؤسسة في نهاية سنة 2015 برصد مؤونة خاصة بحقوق العطل المدفوعة المتعلقة بسنة 2016 بقيمة 400 400 2 دج، وبما أن النظام

الجبائي يعتمد على الأساس النقدي في قبول الأعباء الجبائية، فان هذه المؤونة تكون قابلة للخصم خلال الدورة المتعلقة بتسديدها وليس محاسبتها أي خلال سنة 2016 ، وبالتالي يتم تسجيل ضريبة مؤجلة أصول للفرق الزمني الناتج عن اختلاف القيمة المحاسبية (قيمة المؤونة) والقاعدة الجبائية المعدومة .والجدول التالي يوضح ذلك

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

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

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية لمؤسسة ساحل مستغانم.

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

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

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

ومما سبق نستخلص النتيجة الجبائية:

جدول رقم (III -8): استخراج نتيجة الجبائية.

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

مصدر من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية لمؤسسة ملبنة ساحل مستغانم.

مطلب الرابع: حساب الضريبة على أرباح الشركات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة لسنة 2016.

يتم حساب الضريبة على أرباح المؤسسة بعد تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2016، وبما أن المؤسسة إنتاجية فهي تخضع لمعدل 19، ٪ حيث أن هذه المؤسسة تدفع الضريبة مرة واحدة في السنة ولا تقوم بدفع تسبيقات للضريبة .وتحسب كالاتي:

النتيجة الجبائية= 64 481 211.21

معدل الضريبة =(64 481 211.21*19%)

قيمة الضريبة= 12 251 430.1299

حيث يكون التسجيل المحاسبي كالاتي:

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

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

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

خلاصة.

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

الخاتمة

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

ولقد سعينا من خلال هذه المذكرة إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة والمتمثلة كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق معيار الدولي رقم 12 في ضل الفروقات بين المبادئ المحاسبية وقواعد الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم معالجة هذه الإشكالية عبر ثلاث فصول، الفصلين الأول تناولنا فيه عرض كل من النظامين المحاسبي والجبائي والفروقات بينهما، والثاني تناولنا فيه كيف تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية، واحتساب كل من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة المؤجلة. أما الفصل الثالث فكان الجانب التطبيقي للدراسة وتمثل في خطوات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة ملبنة ساحل لولاية مستغانم، وتوصلنا بعد القيام بهذه الدراسة إلى جملة من النتائج، نقوم باختبار فرضيات الدراسة قبل ذكره.

اختبار الفرضيات

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

الفرضية الأولى:

عرف القانون رقم 07-11 في المادة 3 النظام المحاسبي المالي كالاتي: المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين المعطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته(أداءه) ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية.

النظام الحقيقي المطبق في الجزائر يخص الأشخاص المعنويين والطبيعيين الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 30 000 000دج، أما نظام الضريبة الجزافية الوحيدة يخضع له الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي سقف 30 000 000دج ويتميز النظام بمعدلين لفرض الضريبة هما 5 ٪لإنتاج وبيع السلع و12 ٪للأنشطة الاخرى.

الفرضية الثانية:

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

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

الفرضية الثالثة:

المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يكون بمثابة مرجع للمؤسسات التي تتبنى المعايير المحاسبة الدولية عن كيفية معالجة الفروقات التي تنشأ نتيجة اختلاف متطلبات القوانين والتشريعات الضريبية عن نظيراتها وفق المعايير الدولية.

الفرضية الرابعة:

النتيجة المحاسبية هي نتيجة السنة المالية التي يتم الحصول عليها عن طريق ميزانية المؤسسة من خلال الفرق بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم أو عن طريق حساب النتائج من خلال عملية الطرح لمختلف تكاليف واستهلاكات السنة وإضافة كل إيرادات ومنتجات السنة للمبيعات والإنتاج المحقق خلال السنة، وهذا ما تم إثباته في الفصل الثاني من فصول دراستنا.

