

جامعة أحمد بوقرة - بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل
النظام الاقتصادي الجزائري
دراسة حالة لمؤسسة NCA ROUIBA

تحت إشراف الأستاذ:
النمري نصرالدين

من إعداد الطلبة:
مقفولجي رانية
لقصير فريدة

مذكرة رقم: 193

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله على سائر نعمه وعلى فضله العظيم أن وفقنا و قدرنا على اتمام هذا العمل و الصلاة والسلام على أشرف
الخلق سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

يشرفنا أن نتقدم بخالص العرفان والتقدير إلى الأستاذ المشرف " النمري نصرالدين " الذي لم يبخل علينا بإرشاداته
و نصائحه و توجيهاته السديدة وحرصه على إتمام هذا العمل في أحسن الظروف فجزاه الله عني كل الخير، نشكر أيضا
جميع عمال مؤسسة روبية للمشروبات و بالأخص "عمي الرشيد" الذي يعود له الفضل من بداية هذا العمل، بالإضافة
إلى الأستاذ المؤطر "إعمر اش جعفر" الذي لم يبخل علينا في تقديم المعلومات التي احتجنا لها في إنجاز هذا العمل.
ولا ننسى أن نشكر كل من كان سندا لنا على رأسهم والدينا حفظهم الله، وكل من دعمونا بمعلومة أو نصح أو إرشاد
أو حتى بكلمة طيبة أو بدعاء، سائلتين المولى أن يكون في ميزان حسناتهم يوم لا ينفع مالا ولا بنون، وأسأل الله عز
وجل أن يجعل هذا العمل المتواضع في ميزان حسناتنا ويجعله صدقة جارية لنا، فإن أصبنا فمن الله وإن أخطأنا فمن
أنفسنا والله ولي التوفيق.

الإهداء

أولاً لك الحمد ربي على كثير فضلك وجميل عطاءك وجودك، ربي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك، ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك جل جلالك، والصلاة والسلام على خير خلقك شفيعنا ونذيرنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من حملتني تسعا وأرضعتني حولين، وإلى من جعلت الجنة تحت أقدامها أُمي الحنون رحمها الله وأسكنها فسيح جناته.

إلى من يزيدني انتسابي له وذكره فخرا واعتزازا، والذي بذل جهد السنين من أجل أن اعتلي سلالم النجاح، إلى من غرس في قلبي التقاؤل والحب ولم يبخل علي بشيء من أجل دفعي للمضي قدما أبي الغالي حفظه الله.

إلى سندي في هذه الحياة أخي الوحيد حفظه الله ورعاه.

إلى القلوب الطاهرة والعزيزة ورياحين حياتي من آثروني على أنفسهم إلى من يجري حبهم في عروقي إلى من أدين لهم بالكثير أخواتي الأعتاء وأبنائهم وبناتهم، إلى زوجة أخي وكتكوتها الصغير محمد جواد، إلى التي قال الرسول صلى الله عليه وسلم: "انا وكافل اليتيم في الجنة هكذا" زوجة أبي.

إلى صديقات ورفيقات دربي ومشواري الدراسي كل واحدة باسمها.

إلى أختي التي لم تلدهما أُمي وزميلتي في هذا العمل رانية.

إلى كل الذي ذكرهم قلبي ونسأهم قلبي.

وفي الأخير أرجو من الله أن يجعل هذا العمل

المتواضع صدقة جارية يستفيد منه جميع الطلبة المقبلين

على التخرج.

فريدة



الإهداء

مسافة أميال تبدأ بخطوات تلميذ، كان الوقت فيها طويلا والحلم بطل الرواية دائما، وأروع الخطوات في هذه الحياة التعليمية هذا العمل المتواضع الذي أهديه:

إلى من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، إلى من علمني العطاء دون انتظار، إلى الذي رسم في مخيلتي أبجديات الحياة وتركني أصرار الحياة من أجل الوصول إلى هذه اللحظة التي كانت حلمه دائما وها أنا اليوم أرتمي له ثوب التخرج "أبي الغالي رابح" إلى التي أنارت دربي بنصائحها وكانت بحرا صافيا يجري بفيض الحب والبسمة، إلى المكان الذي ألجأ إليه عندما تغمرني الأحزان، إلى من ساندتني وخطت معي خطواتي ويسرت لي الصعاب، إلى من أفنت حياتها وشبابها من أجلي والتي أرادت رؤيتي وأنا أحقق هذا النجاح وها أنا اليوم أحقق أمنيتها إلى ملاكي "أمي فتيحة"

إلى من هم رفقاء دربي وسندي في هذه الحياة، إلى القلوب الطاهرة والعزيزة ورياحين حياتي، إلى من يجري حبهم في عروقي إخوتي حفظهم الله ورعاهم: عبد الحكيم، عبد الكريم والعصفور عبد الرؤوف، وإلى زوجاتهم وأبنائهم أحلى البراعم: محمد أصيل، إلينا وماسيليا

إلى أجدادي وجداتي الأحياء منهم والأموات، إلى أعمامي وأخوالي وعماتي وخالاتي وجميع أولادهم وبناتهم

إلى أخواتي التي لم تلدهم أمي إلى رفيقات دربي

ومشواري الدراسي لقصير فريدة وقنديل إيمان

إلى كل من لهم مكان في قلبي ولم تمحوهم مذكرتي

رانية



الملخص

الهدف من هذه المذكرة هو دراسة كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، من خلال دراسة تشخيصية لكل نتيجة، بالإضافة الى أهم الضرائب المكونة للنظام الجبائي الجزائري الحالي الذي عرف العديد من التعديلات، هذه الضرائب تتحدد انطلاقا من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والمتمثلة في الضريبة على أرباح الشركات والضرائب المؤجلة التي تحسب لسد الفرق بين النتيجة المحاسبية و الجبائية. وخصت هذه الدراسة إلى ضرورة تكييف القوانين والتشريعات الجبائية مع الواقع المالي من أجل ضمان قوائم مالية تخدم أهداف المؤسسة والإدارة الضريبية.

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

Abstract

The goal of this research is to study how to move from the accounting net income to the taxable income, through a diagnostic study for each income. The research highlighted as well the most important taxes that constitute the current Algerian tax system, which has known many amendments. In fact, these taxes, the net profit taxes and deferred taxes ,are determined from the accounting income and the taxable income, knowing that the deferred taxes are calculated to cover the difference between the accounting income tax and the real taxes that the company should pay.

This study concluded that it's critical to adapt the tax laws and legislation with the financial reality of companies so as to ensure financial statements that serve the objectives of the tax administration.

Keywords: accounting net income, taxable income, tax systems, net income taxes, deferred taxes.

الصفحة	العناوين
I	شكر وتقدير
II	إهداء
IV	الملخص
V	الفهرس
VII	قائمة الأشكال والجداول
VIII	قائمة الاختصارات
أ	مقدمة عامة
1	الفصل الأول: مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الأنظمة الجبائية في الجزائر
3	المطلب الأول: تعريف النظام الجبائي حسب التشريع الجزائري
5	المطلب الثاني: أنواع الأنظمة الجبائية المطبقة في الجزائر
9	المبحث الثاني: عرض عام للنتيجة المحاسبية
9	المطلب الأول: مفهوم النتيجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي
11	المطلب الثاني: طرق تحديد النتيجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي
25	المبحث الثالث: الضريبة على أرباح الشركات حسب النظام الجبائي الجزائري
25	المطلب الأول: تعريف الضريبة على أرباح الشركات ومجال تطبيقها
27	المطلب الثاني: معدلات الضريبة على أرباح الشركات وكيفية حسابها
30	المطلب الثالث: آليات تسديد الضريبة على أرباح الشركات
31	خلاصة الفصل
32	الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية
33	تمهيد
34	المبحث الأول: تحديد النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها
34	المطلب الأول: مفهوم النتيجة الجبائية
38	المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية
46	المبحث الثاني: عرض المعيار الدولي للضريبة على الدخل رقم 12
46	المطلب الأول: نطاق المعيار الدولي على الدخل رقم 12 وهدفه

48	المطلب الثاني: التعريف بمصطلحات المعيار الدولي رقم 12 الضرائب على الدخل
51	المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي
51	المطلب الأول: تعريف الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي
52	المطلب الثاني: مجال تطبيق الضرائب المؤجلة و أصنافها
55	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة
60	خلاصة الفصل
61	الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA Rouiba سنة 2020
62	تمهيد
63	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة NCA Rouiba
63	المطلب الأول: تقديم مؤسسة روية للمشروعات و مراحل تطورها واهدافها
67	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي و تحليله
74	المبحث الثاني: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA Rouiba سنة 2020
74	المطلب الأول: تحديد النتيجة المحاسبية
81	المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA Rouiba
87	خلاصة الفصل
89	خاتمة عامة
94	قائمة المراجع
100	الملاحق

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	رقم
36	علاقة النتيجة المحاسبية بالنتيجة الجبائية	(1-2)
54	مفهوم الضريبة المؤجلة وأصنافها	(2-2)
67	الهيكل التنظيمي لمؤسسة روية	(1-3)
62	الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية	(2-3)

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	رقم
14	النتيجة المحاسبية - ربح -	(1-1)
15	النتيجة المحاسبية - خسارة -	(2-1)
16	ميزانية الأصول	(3-1)
17	ميزانية خصوم	(4-1)
23	حساب النتائج حسب الطبيعة	(5-1)
24	حساب النتائج حسب الوظيفة	(6-1)
28	معدلات الضريبة على أرباح الشركات	(7-1)
30	تاريخ تسديد تسبيقات الضريبة على أر باح الشركات	(8-1)
55	حالات الضريبة المؤجلة	(1-2)
64	تقديم مؤسسة " NCA Rouiba "	(1-3)
75	حساب النتيجة المحاسبية	(2-3)
76	ميزانية الأصول لمؤسسة NCA Rouiba	(3-3)
77	ميزانية الخصوم لمؤسسة NCA Rouiba	(4-3)
79	حساب النتائج للمؤسسة NCA Rouiba	(5-3)
84	جدول تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA Rouiba	(6-3)

قائمة الاختصارات

الاختصارات	الدالة	
AAA	American Accounting Association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضرائب على أرباح الشركات
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
SPA	Société Par Actions	شركة مساهمة
NCA	Nouvelle Conserverie Algérienne	المعمل الجزائري الجديد للمبصرات

مقدمة عامة

تمهيد

إن تطبيق النظام المحاسبي على أرض الواقع أفرز عدة اختلافات وفروقات بينه وبين النظام الجبائي الذي يسعى للحفاظ على حق الدولة في اعداد وتحصيل الايرادات العامة، حيث أدى هذا الاختلاف إلى تباين المعلومات التي يتم إنتاجها سواء من طرف المحاسبة أو الجباية. وهو الأمر الذي فتح المجال أمام نقاشات مختلفة حول طبيعة العوامل التي تؤدي إلى الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية. ذلك أن هذا التباين يشير بالضرورة إلى نقص في جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي يتم الإفصاح عنها من طرف المؤسسة.

إن تحديد النتيجة وفق النظام الجبائي يختلف بشكل كبير عن تحديد النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي، وهذا راجع لاختلاف المبادئ المحاسبية مع المبادئ الجبائية، حيث يؤدي عدم التوافق بين النتيجتين إلى ظهور فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة وأخرى قابلة للاسترداد ينعكس تأثيرها على فترات لاحقة ينشأ عنها ضرائب مؤجلة سواء كانت أصول أو خصوم ولذلك فإن تحديد النتيجة الجبائية راجع في الأساس إلى النتيجة المحاسبية للسنة المالية قبل الضريبة بعد إضافة تعديلات وتغييرات عليها لتكييفها مع الأنظمة والقوانين الجبائية بغية الوصول إلى تحديد الضريبة على أرباح الشركات.