الفرضية الخامسة:

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

الفرضية السادسة:

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

النتائج:

على ضوء هذه الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج، نذكر منها:

-اختلاف النظرة بين المحاسبة والجباية على مستوى الممارسات يثقل كاهل الممارسين المحاسبين، فهم يخضعون للإجراءات الجبائية عوض الإجراءات المحاسبية المنطقية

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

- تطبيق الضرائب المؤجلة يؤدي إلى تقليص الاختلافات والفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، حيث تؤثر هذه الضرائب في تحديد الربح الجبائي للمؤسسة

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

الاقتراحات والتوصيات:

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

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

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

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

الآفاق:

نقترح لمواصلة الدراسة الآفاق التالية:

-دور الافصاح المحاسبي في اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية.

-دور تحليل قوائم مالية في وضع تقديرات الميزانية لسنة المالية الجديدة.

قائمة المصادر والمراجع.

الكتب.

1.احمد طرطار وعبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الإطار النظري، جسور للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2015.

2.بن بو ثلجة أمينة، أعمال اية السنة وفقscf ، متيجة للطباعة، الجرائر، 2016 .

3 .بن ربيعة حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدوليةIAS/ IFRS ، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، الطبعة الأولى، 2013 .

4.جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، متيجة لطباعة، الجزائر، 2011 .

5.حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010 .

6.زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعة للطابعة والنشر، الإسكندرية، 1998.

7.شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008 .

8.طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2016 .عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق التطام المحاسبي المالي، دار النشر جيلطي، برج بوعريرج، الجزائر، 2009.

9.عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعريرج، الجزائر، الطبعة الأولى، 2011 .

10.عبد العزيز عثمان، نظم الضريبة مدخل تحليلي مقابل، دار الجامعية، مصر،2000

11.كتوش عاشور، أصول المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي الماليscf ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

12.لطفي شعباني، جباية المؤسسة، متيجة للطباعة، براقي الجزائر، 2017 .

13.محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008 .

14.ناصر مرزوق وعزام بشكير، مدخل إلى المحاسبة وفقscf ، متيجة لطباعة، الجزائر، 2011.

الرسائل والأطروحات الجامعي:

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

2.أحمد رجاح، النظام الضريبي الجزائري تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجيستر في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2004.

3.بن توتة قندز، متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري لمسايرة النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2014

4.بن لغيث مداني، أهمية الإصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتور في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر, 2004.

5.بن نابي حسين وطيبي احمد عبد الجبار، المحاسبة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلاني بونعامة بخميس مليانة، 2016

6.جلول حروشي، الضغط الضريبي في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير الجزائر 2001

7.على صحراوي مظاهر الجباية في الدول النامية وأثرها على الاستثمار الخاص من خلال إجراءات التحريض الجبائي (تجربة جزائرية)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر كلية ،1992.

8.مناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، أطروحة الدكتورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر دار هومة، الجزائر 2002.

9.ميسي سارة، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة

10.وعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية ولتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014.

الدوريات والمجلات:

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

2.سهام كردودي، تحليل التأثير الجبائي على الأنظمة الجبائية والمخرجات الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي، الة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، الجزائر، العدد 3 ،2012.

3.عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في الشركات المساهمة الجزائرية – دراسة حالة ولاية بسكرة – المجلة الجزائرية للتنمية. الاقتصادية، العدد 1، 2014.

4.مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة الأبحاث الاقتصادية وإدارية، العدد 4، جامعة بسكرة، 2008.

المؤتمرات والملتقيات والندوات:

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

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

3.عبد الغني دادني′ عبد الوهاب دادني، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب المعيار المحاسبي الدولي 32 و39وحول الصنف 1و5، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة ،2011،

4.محمد عجيلة، مصطفى بن نوى، آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والابداع المحاسبي-ارتباطات والسياسات-الملتقى العلمي الدولي "حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة ورقلة،2011.

التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات:

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

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

3.الدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2016 .الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018.

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

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

المراجع باللغة الفرنسية

Les Livres

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

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

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

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

الملاحق

الملحق رقم (01): ميزانية مؤسسة ملبنة الساحل مستغانم 2016 (جانب الاصول)

GIPLAIT MOSTAGANEM

SALAMANDRE MOSTAGANEM

BILAN (ACTIF)

2016

LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET N-1
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	702 500,00	562 000,00	140 500,00	225 000,00
Immobilisations corporelles				
Terrains	277 555 900,00	0,00	277 555 900,00	277 555 900,00
Bâtiments	140 000 000,00	112 000 000,00	28 000 000,00	38 850 200,00
Autres immobilisations corporelles	756 000 200,00	604 800 160,00	151 200 040,00	98 070 225,00
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	4 876 480,39	0,00	4 876 480,39	4 876 480,39
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	700 000,00	0,00	700 000,00	500 000,00
Autres titres immobilisés			0,00	
Prêts et autres actifs financiers non courants	352 666,00	0,00	352 666,00	554 967,97
Impôts différés actif	15 888 999,00	0,00	15 888 999,00	15 987 666,00
TOTAL ACTIF NON COURANT	**1 196 076 745,39**	**717 362 160,00**	**478 714 585,39**	**436 620 439,36**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	89 666 989,30	5 978 989,00	83 688 000,30	89 222 748,30
Créances et emplois assimilés				

Clients	165 589 969,30	79 904 346,35	85 685 622,95	84 087 691,66
Autres débiteurs	54 702 932,04	0,00	54 702 932,04	48 012 154,55
Impôts et assimilés	51 212 248,92	0,00	51 212 248,92	45 894 296,92
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	70 986 668,00	0,00	70 986 668,00	73 793 373,81
TOTAL ACTIF COURANT	**432 158 807,56**	**85 883 335,35**	**346 275 472,21**	**341 010 265,24**
TOTAL GENERAL ACTIF	**1 628 235 552,95**	**803 245 495,35**	**824 990 057,60**	**777 630 704,60**

الملحق رقم (02): ميزانية مؤسسة ملبنة الساحل مستغانم 2016 (جانب الخصوم).

GIPLAIT MOSTAGANEM

SALAMANDRE MOSTAGANEM

BILAN (PASSIF)

2016

LIBELLE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	300 000 000,00	300 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	68 721 811,21	35 172 628,10
Autres capitaux propores - Report à nouveau	40 195 580,10	-5 580 730,52
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**408 917 391,31**	**329 591 897,58**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	1 759 869,00	1 759 869,00
Impôts (différés et provisionnés)	7 898 698,00	7 898 698,00
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	40 589 698,00	26 879 258,00
TOTAL II	**50 248 265,00**	**36 537 825,00**
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	125 989 636,00	173 394 910,74
Impôts	2 030 053,91	2 208 412,28
Autres dettes	237 804 711,38	235 897 659,00
Trésorerie passif		
TOTAL III	**365 824 401,29**	**411 500 982,02**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**824 990 057,60**	**777 630 704,60**