إشكالية الدراسة

على ضوء ما سبق تتجلى معالم إشكالية هذه البحث والتي يمكن صياغتها في السؤال الرئيسي التالي:

كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية في ظل النظام الاقتصادي الجزائري؟

ومن خلال السؤال الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي الأنظمة الجبائية المطبقة في الجزائر؟ وماذا نقصد بالضريبة على أرباح الشركات؟
- كيف يتم تحديد النتيجة الجبائية؟ وفيما تتمثل العناصر المكونة لها؟
- كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية NCA

؟ Rouiba

فرضيات الدراسة

ولمعالجة إشكالية هذه الدراسة حاولنا اختبار صحة الفرضيات التالية:

- يطبق في الجزائر نظامين جبائيين هما النظام الحقيقي و نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، كما تعتبر الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة تفرض على الأرباح التي تحققها الشركات.
- النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية للسنة المالية قبل الضريبة وذلك بعد إجراء عدة تغيرات وإدخال عناصر وإخراج عناصر أخرى لا يأخذ بها النظام الجبائي.
- يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة بالقيام بعدة تصحيحات على النتيجة المحاسبية بإضافة استردادات وخصم تخفيضات تلزم الإدارة الجبائية المؤسسة بإجرائها للحصول على النتيجة الجبائية.

أسباب اختيار الموضوع

من أهم أسباب اختيارنا لموضوع هذا البحث، يمكن ذكر ما يلي:

- علاقة موضوع البحث بتخصص المحاسبة والجباية المعمقة، وكذا علاقته بالمواضيع ذات الصلة بمجالات العلوم المالية والمحاسبية بشكل عام.
- أهمية الموضوع والرغبة في التعمق فيه.

أهداف الدراسة

من خلال هذا البحث فإننا نسعى لتحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية نوجز أهمها في النقاط التالية :

- تسليط الضوء على كيفية الوصول إلى النتيجة الجبائية عن طريق النتيجة المحاسبية.
- تبيان وتحديد العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية من خلال معرفة مدى مطابقة القوانين الجبائية مع النظام المحاسبي المالي.
- إبراز أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية والجبائية وتأثير هذه الاختلافات على النتيجة المالية.

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

أهمية الدراسة

تبرز أهميتها من خلال أن الإدارة الجبائية تعتبر من بين الأطراف الرئيسية المستخدمة لمخرجات المحاسبة والتي تركز عليها في الوعاء الضريبي، ونظرا للفروقات الموجودة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية و التي تتم معالجتها خارج إطار المحاسبة ، فإن تبنيها للضرائب المؤجلة يعتبر كبديل للتقليل من هذه الفروقات و التي تتم معالجتها في إطار المحاسبة.

حدود الدراسة

يتمثل الإطار الزمني والمكاني للبحث في:

الإطار الزمني: سنة 2022، مع اعتمادنا لقانون المالية لسنة 2021.

الاطار المكاني: يتمثل في دراسة حالة على مستوى المؤسسة الاقتصادية NCA ROUIBA.

صعوبات الدراسة

- قلة المراجع الجدد في المكتبة الجامعية وهذا راجع للتغير الدائم للقوانين الجبائية.
- صعوبة التواصل مع المؤطر في المؤسسة بالإضافة إلى استقالته من المنصب.
- صعوبة التعامل مع موضوع الضرائب المؤجلة في الجانب التطبيقي و العملي.

منهج البحث

بالنظر إلى طبيعة الموضوع وبغية الوصول إلى أهداف الدراسة تم الاعتماد على منهجين كما يلي:

- المنهج الوصفي والذي يتجلى من خلال وصف وشرح عناصر ومتغيرات البحث، ويتأتى ذلك بالاستعانة بالرصيد المكتبي من الكتب والمقالات والرسائل الجامعية وغيرها من المراجع.

- المنهج التحليلي وذلك من خلال إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ومعرفة كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التغيرات الجبائية.

الدراسات السابقة

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

- غزالي فاطمة الزهرة وخلافي هناء، كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل النظام الاقتصادي الجزائري، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جزائر 03، 2021.

تناولت هذه الدراسة معالجة كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وكيفية تحديدهما وفقا للنظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية وتبيين العلاقة بين المحاسبة والجبائية، كما ركزت على الضريبة على أرباح الشركات باعتبار النتيجة الجبائية وعاءا لها، وتطرقت أيضا للمعيار الدولي رقم 12 والمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وكيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وذلك من خلال دراسة الحالة التي أنجزتها.

- بلعابية كريمة وعريوة زينب، أثر الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين المحاسبة والجبائية وإبراز أهم الاختلافات بين القواعد الجبائية والنظام المحاسبي المالي وتحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، حيث تناولت في هذه الدراسة عموميات حول الضرائب والرسوم مع تحديد الربح الجبائي أما في الجانب التطبيقي تطرقت إلى عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

هيكل الدراسة

لمعالجة الإشكال المطروح، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم هذه البحث إلى مقدمة، ثلاث فصول (فصلان نظريان وفصل تطبيقي) وخاتمة. وهي كالتالي:

- **المقدمة:** تتضمن المقدمة العناصر المنهجية التي يفرض أن تحتويها مقدمة كل بحث، سواء ما يتعلق بالإشكالية، الفرضيات، أهمية وأهداف الدراسة... الخ
- **الفصل الأول:** وفي هذا الفصل تناولنا ثلاث مباحث، المبحث الأول كان حول كيفية تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية وجدول حساب النتائج، أما بالنسبة للمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى الأنظمة الجبائية في الجزائر، ودرسنا الضريبة على أرباح الشركات في المبحث الثالث.
- **الفصل الثاني:** وفي هذا الفصل قمنا بعرض كل من النتيجة الجبائية والمعيار الدولي رقم 12 بالإضافة إلى الضراب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.
- **الفصل ثالث:** أما بالنسبة للفصل الثالث فهو يحتوي على دراسة الحالة لمؤسسة NCA Rouiba حيث قمنا بتقسيمه إلى مبحثين، الأول يتضمن تقديم عام للمؤسسة والثاني كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.
- **الخاتمة:** تتضمن الخاتمة ملخص للدراسة والإجابة على الإشكالية ونتائج اختبار الفرضيات وكذا أهم النتائج والتوصيات المقترحة.

الفصل الأول :

مدخل إلى الأنظمة الجبائية في
المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

تمهيد

تعتبر المؤسسة الاقتصادية النواة الأساسية والمحور الأساسي الذي يدور حوله أي اقتصاد، حيث تقوم بتسجيل عمليات الذمة المالية اليومية لها وفق قواعد ومبادئ محاسبية متعارف عليها في النظام المحاسبي والذي 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 لأن إدارة الضرائب تعتمد على النتيجة المحاسبية بالدرجة الأولى لتحديد الربح الجبائي وذلك حتى تتمكن من تحصيل الضرائب المفروضة عليها لتحديد هذا الربح وذلك وفق القواعد الجبائية والنظام الجبائي المطبق من طرف المؤسسة والتي من أهمها الضريبة على أرباح الشركات التي تركز على النتيجة المحاسبية. ولتوضيح ذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كتالي:

- المبحث الأول: تحديد النتيجة المحاسبية.
- المبحث الثاني: الأنظمة الجبائية في الجزائر.
- المبحث الثالث: الضريبة على أرباح الشركات.

المبحث الأول: الأنظمة الجبائية في الجزائر

وضع المشرع الجبائي الجزائري أنظمة لإخضاع المكلفين للضرائب والرسوم المختلفة، ويتوقف اختيار النظام المطبق على المكلف من قبل الإدارة الجبائية على عدة شروط واعتبارات من بينها رقم الأعمال السنوي المحقق من طرف المكلف، طبيعة النشاط الممارس، الشكل القانوني للمكلف (شخص طبيعي أو معنوي)

المطلب الأول: تعريف النظام الجبائي حسب التشريع الجزائري

تعددت الآراء ووجهات النظر في تحديد مفهوم دقيق للنظام الجبائي، ومن خلال هذا المطلب تطرقنا إلى النظام الجبائي حسب التشريع الجزائري مع ذكر العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

1/ النظام الجبائي حسب التشريع الجزائري

1/1 مفهوم النظام الجبائي

يعرف النظام الجبائي على أنه: " مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل ضمن نطاقها، والتي تتمثل في مجموعة من الضرائب المتكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية وما يصاحبها من لوائح تنفيذية ومذكرات تفسيرية تسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية".¹

يقصد به: مجمل التشريعات والسياسات والأجهزة التي تنظم و تخطط وتدبر وتنفذ عمليات التعبئة والاقتطاعات المالية التي يؤديها الأفراد الطبيعيون والمعنويون للدولة بصورة جبرية، نهائية وبدون مقابل؛²

¹بودالي محمد، التهريب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي، شركة الأصالة للنشر، الجزائر، ص49.

²بودالي محمد، مرجع سبق ذكره، ص50.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ومما سبق يمكن الاستنتاج أن النظام الجبائي هو طريقة تحديد أوعية المكلف الخاضعة للضرائب والرسوم المختلفة، وكذا طريقة آجال التسديد والتصريح (الشهرية، الفصلية، السنوية)، والالتزامات المحاسبية للمكلف الخاضع للنظام.

2/1 النظام الجبائي الجزائري

يعتبر النظام الجبائي أحد أهم مفردات النظام الاقتصادي القائم ويظهر النظام الجبائي عبر تلك القوانين والإجراءات التي تستعملها الدولة في تحصيل الإيرادات لذلك يعكف صناع القرار السياسي على جعل النظام فعالا وكفء، وأكثر أداء اقتصادي، حيث يرى علماء المالية والمفكرون الاقتصاديون أن النظام الجبائي يتراوح بين مفهومين أساسيين وهما:

أ / المفهوم الضيق: يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة.¹

ب / المفهوم الواسع: هو مجموعة من العناصر الإيديولوجية والفنية والتي تتفاعل بانسجام فتؤدي إلى كيان ضريبي معين أي انه يمثل جمعا بين هذه العناصر بحيث تمثل الأولى الإيديولوجية في غاية النظام وأهدافه بينما تتمثل الثانية (الفنية) أي بواسطة النظام للوصول إلى أهدافه وغاياته.²

يعرف أيضا على أنه "الهيكل المتفرد بملامحه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية".³

2/2 علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري

أدى تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية إلى عدة تغيرات على مستوى المحاسبة المطبقة، فمن أهم هذه التغيرات عناصر تحديد الضرائب على أرباح الشركة، ولما كان من مبادئ النظام

¹ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص19.

²يوسف نور الدين، السياسات الجبائية في دول المغرب العربي وإشكالية التنسيق في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي، أطروحة دكتورا في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2018، ص03.

³عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة جامعة سعد دحلب، البليلة، الجزائر، يومي 20-21/05/2002، ص6.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المحاسبي المالي تغليب الجانب الاقتصادي على الجانب القانوني، يتطلب ذلك تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد وعصرنة النظام الجبائي للتقليل من تأثيرات تغير المرجع المحاسبي، وهو ما يفرض على الدولة تكثيف جهودها من أجل حل مشكلات يطرحها هذا التباعد.¹

إن طبيعة العلاقة التي تربط المحاسبة بالجباية هي قانونية بحتة، وتتضح في آلية المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية، للحصول على الربح الخاضع للضريبة، وذلك وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري. ومن أمثلة هذه القواعد المادتين 172 و 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في تحديد الضريبة المفروضة على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات المادية المهلكة.²

المطلب الثاني: أنواع الأنظمة الجبائية المطبقة في الجزائر

بعد الإصلاحات والتغيرات الجبائية الأخيرة لسنة 2015 أصبح يوجد نظامين جبائيين فقط وهما النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة، ومن خلال هذا المطلب تطرقنا إلى هاذين النظامين:

1/ النظام الحقيقي

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 30.000.000 دج، ويتطلب الخضوع لهذا النظام التزامات جبائية ومحاسبية كمسك محاسبة منتظمة قائمة على وثائق محاسبية ودفاتر تجارية، بالإضافة إلى إيداع مجموعة التصريحات الشهرية أو الفصلية أو السنوية في آجالها المحددة لأنها تخضع لرقابة الإدارة الجبائية.³

¹ رضا جاوحدو وإيمان حمد ي، مداخلة بعنوان: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05-06/05/2013، ص 02.

² M. BARKI, Comptabilité et fiscalité selon IAS/IFRS, maison ICA , Algérie , 2007, P118.

³ سهام كردودي، تحليل التأثير الجبائي على الأنظمة الجبائية والمخرجات الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، العدد 3، 2012، ص 143.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

2/1 مجال تطبيق النظام الحقيقي

حسب المادة 17 و18 من قانون الضرائب المباشرة 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 وممسك 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 الأعمال المحقق وفق محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها.²

2/ نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

1/2 مفهوم ومعدلات الضريبة الجزافية الوحيدة

أ/ مفهوم الضريبة الجزافية الوحيدة

تم استحداث الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب أحكام المادة الثانية من قانون المالية لسنة 2007 الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 2006 تحت رقم 24/06. نصت هذه المادة على استحداث باب ثاني ضمن الجزء الثاني من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عنوانه "الضريبة الجزافية الوحيدة"، يتضمن المواد من 282 إلى 282 مكرر 06.³

تأسس ضريبة جزافية وحيدة تغطي الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة والرسم على نشاط المهني.⁴

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المواد 17 و18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021، ص 13.

² المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021 ، ص 43.

³ -بن حميدة هشام، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة ليسانس ، شعبة العلوم التجارية ، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014 ، ص 02.

⁴ المادة 282مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021، ص 80.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ب/ معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة:

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:¹

- 5% بالنسبة أنشطة الإنتاج وبيع السلع؛

- 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى؛

كما تجدر 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/ مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة كل من الشركات المدنية ذات الطابع المهني والأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا صناعيا، وتجاريا وغير تجاريا وحرفيا، وكذا التعاونيات الحرفية و

رقم أعمالها السنوي أو إيراداتها المهنية السنوية خمسة عشر مليون دينار جزائري "15.000.000 دج، ماعدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي؛

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؛²

عندما يقوم المكلف بالضريبة باستغلال في آن واحد، وفي المنطقة نفسها أو في مناطق مختلفة عدة مؤسسات أو دكاكين أو متاجر أو ورشات، تعتبر كل واحدة منها مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة، وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة منفصلة مادام رقم الأعمال الكلي المحقق بعنوان مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز سقف خمسة عشر مليون دينار 15.000.000 دج.³

¹ المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021 ، ص 81.

² المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021 ، ص 81.

³ المادة 282 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021 ، ص 81.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

4/ الإعفاءات من الضريبة الجزافية الوحيدة

تعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها؛
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم؛
- تنفيذ الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوى المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع، المؤهلون للاستفادة من دعم " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو " الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر " أو " الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة " من إعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ استغلالها؛
- تمتد هذه المدة إلى ست (06) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال، عندما تتواجد هذه الأنشطة في مناطق يراد ترقيةها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم؛
- تعدد هذه المدة بسنتين (02)، عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (03) مستخدمين على الأقل ، لمدة غير محدودة؛
- يترتب على عدم احترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة، سحب الاعتماد واسترداد الحقوق والرسوم التي كان من المفروض تسديدها. غير أنهم يبقون خاضعين لدفع الحد الأدنى للضريبة المنصوص عليه بموجب المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.¹

¹-المادة 282مكرر 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021 ، 82.

المبحث الثاني: عرض عام للنتيجة المحاسبية

تتعلق النتيجة المحاسبية بالأحداث أو العمليات التي أنشأت من أجلها، ألا وهي الحصول على إيرادات مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء، فالإيرادات المحققة من وراء هذه الأحداث والأعباء التي تتفاعل فيما بينها للخروج في الأخير بما يسمى النتيجة النهائية المحاسبية للسنة المالية.

المطلب الأول: مفهوم النتيجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

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

1/ النتيجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

1/1 تعريف النتيجة: هي المحصلة النهائية المعبر عنها بالكمية أو النوعية وقد تكون خسارة أو ربح أو ضرر أو فائدة أو قيمة ما؛

2/1 تعريف المحاسبة: تعتبر المحاسبة أحد أهم العلوم التي اعتمدها الإنسان منذ القدم، تطورت عبر الزمن مع تطور الاقتصاد، وشهدت العديد من التغيرات منذ أن كانت تعتبر فن إلى أن أصبحت أهم أدوات التسيير في المؤسسة؛

أ/ لغة: هي مناقشة الحسابات والمجازات بناء على تلك المناقشة، وهي من مصدر الفعل الرباعي (الحاسب)، وزيادة في هذا الفعل تقيد المشاركة حيث أن عملية المناقشة تستوجب طرح أسئلة واستفسارات للوقوف على صحة ودقة العمل المحاسبي المثبت في الدفاتر.¹

ب/ اصطلاحا: يختلف تعريف المحاسبة باختلاف الجهة أو اللغة التي قامت بتعريفها،

- حيث عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICAP عام 1953 بأنها "تسجيل وتصنيف

وتلخيص الأحداث والعمليات المالية في صورة نقدية وتفسير النتائج المتعلقة".¹

¹-رضوان محمد العناني، مبادئ المحاسبة وتطبيقها، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 6، 2006، ص13.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- كما عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) American Accounting Association كالتالي: "المحاسبة هي عملية تحديد وقياس وتبليغ المعلومات المالية بشكل يمكن مستخدمي هذه المعلومات من صياغة آراء وتشكيل قرارات على نحو مدروس"؛

- أما بالنسبة للمشرع الجزائري فعرّفها حسب المادة 03، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 كونها: المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية وهذا النظام يسمح بتخزين معطيات أساسية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف مالية تعكس مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأداؤها ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية.²

2/ تعريف النتيجة المحاسبية

يمكن تعريف النتيجة المحاسبية حسب المادة 28 من النظام المحاسبي المالي كما يلي:

- تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع النواتج و مجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون هذا الفارق مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية و نهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو النتائج؛
- بما أن الضريبة لا تفرض إلا على النتيجة الإيجابية، فإن معظم الكتاب ذهبوا إلى تعريف النتيجة من خلال الربح، "حيث أن الربح هو زيادة في القيمة التي تنتج عن أي عملية تتم مع الغير، كما يعرفه البعض أنه زيادة في حقوق المساهمين في نهاية الدورة".³

كما تجدر الإشارة إلى أن نتيجة الدورة يقصد بها الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة من العمليات التجارية التي قامت بها خلال دورة معينة وتساوي مجموع الأصول - مجموع الخصوم

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.¹

¹ يخلف إيمان، متطلبات النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي، أطروحة دكتوراه في

العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2019، ص3.

² سليمة طبابية، النظرية المحاسبية، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، 2016، ص ص29-30.

³ منصور أحمد البدوي، المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص173.

المطلب الثاني: طرق تحديد النتيجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

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

1/ تحديد النتيجة عن طريق الميزانية

تعد الميزانية من أهم القوائم المالية المحاسبية التي تصدر في نهاية الدورة المحاسبية وهي قائمة تلخيصية التي من خلالها يتم تحديد الوضع المالي للمؤسسة، تبين ما لها من موجودات و ممتلكات التي تسمى بالأصول، وما عليها من مطالب وموارد تسمى بالخصوم من قبل المالك أو الغير، كما تسمى أيضا بقائمة المركز المالي.

1/1 تعريف الميزانية

- عرفت الميزانية على أنها جدول ذو جانبين يعد بتاريخ معين، يظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة، وبالجانب الأيسر خصوم المؤسسة (أو بالأموال الخاصة للمؤسسة وكذا التزاماتها نحو الغير).²
- كما عرفت أيضا على أنها تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم الميزانية للفصل بين العناصر الجارية والغير جارية.³
- تحتوي على عمودين، الأول للسنة الجارية، والثاني مخصص للسنة السابقة (يحتوي على الأرصدة فقط) وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة.⁴

¹رضا جاو حدو و جلية إيمان حمدي، مرجع سبق ذكره، ص، ص5،4.

²عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيلطي، برج بوعربريج، الجزائر، 2009، ص10.

³جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011، ص15.

⁴شنوف شعيب، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS و النظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص 20.

2/1 مكونات الميزانية

تتكون الميزانية من جانبين الجانب الأيمن للأصول والجانب الأيسر للخصوم يمكن توضيحها فيما يلي:

أ/ الأصول: تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها والتي يسيروها الكيان (المؤسسة)، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية حيث أن مراقبة الأصول هي القدرة على الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول،¹

كما تتضمن الأصول على عنصرين أساسيين وهما:²

- الأصول غير الجارية: هي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة بحيث تبقى تحت تصرف هذه الأخيرة لفترة طويلة تفوق السنة المالية؛
- الأصول الجارية: هي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، ما تشمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراءها بهدف بيعها خلال 12 شهرا (الدورة المالية) وكذا على العملاء والنقديات؛

ب/ الخصوم: تشمل الخصوم الالتزامات الحالية والناجمة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد، وينتظر الحصول على منافع اقتصادية.³

تضم الخصوم العناصر التالية:

- الأموال الخاصة: هي تلك الزيادة أو الفائض في الأصول على الخصوم الجارية والغير الجارية حيث تتكون أساسا من رأس المال الصادر وبعض الاحتياطات والنتيجة.⁴

- الخصوم غير الجارية: تشمل جميع عناصر الخصوم التي لا تمثل خصوما جارية؛

¹ شنوف شعيب، مرجع سبق ذكره، ص 23

² شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2008، ص 32

³ شنوف شعيب، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS و النظام المحاسبي المالي SCF، مرجع سبق ذكره، ص 23

⁴ شنوف شعيب، مرجع سبق ذكره، ص 24.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- الخصوم الجارية: هي خصوم تنتظر المؤسسة انقضائها في دائرة الاستغلال العادي حيث يجب أن يتم تسويتها في غضون 12 شهر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية.¹

3/1 أنواع الميزانيات

تبعاً لتاريخ إعدادها تصنف الميزانيات إلى:²

- **الميزانية الافتتاحية:** وتظهر الوضعية المالية للمؤسسة في بداية السنة (بتاريخ أول جانفي) أو تاريخ تكوينها، من خصائص الميزانية الافتتاحية أنها غير إلزامية قانوناً وأنها لا تظهر نتيجة الدورة.

- **الميزانية الختامية:** ويتم إعدادها في نهاية الدورة وتمتاز بإظهارها لنتيجة الدورة وهي إلزامية قانوناً.

بالإضافة إلى النوعين المذكورين سابقاً نجد بعض الأنواع الأخرى كالميزانية المراجعة (التي يتم إعدادها بعد عملية مراجعة الحسابات وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن ترد فيها)، وكذا الميزانية التصفية (التي يتم إعدادها قبل الشروع في عملية تصفية المؤسسة لأي سبب كان).³

4/1 حساب نتيجة الدورة

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 في حالتين، حالة ربح أو حالة خسارة؛

طريقة حساب نتيجة الدورة:⁴

$$\text{نتيجة الدورة} = \text{الأصول} - \text{الخصوم}$$

¹ بن بوتلجة أمينة، أعمال نهاية السنة وفق SCF، متبعة للطباعة، الجزائر، 2016، ص- ص 175-176.

² عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

³ عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

⁴ أعمار قدوري والعربي بن عواق، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، العدد 12، 2018، ص- ص 69-70.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- في بداية الدورة: لا تظهر الميزانية الافتتاحية أية نتيجة بمعنى الأصول = الخصوم؛
- في نهاية الدورة: يفترض أن المؤسسة قامت بنشاط اقتصادي، تجاري، صناعي... الخ،
فنتيجة الدورة تكون إما ربحاً أو خسارة

حالة الربح: تكون النتيجة في نهاية السنة المالية ربح، في هذه الحالة يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم.

$$\text{أي:} \quad \boxed{\text{الأصول} = \text{الخصوم} + \text{نتيجة الدورة}}$$

شكل الميزانية في هذه الحالة:

جدول رقم (1-1): النتيجة المحاسبية - ربح -

الأصول	الخصوم
التشبيكات	رأس المال
المخزونات	المطلوبات
الذمم	النتيجة = ربح

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

$$\text{أي:} \quad \boxed{\text{الأصول} = \text{الخصوم} - \text{نتيجة الدورة}}$$

بمعنى المؤسسة فقدت جزءاً من الأموال التي وضعت تحت تصرفه.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

جدول رقم (1-2): النتيجة المحاسبية - خسارة -

الأصول	الخصوم
التثبيتات	رأس المال
المخزونات	المطلوبات
الذمم	
النتيجة = خسارة	

5/1 الشكل العام للميزانية

تأخذ الميزانية الشكل التالي:

أ/ الأصول

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

جدول رقم (1-3): ميزانية الأصول

السنة المالية المقفلة في.....