الملحق رقم (03): جدول حساب النتائج لمؤسسة ملبنة الساحل مستغانم 2016,

COMPTE DE RESULTAT /NATURE

2016

LIBELLE	NOTE	N	N-1
Ventes et produits annexes		537 063 324,34	495 588 686,94
Variation stocks produits finis et en cours		-1 805 525,00	-1 058 225,00
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		8 950 255,00	9 273 139,00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**544 208 054,34**	**503 803 600,94**
Achats consommés		-421 787 467,00	-408 712 788,71
Services extérieurs et autres consommations		-10 886 058,24	-9 428 881,09
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-432 673 525,24**	**-418 141 669,80**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**111 534 529,10**	**85 661 931,14**
Charges de personnel		-46 714 075,53	-50 519 083,76
Impôts, taxes et versements assimilés		-597 436,50	-1 196 098,50
IV-EXECDENT BRUT D'EXPLOITATION		**64 223 017,07**	**33 946 748,88**
Autres produits opérationnels		19 642 237,18	15 977 525,89
Autres charges opérationnelles		-1 207 483,32	-1 500 699,35
Dotations aux mortissements, provisions et pertes de valeurs		-9 203 266,93	-10 357 193,18
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 500 487,00	980 256,00
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**74 954 991,00**	**39 046 638,24**
Produits financiers			
Charges financiers			
IV-RESULTAT FINANCIER			
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**74 954 991,00**	**39 046 638,24**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-6 233 179,79	-3 874 010,14
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**565 350 778,52**	**520 761 382,83**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-496 628 967,31**	**-485 588 754,73**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**68 721 811,21**	**35 172 628,10**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**68 721 811,21**	**35 172 628,10**

الملحق رقم (04): جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة ملبنة الساحل مستغانم 2016

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

2016

LIBELLE	NOTE	N	N-1
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients			
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel			
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**0,00**	**0,00**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et qoute-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		**0,00**	**0,00**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Subventions			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**0,00**	**0,00**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période			
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période			
Variation de la trésorerie de la période			
Rapprochement avec le résultat comptable			

الملحق رقم (05): جدول تغير رؤوس الاموال لمؤسسة ملبنة الساحل مستغانم 2016.

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

2016

LIBELLE	NOTE	Capital social	Prime d'emission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre N-2		**286 644 639,48**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**
Changement méthode comptable N-1		7 771 630,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives N-1		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Réévaluation des immobilisations N-1		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendes payés N-1		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Augmentation de capital N-1		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Résultat net de l'exercice N-1		35 175 628,10	0,00	0,00	0,00	0,00
Solde au 31 décembre N-1		**329 591 897,58**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**
Changement méthode comptable N		10 603 682,52	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives N		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Réévaluation des immobilisations N		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendes payés N		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Augmentation de capital N		0,00	0,00		0,00	0,00
Résultat net de l'exercice N		68 721 811,21	0,00	0,00	0,00	0,00
Solde au 31 décembre N		**408 917 391,31**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**

الملخص.

تمثل هذه الدراسة محاولة لإيضاح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ضل الفروقات بين مبادئ المحاسبية و أنظمة الجبائية، من خلال إيضاح جميع الإختلافات الحاصلة ما بين نظام المحاسبي و النظام الجبائي، و كذلك دراسة تشخيصية لكل نتيجة وتحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بها، حيث لخصت الدراسة مراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية و دراسة الفروقات الناتجة وأهم الضرائب المكونة للنظام الجبائي الجزائري التي تحدد انطلاقا من النتيجتين المحاسبية والجبائية المتمثلة في الضريبة على أرباح الشركات والضرائب المؤجلة التي تحسب لسد الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية .

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

الكلمات المفتاحية: المبادئ المحاسبية أنظمة الجبائية النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية، الضريبة على أرباح الشركات، الضرائب المؤجلة.

Summary :

This study represents an attempt to clarify how to move from the accounting result to the tax result in light of the differences between accounting principles and tax systems, by clarifying all the differences between the accounting system and the tax system, as well as a diagnostic study for each result and defining the various concepts associated with it. The study summarizes the stages of the transition from the accounting result to the tax result and examines the resulting differences and the most important taxes that make up the Algerian tax system, which are determined based on the accounting and tax results represented in the tax on corporate profits and the deferred taxes that are calculated to bridge the difference between the accounting result and the tax result.

And it became clear through the study that in order to ensure financial statements that serve the objectives of the institution and the tax administration, the Algerian state must adapt and adapt tax laws and legislation to the financial accounting reality.

Key words: accounting principles, tax systems, accounting result, tax result, corporate profit tax, deferred tax