الأصول	إجمالي N	إهلاك N	صافي N	صافي N-1
الأصول المثبتة (غير الجارية): فارق بين الاقتناء التثبيات المعنوية التثبيات العينية التثبيات الجاري إنجازها التثبيات المالية السندات موضوعة موضع العدالة المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة سندات أخرى مثبتة قروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية				
مجموع الأصول غير الجارية				
الأصول الجارية : المخزون و المنتجات 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 العام للأصول				

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص28.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ب/ الخصوم:

الجدول رقم (1-4): ميزانية الخصوم

السنة المالية المقفلة في.....

N-1	N	الخصوم
		رؤوس الأموال الخاصة رأسمال الصادر (أو حساب المستغل) رأسمال غير مطلوب العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) فارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) النتيجة الصافية (نتيجة صافية حصة المجمع) رؤوس الأموال الخاصة الأخرى ترحيل من جديد حصة الشركات المدمجة (1) حصة ذوي الأقلية
		مجموع الأموال الخاصة
		الخصوم غير الجارية القروض والديون المالية الضرائب (المؤجلة و المرصدة لها) الديون الأخرى غير جارية المؤونات والمنتجات المدمجة في الحسابات سلفا
		مجموع الخصوم الغير جارية
		الخصوم الجارية الموردون والحسابات الملحقه الضرائب (المؤجلة والمرصدة لها) الديون الأخرى الجارية خزينة الخصوم
		مجموع الخصوم الجارية
		المجموع العام للخصوم

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد19، 25 مارس 2009، ص 29.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

مما سبق يمكن القول بأن الميزانية هي عبارة عن مجموعة من المراحل يجب المرور عليها للوصول إلى تحديد النتيجة المحاسبية.

2/ تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حساب النتائج

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

1/2 تعريف حساب 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، فهو يظهر النتيجة الصافية للسنة المالية من خلال عملية الطرح.¹

2/2 العناصر المكونة لجدول حسابات النتائج

يتضمن جدول حساب النتائج مجموعة من العناصر تتمثل في الأعباء والإيرادات.²

أ/ الأعباء: عرف النظام المحاسبي المالي الأعباء أنها: "تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم وتشمل الأعباء مخصصات الإهلاكات والمؤنات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار الوزير المكلف بالمالية "؛

كما نص النظام المحاسبي المالي على عرض التكاليف في حسابات النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة في الملحق عند الانقضاء؛

¹ أحمد طرطار و عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الإطار النظري، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 203.

² غزالي فاطمة الزهر و خلافي هناء، كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل النظام الاقتصادي الجزائري، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2021، ص 16.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ب/ الإيرادات: عرف بيان الإيراد بأنه: "زيادة في أحد أو بعض عناصر الأصول أو نقص أحد أو بعض عناصر نتيجة إنتاج أو بيع السلع والبضائع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول المنشأة أو القيام بأي أنشطة أخرى تتمثل في مجموعتها العمليات الرئيسية المستمرة للوحدة المحاسبية".

3/2 تحديد النتيجة المحاسبية

هناك طريقتين لعرض حساب النتائج يجب ملائمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم وهما حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة، ولكل منهما مراحل للوصول إلى النتيجة الصافية، وهاتان الطريقتان يمكن شرحهم كما يلي:¹

أ/ حساب النتائج حسب الطبيعة: لتحديد النتيجة في حساب النتائج حسب الطبيعة نمر بعدة خطوات وهي كالتالي:

- تحديد النتيجة العادية: وتتمثل فيما يلي:

- إنتاج السنة المالية: يتمثل في مجموع المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة والإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون والإنتاج المثبت سواء كان معنوي أو عيني وإعانات الاستغلال، ويضم الحسابات التالية:

ح/70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة

ح/72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون

ح/73 الإنتاج المثبت

ح/إعانات الاستغلال

$$\text{إنتاج السنة المالية} = \text{ح/70} + \text{ح/72} + \text{ح/73} + \text{ح/74}$$

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 26/07/2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25/03/2009، ص، ص، ص 24، 30، 34.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

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

ح/60 المشتريات المستهلكة للمواد الأولية والبضائع والتسويات الأخرى

ح/61 الخدمات الخارجية

ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى

$$\text{استهلاك السنة المالية} = \text{ح/60} + \text{ح/61} + \text{ح/62}$$

- القيمة المضافة للاستغلال: هي الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاكها

$$\text{القيمة المضافة للاستغلال} = \text{إنتاج السنة المالية} - \text{استهلاك السنة المالية}$$

- إجمالي فائض الاستغلال: هو الفرق بين القيمة المضافة للاستغلال ومجموع ح/63 أعباء المستخدمين وح/64 الضرائب على الرسوم والمدفوعات المماثلة، ويأخذ العلاقة التالية:

$$\text{إجمالي فائض الاستغلال} = \text{القيمة المضافة للاستغلال} - (\text{ح/63} + \text{ح/64})$$

- النتيجة التشغيلية (العملية): هي الفرق بين إجمالي فائض الاستغلال وح/75 المنتوجات العملية الأخرى وح/78 خسائر القيمة والمؤونات ومجموع ح/65 الأعباء العملية الأخرى وح/68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة؛

$$\text{النتيجة العملية} = \text{إجمالي فائض الاستغلال} + \text{ح/75} - \text{ح/78} - \text{ح/65} - \text{ح/68}$$

- النتيجة المالية: وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية والتي تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين ح/76 المنتوجات العملية وح/66 الأعباء المالية؛

$$\text{النتيجة المالية} = \text{ح/76} - \text{ح/66}$$

- النتيجة العادية قبل الضرائب: هي مجموع كل من النتيجة العملية والنتيجة المالية، وتخضع هذه النتيجة مباشرة للضريبة؛

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: تساوي النتيجة العادية قبل الضرائب زائد أو ناقص الضرائب الواجب دفعها والضرائب المؤجلة عن الأنشطة العادية، وهي كالتالي:

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - ح/695 ،
ح/698 ، ح/692 ، ح/693 الضرائب الواجبة الدفع والضرائب المؤجلة

- تحديد النتيجة غير العادية: وتتمثل في الفرق بين ح/77 العناصر غير عادية منتجات وح/67 العناصر غير عادية أعباء؛

النتيجة غير العادية = ح/77 - ح/67

- النتيجة الصافية للسنة المالية: وهي عبارة عن مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة الصافية للأنشطة غير العادية؛

النتيجة الصافية للسنة المالية = نتيجة الأنشطة العادية + نتيجة الأنشطة غير العادية

- ب/ حساب النتائج حسب الوظيفة: لتحديد النتيجة في حساب النتائج حسب الوظيفة نمر بالخطوات التالية :

- هامش الربح الإجمالي: هو الفرق بين رقم أعمال الدورة (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

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- النتيجة التشغيلية أو العملية: هي هامش الربح الإجمالي مضاف إليه المنتجات العمليات الأخرى مع طرح التكاليف التجارية والأعباء الإدارية والأعباء العملية الأخرى؛

$$\text{النتيجة التشغيلية} = \text{هامش الربح الإجمالي} + \text{المنتجات العملية الأخرى} - \text{التكاليف التجارية} - \text{الأعباء التشغيلية الأخرى}$$

- النتيجة العادية قبل الضريبة: تحدد بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة العادية قبل الضريبة} = \text{النتيجة التشغيلية} - \text{مصاريف المستخدمين ومخصصات الاستهلاك} + \text{منتجات مالية} - \text{أعباء مالية}$$

- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: وتمثل الفرق بين النتيجة العادية قبل الضريبة ومجموع الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة ويتم الحصول عليها كما يلي:

$$\text{النتيجة الصافية للأنشطة العادية} = \text{النتيجة العادية قبل الضريبة} - \text{الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية} - \text{الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية}$$

- النتيجة الصافية للسنة المالية: تحسب كالتالي:

$$\text{النتيجة الصافية للسنة المالية} = \text{النتيجة الصافية للأنشطة العادية} - \text{الأعباء غير العادية} + \text{المنتجات غير العادية}$$

4/3 شكل جدول حسابات النتائج

أ/ حسب الطبيعة:

يكون جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة على الشكل التالي:

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (1-5): حساب النتائج حسب الطبيعة

البيان	N	N-1
رقم الأعمال تغير المخزون المنتجات المصنعة ومنتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال		
1- إنتاج السنة المالية		
مشتريات مستهلكة خدمات خارجية		
2- استهلاك السنة المالية		
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)		
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم المدفوعة والمشباهة		
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال		
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات		
5- النتيجة العملياتية		
المنتجات المالية الأعباء المالية		
6- النتيجة المالية		
7- مجموع أعباء الأنشطة العادية		
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية		
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		
العناصر غير عادية -منتجات العناصر غير عادية -أعباء		
9- النتيجة غير العادية		
10- صافي نتيجة السنة المالية		
11- صافي نتيجة المجموع المدمج		

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

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ب/ حسب الوظيفة:

الجدول رقم (1-6): حساب النتائج حسب الوظيفة

البيان	N	N-1
رقم الأعمال تكلفة المبيعات		
هامش الربح الإجمالي		
منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية		
النتيجة العملياتية		
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين للمخصصات و الاهتلاكات) المنتجات المالية الأعباء المالية		
النتيجة العادية قبل الضريبة		
الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية		
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		
الأعباء غير العادية المنتجات غير العادية		
النتيجة الصافية للسنة المالية		
حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة النتيجة الصافية للمجموع المدمج منها حصة ذوي الأقلية حصة المجمع		

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

المبحث الثالث: الضريبة على أرباح الشركات حسب النظام الجبائي الجزائري

إن النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات لم يفرق بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والخاصة وذلك بفرض الضريبة على أرباح الشركات لمجمل الأرباح والمداخيل المحققة من طرف هذه المؤسسات.

المطلب الأول: تعريف الضريبة على أرباح الشركات ومجال تطبيقها

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات من بين الضرائب المباشرة، حيث تدفع لصالح الميزانية العامة للدولة .وهي من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة، ومن خلال هذا المطلب تطرقنا إلى:

1/ الضرائب على أرباح الشركات IBS

1/1 تعريف وخصائص الضريبة على أرباح الشركات

لقد تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر بموجب قانون 30/90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن القانون المالية لسنة 1991 حيث نصت المادة 135 من القانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 تسمي هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات".¹

من خلال التعريف نستنتج مجموعة من الخصائص للضريبة على أرباح الشركات والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:²

- **ضريبة نسبية:** حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي؛
- **ضريبة عامة:** كونها تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعته.
- **ضريبة سنوية:** حيث تفرض مرة واحدة خلال السنة المالية على الأرباح المحققة خلال السنة؛

¹المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021، ص36.

²بوعون يحيوي نصيرة، جبابة المؤسسة الجزائرية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011، ص 87.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- **ضريبة حقيقية:** لأنها تتناسب كلياً الحالة الشخصية للخاضع لها، ومن دون الأخذ بعين الاعتبار لحالته المادية، وهي تهتم بالمادة الخاضعة للضريبة والمتمثلة في "الربح"؛
- **ضريبة تصريحية:** بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة لمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية، وكآخر أجل نهاية شهر مارس للسنة التي تلي الاستغلال.¹

2/1 مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

حسب نص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 فإن مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات يتم على أساس الخضوع الإجباري أو اختياري للشركات

أ/ **الشركات الخاضعة إجبارياً:** تفرض على أرباح المحققة من طرف شركات الأموال والمذكورة في القانون التجاري وهي الشركات ذات أسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة، التوجيه بالأسهم، المؤسسات العمومية ذات طابع صناعي وتجاري.²

ب/ **الشركات الخاضعة اختياريًا:** هناك بعض الشركات خاضعة للضريبة على الدخل، لكن سمح لها باختيار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، إذا يتعين على الشركة تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة لدى مصلحة الضرائب الخاصة بها، علماً أن هذا الاختيار نهائي لا رجعة فيه، وهذه الشركات هي شركات الأشخاص مثل:

شركات الأشخاص والمساهمة التي تتكون في شكل الشركات التالية:

- شركات التضامن؛
- شركات التوصية البسيطة؛
- جمعيات المساهمة؛
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم؛

¹ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص12.

²المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021، ص36.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.¹

المطلب الثاني: معدلات الضريبة على أرباح الشركات وكيفية حسابها

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية حيث تفرض بمعدلات معينة، ويتم حسابها على أساس هذه المعدلات من خلال الربح الجبائي المحقق.

1 / معدلات الضريبة على أرباح الشركات

الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة نسبية أي تفرض على أساس نسبة معينة، وتطرق إليها المشرع الجزائري في المادة 150 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والذي ينص على:²

1/1 المعدل العام: يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كالتالي:

- 19% ويطبق هذا المعدل على الأنشطة إنتاج السلع بغض النظر على المادة 04 من قانون الرسم على رقم الأعمال ،يقصد إنتاج السلع تلك المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل باستثناء أنشطة التوطيب أو العرض التجاري بغرض إعادة بيعها لا تشمل عبارة "أنشطة الإنتاج المستعملة كذلك في هذه المادة، أنشطة المنجم و المحروقات؛

- 23% يطبق هذا المعدل على الأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحة و الحمامات ،باستثناء وكالات السفر؛

يقصد بأنشطة البناء وأشغال العمومية والري المؤهلة لمعدل 23% الأنشطة المسجلة بذلك في السجل التجاري والذي يترتب عليها دفع الاشتراكات الاجتماعية الخاضعة بالقطاع؛

- 26% يطبق على باقي الأنشطة الأخرى؛

¹ بوعون يحيوي نصيرة، مرجع سبق ذكره، ص 89.

² صارة اكريف، المحاسبة الجبائية في ظل المعايير المحاسبية و الإبلاغ المالي الدولية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2014، ص 33.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ويحسب هذا المعدل على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يمارسون العديد من النشاطات في نفس الوقت عليهم أن يقدمون محاسبة مفصلة لهذه الأنشطة تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه

- عدم احترام المسك المحاسبي المنتظم يؤدي إلى تطبيق منهجي 26%؛

2/1 المعدل الخاص: تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما

يوضح الجدول التالي:

جدول رقم (1-7): معدلات الضريبة على أرباح الشركات

المعدل	النشاط الخاضع للضريبة
10%	- بالنسبة لعوائد الديون والودائع وكالات؛ - بالنسبة للمبالغ التي يقبضها شركات النقل البحري الأجنبية (تخضع لمبدأ المعاملة بالمثل)؛
20%	- بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير يخضع إلى الاقتطاع من المصدر؛
24%	- بالنسبة للمداخل التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛ - المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تستعمل في الجزائر؛ - العائدات المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج بموجب امتياز لحصة استغلال براءة اختراع؛
40%	- بالنسبة للمداخل الناتجة عنك السندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها.

المصدر : الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من قانون لضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2021.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

2/ كيفية حساب الضريبة على أرباح الشركات

يتم حساب الضريبة على أرباح الشركات بإيجاد الربح الصافي الناتج عن الفرق بين الإيرادات المحققة من المؤسسة والأعباء الناتجة عن ممارسة النشاط؛¹

يطبق المعدل على الربح الجبائي، والذي يساوي الربح المحاسبي المصرح به من المؤسسة مضافا إليه التكاليف المفروضة من الإدارة الجبائية وتخصم منه الإعفاءات أو التخفيضات إن وجدت؛

الربح الجبائي = النتيجة المحاسبية + الاسترداد - التخفيضات

**BINIFICE FISCAL=BENEFICE COMPTABLE +
REINTEGRATION-DEDUCTIONS**

- الربح المحاسبي يتمثل في الفرق بين الإيرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية؛
- الإسترداد تمثل تلك التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، إلا أن إدارة الضرائب قد ترفضها بصفة نهائية أو مؤقتة، لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية، أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من إدارة الضرائب؛
- التخفيضات هي عبارة عن تلك التكاليف التي تدرج في حساب الربح المحاسبي، وتعتبرها إدارة الضرائب تكاليف تطرح من إدارة المؤسسة.

¹ لطفى شعباني، جباية المؤسسة، متاحة للطباعة، براقى، الجزائر، سنة 2017، ص 148.

الفصل الأول : مدخل إلى الأنظمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المطلب الثالث: آليات تسديد الضريبة على أرباح الشركات

تسدد إلى قابضة الضرائب التي يوجد في الإقليم اختصاصه المقر الاجتماعي للشركة أو المؤسسة تدفع بصفة تلقائية، أي أن المكلّف (الشركة) تقوم بنفسها بحساب مبلغها وتسديدها دون إشعار مسبق إلى إدارة الضرائب. يتم تسديد وفق نظام التسبيقات على الحساب وذلك على ثلاث (03) تسبيقات متبوعة برصيد التسوية الذي يعبر عن الرصيد الباقي من الضريبة واجب الدفع. يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة مالية مختتمة عند تاريخ استحقاقها أو بالربح المحقق في الفترة الأخيرة لفرض الضريبة إذا لم يحصل ختم لأي سنة مالية (المادة 356 من القانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة). في حالة عدم دفع التسبيقات في الأجل القانوني تفرض على المكلّف غرامة بنسبة 10% من مبلغ التسبيق.¹

يسدد القسط الرابع (قسط التسوية) قبل تاريخ 30 أفريل من السنة ن+1 تدفع هذه الأقساط في السنة المعينة وفق الرزنامة التالية:

الجدول رقم (1-8): تاريخ تسديد تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات

التسبيقات	كيفية الحساب	آجال التسديد التسبيقات
التسبيق الأول	الربح الجبائي (ن-2) * معدل الضريبة * 30	من 20 / 02 إلى 20 / 03 من السنة ن
التسبيق الثاني	الربح الجبائي (ن-1) * معدل الضريبة * 30	من 20 / 05 إلى 20 / 06 من السنة ن
التسبيق الثالث	الربح الجبائي (ن-1) * معدل الضريبة * 30	من 20 / 10 إلى 20 / 11 من السنة ن
رصيد التسوية	الضريبة المستحقة لسنة ن - مجموع التسبيقات	قبل تاريخ 30 أفريل من السنة ن+1

المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة وفق SCF والمعايير الدولية IASIFRS ، الجزء الثاني، منشورات

كليك، الجزائر، 2013، ص 298.

يبين هذا الجدول آجال تسديد التسبيقات الضريبة على أرباح الشركات مع تحديد كيفية حساب هذه التسبيقات بالإضافة إلى رصيد التسوية.

¹ يوسف نور دين، محاضرات في جباية مؤسسة، تخصص محاسبة وجبابة، سنة الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2020، ص 0

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى مختلف الأنظمة الجبائية المطبقة في الجزائر على المكلفين الخاضعين لمختلف الضرائب، فكل نظام مميزات ومجال تطبيق على المكلف الالتزام به وإتباعه لتحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم فرض الضريبة على النتيجة المحصل عليها بإتباع القوانين الجبائية والمبادئ المحاسبية. كما تناولنا أيضا كيفية تحديد النتيجة المحاسبية من خلال القوائم المالية المتمثلة في الميزانية أو ما يسمى "قائمة المركز المالي" وحسابات النتائج أي "قائمة الدخل الشامل"، التي تسجل فيها المؤسسة مجمل نشاطاتها الاقتصادية التي تقوم بها خلال السنة المالية، وذلك لتبرزها للأطراف المهتمين بذلك من بينهم إدارة الضرائب التي تستعملها بدورها لتحديد الربح الخاضع للضريبة. فالضريبة على أرباح الشركات هي من بين أهم الضرائب التي تفرض على النتيجة الجبائية المحققة من طرف الأشخاص المعنويين.

الفصل الثاني :

التعديلات اللازمة للانتقال إلى
النتيجة الجبائية

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

تمهيد

باعتبار أن المؤسسة الإقتصادية الجزائرية تخضع لأحكام القانون التجاري كما أنها ملزمة بإتباع القانون الجبائي الجزائري، فإنه يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقاً من معالجة النتيجة المحاسبية المحصل عليها بعد إقفال السنة المالية، وإعداد القوائم المالية اللازمة، ويتم معالجتها بناءً على القواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي لتحديد النتيجة الجبائية، حيث تتشكل النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية الصافية مضاف إليها بعض الأعباء المدمجة "الاستردادات" مطروحة منها بعض الأعباء "التخفيضات" ناقص العجز المالي "الخسارة"، وذلك بعد إجراء عدة تغييرات وإدخال عناصر وإخراج عناصر أخرى لا يأخذ بها النظام الجبائي، والفروقات بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية ينجم عنها ضرائب مؤجلة. وللتوضيح أكثر تطرقنا في هذا الفصل إلى أهم النقاط حيث قمنا بتقسيم الفصل حسب المباحث التالية:

- المبحث الأول: تحديد النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها.
- المبحث الثاني: عرض المعيار الدولي للضريبة على الدخل رقم 12.
- المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

المبحث الأول: تحديد النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها

تعتمد جباية المؤسسات على المعطيات المحاسبية، حيث يتم تحديد النتيجة الجبائية على أساس النتيجة المحاسبية التي حققتها المؤسسة خلال السنة المالية، ويعتبر الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما نص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية وذلك بإجراء بعض التعديلات اللازمة.

المطلب الأول: مفهوم النتيجة الجبائية

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

1/ مفهوم النتيجة الجبائية من خلال الميزانية

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة في الفقرة 2 على أنه: "تشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية عند اختتام وافتتاح لدورة، التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة ضريبية وتضاف لها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال الدورة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من الغير والاستهلاكات المالية والأرصدة المتبقية".¹

أي أن:²

النتيجة الجبائية = قيم الأصول في بداية السنة - قيم الأصول في نهاية السنة

والمقصود بالأصول الصافية = الأصول - الإهلاكات - المؤونات

¹ المادة 140 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021، ص 39.
² تسعديت بوسيعين، 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 الدولية IAS-IFRS، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، يومي 13-14 جانفي 2013، ص 09.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

2/ مفهوم النتيجة الجبائية من خلال حساب النتائج

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة في الفقرة 01 مع مراعات المادتين 172 و 173 على أن: "الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت، والتي تتجزأ وحدة أو مستثمرة...، بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهاية".¹

كما حدد المشرع الجبائي الجزائري الأساس الخاضع للضريبة الربح الصافي الناتج:²

النتائج المحققة من طرف المؤسسة - الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، اهتلاكات، مؤونات، ضرائب ورسوم، ... الخ)

ومما سبق نستنتج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية ولكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة التي نص عليها المشرع في القوانين سارية المفعول.

3/ العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

يلزم القانون كل المؤسسات مسك دفاتر المحاسبة وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تطرأ عليها وذلك حتى تتمكن الإدارة الجبائية المفروضة عليها مع العلم أن المؤسسة تعمل كل ما في وسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية أو غير الشرعية، وعليه فإن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية. فالربح الجبائي هو عبارة عن ربح محاسبي ولكن بعد تعديله وتصحيحه وفقا لقواعد القانون الجبائي، فالنتيجة الجبائية تساوي النتيجة المحاسبية مضافا إليها الأعباء غير قابلة للخصم ومخصوما منها الإيرادات غير خاضعة للضريبة والخسائر المتكبدة خلال الفترات السابقة.³

ويمكن إيضاح ذلك وفق العلاقة التالية:

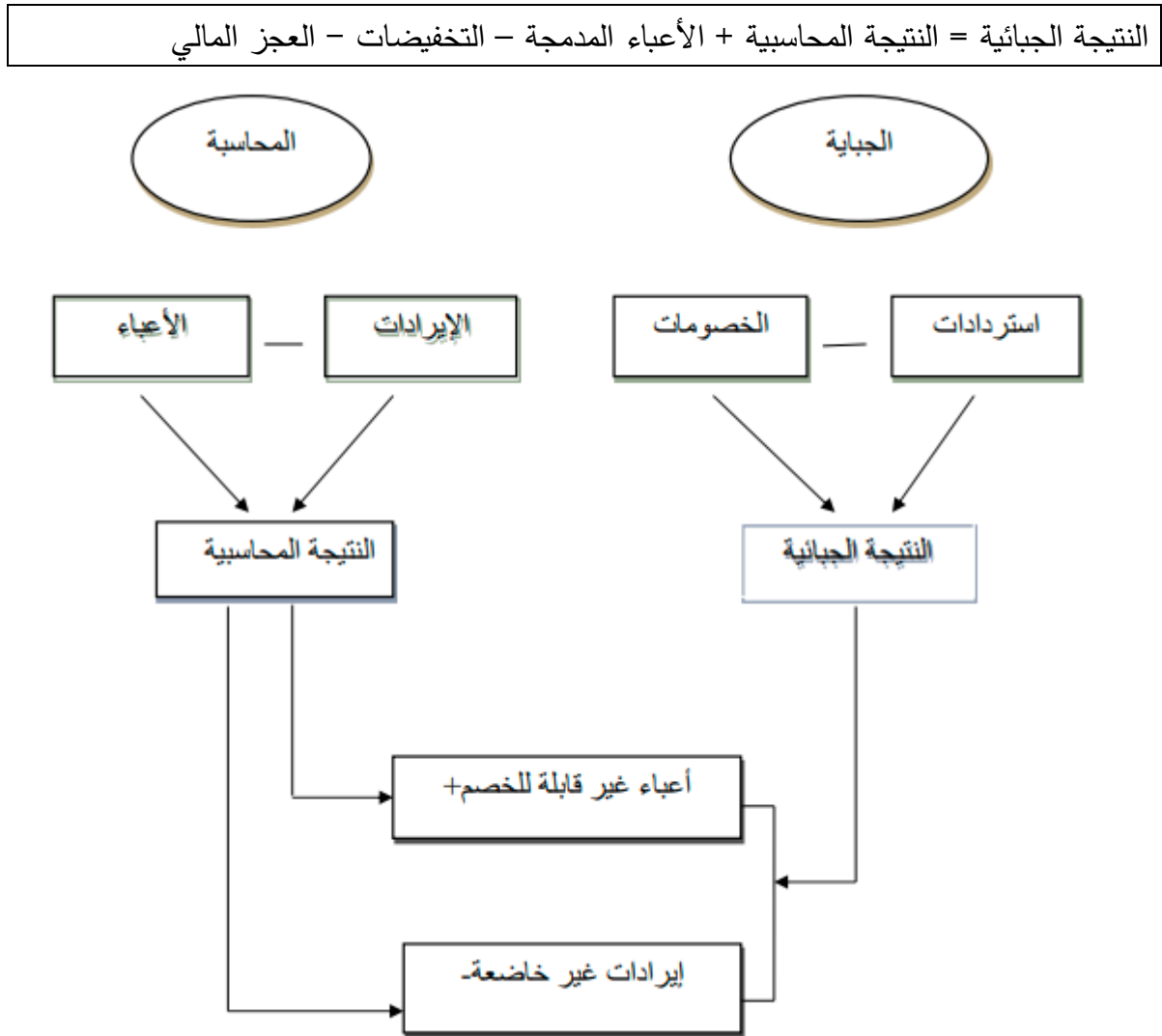
¹ المادة 140 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021، ص39.

² بويحي ليلي، شاوش فتيحة، تسيير الضرائب المؤجلة ومعالجتها المحاسبية في الجزائر، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، سنة 2017، ص30.

³ بن ربيعة حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/ IFRS، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص279.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

الشكل رقم (2-1): علاقة النتيجة المحاسبية بالنتيجة الجبائية



المصدر: بن ربيع حنيفة، آخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/ IFRS ، منشورات كليك، الجزء الثاني، 2013، الجزائر، ص280

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

هذا الشكل يبين لنا العلاقة بين النتيجة المحاسبية والجبائية، بإعتبار المحاسبة هي بوابة الجبائية لأن نتاج المحاسبة هو الربح المحاسبي "النتيجة المحاسبية" في حين الغاية من الجبائية هو تعديل ذلك الربح المحاسبي حسب ما ينص عليه القانون والقواعد الجبائية حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية.

حيث تعتبر النتيجة المحاسبية الهدف الرئيسي والاساسي التي تسعى اليه كل مؤسسة اقتصادية ربحية، ويتم حساب هذه النتيجة من خلال طرح أعباء المؤسسة من إيراداتها.

حيث تتشكل النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية مضاف إليها بعض الأعباء الغير قابلة للخصم (الاستردادات) مطروحة منها بعض الإيرادات الغير خاضعة للضريبة (التخفيضات) ناقص العجز المالي (الخسارة).

4/ العناصر المكونة للنتيجة الجبائية

تتشكل النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية الصافية مضاف إليها بعض الأعباء المدمجة (الاستردادات) مطروح منها بعض الأعباء (التخفيضات) ناقص العجز المالي (الخسارة)، وهي كما يلي:

1/4 الاستردادات (Réintégrations): هي تلك الأعباء التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبرها مصاريف عادية، أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من طرف المشرع الجبائي، حيث نجدها في المواد 141، 169، 168، 171، 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهي أعباء غير قابلة للخصم جزئيا وأعباء غير قابلة للخصم كليا.¹

2/4 التخفيضات (Dédutions): هي تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي وتعتبرها إدارة الضرائب كتكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة، وتناولتها المواد 147، 147 مكرر، 169-03، 172 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.²

¹ كحلوش امينة، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير في علوم التدبير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدبير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015، ص 65.
² كحلوش امينة، مرجع سبق ذكره، ص 65.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

3/4 العجز المالي السابق: عرفت المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي: "في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلالها، وإذا كان الربح غير كافٍ لاستيعاب كل هذا العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز".¹

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية

تتشكل النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية الصافية مضاف إليها بعض الأعباء المدمجة (الاستردادات) مطروح منها بعض الأعباء (التخفيضات) ناقص العجز المالي (الخسارة)، ومن خلال هذا المطلب تطرقنا إلى المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية.

1/ المعالجة الجبائية للأعباء المخفزة (الإعفاءات)

1/1 شروط خصم الأعباء من الربح الخاضع للضريبة

يتم تخفيض الأعباء وخصمها من الربح الخاضع للضريبة وفق شروط معينة وهي كالتالي:²

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 10 سنوات على الأقل تحسبا لأي مراقبة جبائية؛
- إعداد الكشوف الخاصة ببعض الأعباء وهذا حسب نص المادة 152 والمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المسائلة؛

¹ المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021، ص 43.

² بن توتة قندز، متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري لمسايرة النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2014، ص - ص 92-93.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

ب/ الشروط الموضوعية: تشمل الشروط الموضوعية النقاط الآتية:

- يجب أن يترتب عن العبء تخفيض في الأصول الصافية؛
- استغلال العبء في إطار التسيير العادي للمؤسسة ولمصلحتها؛
- أن يكون العبء مدرج ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها.

2/ المعالجة الجبائية للأعباء

تتكون الأعباء أساساً من:

1/2 الأعباء العامة

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

أ/ 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 الدوري لها.¹

- أعباء الخدمات:

حيث تتمثل أعباء الخدمات فيما يلي:²

¹ بن ربيعة حنيفة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 283.

² بن ربيعة حنيفة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 284-285.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

- 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 للخصم، وحسب المادة 169 الفقرة 1 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لا تكون قابلة للخصم من أجل 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 تمديد مدة استعمالها القانونية؛
- أعباء الاشتراك في الدورات العلمية: بهدف 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 أجل 30 يوم حسب المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- الأعباء الجبائية: إن العبء الذي تتحمله المؤسسات هو قابل لخصم (مثل الرسم على النشاط المهني وحقوق التسجيل وحقوق الطابع وحقوق الجمارك)، بحيث تتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص الضرائب الواقعة على عاتق المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية، ويستثنى من الخصم الرسم على القيمة المضافة المسترجعة والضريبة على أرباح الشركات لأنها تمثل عبء؛

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

- الأعباء المالية: كل المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات 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 بالاقتراضات 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، ومرهونة باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة؛
- مصاريف التأمين: تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شأنها 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 التأمين في الأجرة أما مصاريف التأمين الشخصية لمسير المؤسسة وكذلك التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال فيجب إعادة إدراجها؛
- مصاريف الإشهار: تشمل جميع المصاريف المرتبطة بالدعاية للمؤسسة من إعلانات في الجرائد والمجلات والحملات الإعلامية المروجة للمنتوج والإعلانات الثابتة في شكل لوحات اشهارية تعتبر من قبل الأعباء القابلة للخصم ما دامت متعلقة بالنشاط.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

- الاهتلاكات

يعتبر الاهتلاك جبائيا بأنه تكلفة قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة، فهو عبء تتحمله المؤسسة نتيجة النقص التي تتعرض له استثمارات بفعل الاستخدام أو التقدم التكنولوجي أو مرور الزمن. ومن الشروط العامة لخصم الاهتلاكات ما يلي:¹

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

- يجب أن تطبق الاهتلاكات على عناصر الأصول الثابتة المعرضة قيمتها للانخفاض؛
- أن تخصص الاهتلاكات فقط للاستغلال المباشر للنشاط؛
- أن تسجل الاهتلاكات بقيمة التدهور الفعلي، ومعاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم؛
- أن تسجل الاهتلاكات في محاسبة المؤسسة وفي الجدول الخاص بها؛

وحسب نص المادة 141 في الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف وتتضمن على وجه الخصوص الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال المنصوص عليه عن طريق التنظيم وطبقا لإحكام 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 وأن تكون مسجلة محاسبيا في الدورة وتظهر في الجداول الملحقة في المؤونات طبقا للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

¹ المادة 141 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021، ص40.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

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".¹

ومن شروط قابلية خصم المؤونات ما يلي:

طبقا للتشريع الجبائي الجزائري فإن خصم المؤونات من الوعاء الضريبي مرهون بمدى استجابتها لجملة من الشروط، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- يجب أن تخصص المؤونات للخسائر أو التكاليف تكون المصاريف المتعلقة بها قابلة للخصم؛
- يجب أن تكون الخسارة أو التكاليف محتملة الوقوع؛
- يجب أن تتجر 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.

2/ المعالجة الجبائية لعناصر الاستردادات

ترفض الإدارة الجبائية بعض الأعباء والتكاليف وتتكون أساسا من الأعباء الآتية:

- 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؛
- حصص الهدايا الاشهارية غير قابلة للخصم: حدد خصم هذا العبء في حدود 500 دج للوحدة وما تعدى هذا السقف يتم إعادة دمجها للربح الخاضع للضريبة عن طريق ضرب المبلغ الزائد عن السقف في عدد الوحدات، وحدد السقف المسموح بخصمه فيما يتعلق بالاشتراكات والهبات

¹ المادة 141 الفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021، ص40.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

- والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني في حدود 2.000.000 دج سنويا وما اذا تجاوز هذا المبلغ يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.¹
- مصاريف حفلات الاستقبال الغير قابلة للخصم: لا تكون قابلة للخصم مصاريف الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة الغير مثبتة قانونا بوثائق ثبوتية باستثناء المبالغ الملتزمة بها والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة؛
- لا تخصم أيضا الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة 300.000 دج مع احتساب كل الرسوم؛
- 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.²
- تخصم أيضا مبالغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف وذلك من أجل تحديد الضريبة. بالإضافة إلى مصاريف البحث والتطوير فان السقف المحدد لها هو 10 % من مبلغ الدخل أو الربح كحد أقصى هو 100.000.000 دج قابل للخصم.³
- المؤونات والاهتلاكات الغير قابلة للخصم: تعتبر المؤونات الغير مستوفية للشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عليها جبائيا غير قابلة للخصم، أيضا الاهتلاكات المخصصة التي لا تستجيب للشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عنها جبائيا يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة، أما بالنسبة لاهتلاك السيارات السياحية فان الاهتلاك يحسب على أساس قيمة الاقتناء

¹ المادة 169 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021، ص49.

² المادة 169 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021، ص49.

³ المادتين 170 و 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021، ص50.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

المقدرة بسقف قدره 1.000.000 دج قابل للخصم وما زاد عن ذلك غير قابل للخصم إلا إذا كانت السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.¹

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة، فحسب المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعتبر الجزء من فائض القيمة الناتج عن التنازل غير خاضع للضريبة والمقدر في حدود 70 % بالنسبة لفائض القيمة قصير الأمد وهي ذلك الفائض الناتج من التنازل عن عناصر الاستثمارات التي مدة حيازتها أقل أو تساوي ثلاث سنوات، و35 % 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 في أجل 3 سنوات لا يدخل هذا الفائض ضمن الربح الخاضع للضريبة.²

- 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 محاسبيا وذلك طبقا لإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم إلى إدارة الضرائب؛
- يجب خصمها في فترة لا تتجاوز عجز أربع سنوات؛

¹ المادة 141 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021، ص 40.

² المادة 173 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021، ص 50.

³ المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021، ص 49.

⁴ بن ربيعة حنيقة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 287.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

- لا يجب أن يكون هذا العجز مركب من عجز لعدة سنوات بل يجب أن يرحد العجز الأول فالأول؛
- حسب نص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإن هذا العجز يعتبر عبئاً يدرج في السنة المالية الموالية، ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية؛
- فإذا كان هذا الربح غير كافياً لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.

المبحث الثاني: عرض المعيار الدولي للضريبة على الدخل رقم 12

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

لذلك حاولنا من خلال هذا المبحث توضيح الهدف من المعيار ومجال تطبيقه، ولا سيما أهم المفاهيم الأساسية المرتبطة بالضرائب المؤجلة.

المطلب الأول: نطاق المعيار الدولي على الدخل رقم 12 وهدفه

تعتبر الضريبة على الدخل اقتطاع هام تمس الأرباح المحققة من قبل كل مؤسسة باعتبارها وسيلة هامة لتوليد الإيرادات الحكومية، حيث يتناول المعيار الدولي رقم 12 وصف المعالجة المحاسبية للضرائب الجارية والضرائب المؤجلة، ومن خلال هذا المطلب قمنا بتحديد هدف ونطاق المعيار.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

1/ نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن كافة ضرائب الدخل شاملاً 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؛

ويتعلق هذا المعيار بقضيتين مختلفتين بالضرائب:¹

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

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.

2/ هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل (الضرائب المؤجلة) والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة ل:²

- أ- الاسترداد المستقبلي للمبالغ المسجلة كأصول أو خصوم معترف بها في الميزانية للمؤسسة؛
- ب- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها للكشوفات المالية للمؤسسة؛
- إن الأمر الملازم للاعتراف بأصل أو التزام هو توقع قيام الكيان باسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو التزام فإذا كان من المحتمل أن استرداد أو سداد ذلك المبلغ المسجل سيجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر أو أصغر مما لو لم يكن لذلك الاسترداد السداد تبعات ضريبية، فإن هذا المعيار يتطلب من الكيان الاعتراف بالالتزام ضريبي مؤجل؛

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

² غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2009، ص 72.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

- يتطلب هذا المعيار من الكيان المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في حساب النتائج يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس الكشف كذلك . وبشكل مشابه، يؤثر الاعتراف بأصول وخصوم ضريبية في اندماج الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناشئة عن هذا الاندماج؛
- كذلك يعالج هذا المعيار الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصوم الضريبية غير المستخدمة، وعرض ضرائب الدخل في الكشوفات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.

المطلب الثاني: التعريف بمصطلحات المعيار الدولي رقم 12 الضرائب على

الدخل

عرف المعيار مجموعة من المصطلحات تناولنا منها:

- 1/ **الربح المحاسبي**: هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل انقطاع مصروف الضريبة¹.
- 2/ **الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية)**: هو ربح أو خسارة الفترة المحدد عن الفترة وطبقا للقواعد الموضوعية بمعرفة السلطات الضريبية، والذي على أساسه يتم سداد ضريبة الدخل أو الاسترداد منها².
- 3/ **وعاء الضريبة**: هو القيمة التي يفترض المعيار أنها قيمة أصل أو التزام للأغراض الضريبية³.
- 4/ **مصروف الضرائب (الدخل الضريبي)**: هو المبلغ المجمع الداخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة عن الفترة بالنسبة للضريبة الحالية والضريبة المؤجلة⁴.

¹ غانم شطا، مرجع سبق ذكره، ص 76.

² طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 552.

³ طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008، ص 217.

⁴ طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص 552.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

5/ الضريبة الحالية: هي مبلغ ضريبة الدخل الواجبة السداد (أو التي تسترد) بالنسبة للأرباح الخاضعة للضريبة (أو الخسارة الضريبية) عن الفترة؛

فعلى سبيل المثال: إذا حققت المؤسسة أرباح العام الحالي فإنها سوف تسدد عنها ضرائب الدخل ما لم يكن هناك إعفاء أو استرداد لميزة من سنوات سابقة؛

أما إذا حققت المؤسسة خسائر فإن معظم التشريعات الضريبية تسمح بترحيل هذه الخسائر أو استرداد ضرائب عن فترات سابقة.¹

6/ الضريبة المستحقة: هو مبلغ الضريبة المستحق الدفع في حالة تحقيق ربح أو التحصيل في حالة تحقيق خسارة خلال سنة مالية ما، إن الضريبة المستحقة تحسب على أساس النتيجة الجبائية وليس النتيجة المحاسبية.²

7/ الفروق المؤقتة: هي عبارة عن فروق بين القيمة المحاسبية لأصل أو لخصم في الميزانية وأساسه الضريبي، والتي تمثل القيمة المسندة لهذا الأصل أو الخصم لأغراض ضريبية.³

وتنقسم هذه الفروقات حسب المعيار " IAS12 " إلى نوعين:⁴

أ/ فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي تلك التي تولد مبالغ ضريبية واجبة الدفع في الفترات المستقبلية عندما يتم استرجاع أو تعديل القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم؛

ب/ فروقات مؤقتة قابلة للخصم: وهي التي تولد مبالغ ضريبية واجبة الخصم في الفترات المستقبلية عند استرداد أو تعديل القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم؛

ومن الأمثلة على الفروقات المؤقتة التي يمكن أن تتولد منها خصوم أو أصول الضريبة المؤجلة ما يلي:

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص553.

² عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعريش، الجزائر، 2011، ص 140.

³ هوام جمعية، المحاسبة المعقدة وفقا للنظام المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2010، ص173.

⁴ كحلوش امينة، مرجع سبق ذكره، ص- ص 54- 55.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

- إيراد الفائدة والذي يعتبر جزء من الربح المحاسبي، حيث أنه في بعض التشريعات للضريبة عند قبضه، أي على أساس نقدي، وفي هذه الحالة تعتبر القاعدة الضريبية لأي فوائد مستحقة القبض معدومة، نظراً لأن الإيرادات لا تؤثر على الربح الضريبي إلا بعد تحصيل قيمتها نقداً، وبناءً عليه تعتبر الضريبة المستحقة عن تلك الفوائد خصوم ضريبية مؤجلة يتم سدادها في الفترات التالية عند القبض النقدي للفوائد؛
- الفروقات المؤقتة الناجمة عن استخدام المؤسسة للغايات المحاسبية طريقة أو معدل اهتلاك للتبنيات مختلف عن الطريقة المقبولة ضريبياً؛
- لاعتراض ببعض المصاريف لغايات محاسبية وتخفيضها من أرباح الفترة الجارية، وتأجيل الاعتراف بها لغايات ضريبية للفترات القادمة، مثل المؤونة المكونة لمكافأة نهاية الخدمة؛
- إخضاع بعض الإيرادات بموجب التشريعات الضريبية لضريبة الدخل في الفترة الحالية، رغم أن القواعد المحاسبية توجب الاعتراف بها خلال الفترات اللاحقة، ففي هذه الحالة يتم دفع ضريبة عن تلك الإيرادات في السنة الحالية وتعتبر هذه الضريبة أصل (ضريبة مدفوعة مسبقاً) يتم خصمها من ضريبة الفترات اللاحقة.

8/ الفروقات الدائمة: والتي يطلق عليها اختلافات دائمة وهي فروق مستمرة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، ولا تنعكس على فترات مالية أخرى، إذ أن التشريع الضريبي لا يقبل حسم بعض المصاريف أو الإيرادات يجب إضافتها ضريبياً ولكنها لم تصنف لأي سبب كان.¹

9/ خصوم الضريبة المؤجلة: هو مبلغ الضريبة على الأرباح الواجب الدفع في الفترات المستقبلية الناتج عن الفوارق الضريبية المؤقتة؛

10/ أصول الضريبة المؤجلة: هي مبالغ الضرائب على الأرباح الواجبة الاسترجاع في الفترات المستقبلية والناتجة عن:

- الفوارق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم؛
- الترحيل الأمامي للخسائر الضريبية غير المستخدمة؛

¹ جمعية حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان - الأردن، 2014، ص 718.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

- الترحيل الأمامي للقروض الضريبية غير المستخدمة.¹

المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

تعتبر الضرائب المؤجلة عبء ضريبي وعنصر مؤثر على الأرباح وعلى النتائج المحققة خلال الدورة المالية للمؤسسة، وذلك من خلال الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لهاتيه الدورة. ومن خلال هذا المبحث عرفنا الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي ومجال تطبيقها، مع ذكر أصنافها، بالإضافة إلى التسجيل المحاسبي لهذه الضرائب.

المطلب الأول: تعريف الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

تتعدد تعاريف الضريبة المؤجلة ولعلنا نوجز من أهمها التعاريف التالية:

1/ تعريف الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

أ/ **التعريف الأول:** عرفت المادة 134-2 من القرار المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الضريبة المؤجلة كالتالي: " الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم)، أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية.²

ب/ **تعريف الثاني:** حسب النظام المحاسبي المالي، فان عبء (أو ناتج) الضريبة يساوي إلى المبلغ الإجمالي الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة المتضمنة في تحديد نتيجة الدورة الصافية. فهو يميز إذن الضريبة المستحقة والخصوم والاصول المؤجلة؛

الضريبة المستحقة هي مبلغ الضرائب على الأرباح للدفع (أو المستردة) على الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة الضريبية) لدورة؛

¹ كحلوش امينة، مرجع سبق ذكره، ص 54.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 18.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

خصوم الضريبة المؤجلة هي المبالغ الضريبة على الأرباح للدفع خلال الدورات المستقبلية بالنسبة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة؛

أصول الضريبة المؤجلة هي المبالغ للضريبة على الأرباح المستردة خلال الدورات المستقبلية بالنسبة

- الفروق المؤقتة المستردة؛
- المرحل إلى الأمام للخسائر الضريبية غير المستعملة؛
- المرحل إلى الأمام لديون الضرائب غير المستعملة.¹

المطلب الثاني: مجال تطبيق الضرائب المؤجلة وأصنافها

بعدما قمنا بتعريف الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي في المطلب السابق، سنحاول من خلال هذا المطلب توضيح مجال تطبيقها مع ذكر أهم أصنافها.

1/ مجال التطبيق

تطبيق الضرائب المؤجلة على جميع المؤسسات الاقتصادية الخاضعة لدفع الضريبة على أرباح الشركات وفق نظام الدفع الحقيقي، بمعنى أن التي لا تدفع الضريبة على أرباح الشركات أو التي تخضع للنظام الجبائي الجزافي الموحد فهي غير معنية.²

2/ تصنيف الضرائب المؤجلة

1/2 ضريبة مؤجلة أصول

وهي أصل ضريبي مؤجل، وتمثل مبالغ ضريبية " ستحصل " خلال الدورات اللاحقة رغم أنها (أي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلال الدورات السابقة لسنة التحصيل، وعبارة " تحصل " تعني أنها ستتخفف من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع؛

¹ هوام جمعة، مرجع سبق ذكره ، ص173.
² عمار قدوري، مرجع سبق ذكره ، ص82.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

كما يقصد بالضريبة المؤجلة أصول بأنها مبلغ الضرائب القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية، وقد أدرجها المشرع حسب النظام المحاسبي المالي في ح / 133 " ضرائب مؤجلة أصول " ومن أمثلتها نجد:

- نفقات وأعباء التطوير التي يتم تثبيتها وإظهارها ضمن حسابات القيم الثابتة محاسبيا، على العكس من الناحية الجبائية يجب طرحها خلال الدورة التي حدثت فيها؛
- التثبيات التي تهلك جبائيا بشكل أسرع من اهتلاكها محاسبيا¹.

2/2 ضريبة مؤجلة خصوم

إن الضرائب المؤجلة خصوم تمثل تلك المبالغ الضريبية المستحقة الدفع خلال الدورات اللاحقة رغم أنها (أي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلال الدورات السابقة لسنة الاستحقاق.

ومن الأمثلة على الضريبة المؤجلة خصوم، ما يتعلق مثلا ببعض النواتج التي تسجل محاسبيا خلال

دورة ما (السنة N) ولا تحصل إلا خلال دورات لاحقة (السنة N+1) فهذه النواتج لا تظهر في

النتيجة الجبائية للسنة N بل في النتيجة الجبائية للسنة N+1 ، وعليه في نهاية السنة N فإن على

المؤسسة أن تتوقع تسديد الضريبة المترتبة عن تلك النواتج خلال السنة N+1 وهذا ما يعني أن على

لمؤسسة إثبات ضرائب مؤجلة خصوم أو التزام ضريبي مؤجل في نهاية السنة؛

والضرائب المؤجلة خصوم يقصد بها بأنها مبلغ الضرائب المستحقة الدفع في الفترات المستقبلية، وقد

أدرجها المشرع في النظام المحاسبي المالي في حساب ح / 134 " ضرائب مؤجلة خصوم".²

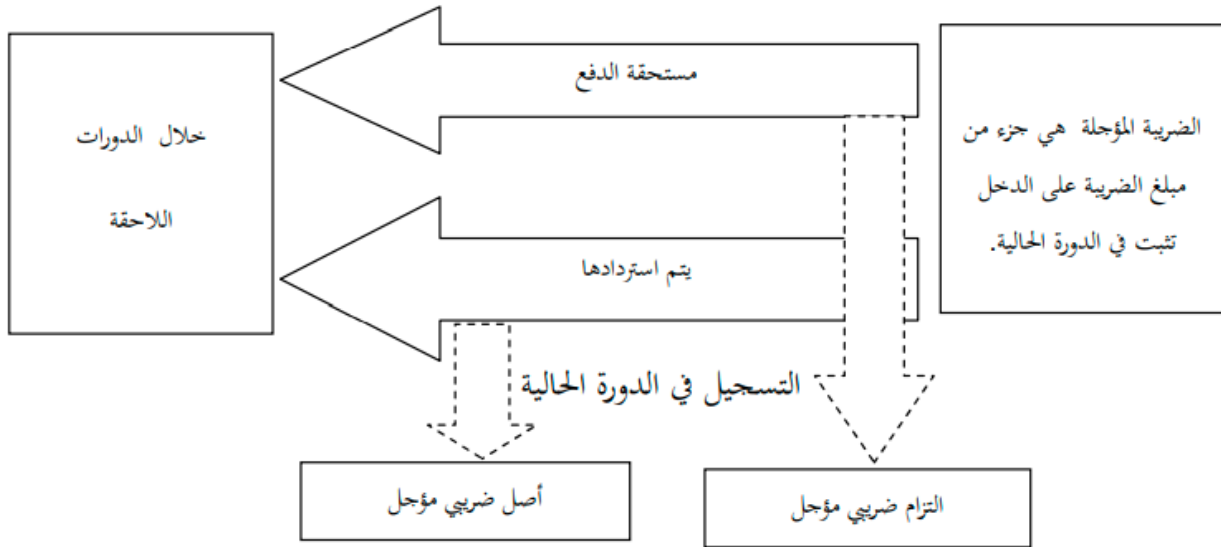
ويمكن توضيح الفرق بين أصناف الضرائب المؤجلة من خلال الشكل التالي:

¹ عبد الرحمان عطية ، مرجع سبق ذكره، ص 139.

² أبراهيمي حسام، مكي زكرياء، التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، الجزائر، 2020، ص- ص 20-21.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

الشكل رقم (2-2): مفهوم الضريبة المؤجلة وأصنافها



المصدر: ابراهيمي حسام، مكي زكرياء، التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، الجزائر، 2020، ص22.

نستنتج من خلال هذا الشكل بأن الضرائب المؤجلة تحدث نتيجة وجود مبالغ إيرادات مستحقة الدفع والذي ينتج عنها التزام ضريبي مؤجل أو مصاريف مستحقة القبض "التي يتم استردادها" والتي ينتج عنها أصل ضريبي مؤجل وهذا راجع إلى مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية الذي ينص على أن كل دورة تتحمل أعبائها ونواتجها.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

لقد قسم النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة إلى حسابين اثنين، أحدهما خصص للضرائب المؤجلة أصول وتم إدراجها في الحساب ح/133، والآخر للضرائب مؤجلة خصوم والتي ادرجت في الحساب ح/134.

1/ التسجيل المحاسبي لأصول وخصوم الضريبة المؤجلة

قبل عرض مبادئ حالات الضريبة المؤجلة مع تسجيلها المحاسبي المخصص لكل حالة. سوف نقوم في الجدول الموالي بشرح هذه العلاقة حيث أننا سوف نبيين الضريبة المؤجلة أصول والضريبة المؤجلة خصوم؛

جدول رقم (2-1): حالات الضرائب المؤجلة

الحالة	عناصر الميزانية أصول	عناصر الميزانية خصوم
القيمة المحاسبية اكبر من القيمة الجبائية	ضريبة مؤجلة خصوم	ضريبة مؤجلة أصول
القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية	ضريبة مؤجلة أصول	ضريبة مؤجلة خصوم
القيمة المحاسبية تساوي من القيمة الجبائية	لا شيء	لا شيء

المصدر: بوعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة

ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، 2014، ص98.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة في الميزانية وفي حسابات النتائج عن طريق التمييز بين الضرائب المؤجلة خصوم والضرائب المؤجلة أصول، والحسابات المتعلقة بالميزانية وجدول حسابات النتائج هي كما يلي¹:

- د / 133: الضرائب المؤجلة أصول؛
- د / 134: الضرائب المؤجلة خصوم؛
- د / 692: فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول؛
- د / 693: فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم.

1/1 التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول

يجب تسجيل أصل ضريبي مؤجل لكل الفروقات المؤقتة القابلة للخصم أي عندما يكون مبلغ الضريبة على أساس الضريبي أكبر من مبلغ الضريبة على أساس محاسبي، كما سبق وأن شرحنا في الجدول.

ومن أمثلة الفروقات المؤقتة لبنود يتولد عنها أصول ضريبية مؤجلة ما يلي:

- التسجيل المحاسبي لبعض المصاريف للغايات المحاسبية المالية والتخفيض من أرباح الدورة الحالية حين تأجيل الاعتراف بها من طرف مصلحة الضرائب. ومثال ذلك الأتعاب غير المسددة لا يتم قبولها كمصاريف من طرف مصلحة الضرائب إلا عند تسديدها فعليا.
- مخصصات المؤونات لإحالات التقاعد المستقبلية وتكوين النفقة الواجبة التسديد بهذا الصدد والتي تظهر ضريبيا في العناصر المعاد إدماجها، لأن الأعباء التي تسمح بتغطية هذه المؤونات تطرح جبائيا في المستقبل، مما يجعل هذه الإدماجات مصدرا

لأصول الضرائب المؤجلة.²

¹ بوعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2014، ص 98.

² بوعلي عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص 98.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

يحسم الحساب د/133 " الضرائب المؤجلة على الأصول" من جهة المدين وبالجانب الدائن من حساب د/692 " فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول" بالنسبة إلى مبلغ الضرائب عن النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة (حالة عبء مدرج في حسابات السنة المالية على أن تتم قابلية حسمه على الصعيد الجبائي خلال السنوات المالية المقبلة)¹؛ وعليه فإن القيد المحاسبي يكون وفق الشكل التالي:

		N/12/31		
	xxx	من ح/الضرائب المؤجلة على الأصول		133
xxx		إلى ح/فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	692	
		إثبات الضريبة المؤجلة أصول		

2/1 التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم

يجب تسجيل التزامات ا لضرائب المؤجلة لكافة الفوارق المؤقتة الخاضعة للضريبة أي عندما يكون مبلغ الضريبة على الأساس الضريبي أقل من مبلغ الضريبة على أساس المحاسبي.

ومن الأمثلة عن الفروقات المؤقتة التي يتولد عنها التزامات ضريبية مؤجلة ما يلي:

- نفقات وأعباء التطوير التي يتم تفعيلها وإظهارها حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 ضمن التثبيات، ولكن جبائيا يتم طرحها فوراً خلال السنة التي حدثت فيها.
- استخدام المؤسسة لغايات محاسبية طريقة أو معدل اهتلاك للأصول غير الجارية مختلفة عن الطريقة أو المعدل المرخص به ضريبيا فمثلا إذا نص قانون الضرائب على استخدام معدل اهتلاك أكبر من المعدل الذي تستخدمه المؤسسة لغايات المحاسبة المالية ففي هذه الحالة قسط الاهتلاك المحسوب لأغراض الضريبة يكون اكبر من قسط الاهتلاك المحاسبي المحسوب من قبل المؤسسة، وهذا سيؤدي إلى أن يكون الربح الخاضع للضريبة أقل من الربح المحاسبي، مما ينجم عنه فرق مؤقت خاضع للضريبة والذي يمثل الفرق بين القيمة المحاسبية والأساس الضريبي عندئذ يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل يساوي معدل الضريبة مضروباً في مقدار

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص54.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

الفرق المؤقت الخاضع للضريبة والذي يبين اختلاف الضرائب بين الأساس المحاسبي والأساس الجبائي.¹

نعتمد في التسجيل المحاسبي في الجانب الدائن من الحساب د/134 " الضرائب المؤجلة عن الخصوم" وذلك بإجراء حسم من الحساب د/693 " فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم " أو من حساب لرؤوس الأموال الخاصة حسب الحالة.

ويكون القيد المحاسبي وفق الشكل التالي:

		N/12/31		
	XXX	د / فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم		693
XXX		د / ضريبة مؤجلة خصوم	134	
		إثبات الضريبة المؤجلة خصوم		

¹ بوعلي عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص100.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

2/ اختلاف الضرائب المؤجلة محاسبيا وجبائيا

تعتبر الضرائب المؤجلة من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ اخذ بعين الاعتبار محاسبيا لعبء ما أو إيراد ما وتاريخ اخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية، كما ينتج عنها كذلك تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية، فإدارة الضرائب وفق المخطط الوطني المحاسبي تعتمد أساسا على النتيجة المحاسبية للمؤسسة والظاهرة في جدول حسابات النتائج، فبعد القيام بتعديلات عليها لتصبح نتيجة جبائية تفرض عليها الضريبة على أرباح الشركات، وهو ما يسهل عمل إدارة الضرائب، بينما النظام المحاسبي المالي يفترض عدم وجود ترابط بين الجبائية والمحاسبة أي استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، وهو ما تظهره الضرائب المؤجلة التي تعني وجود ضرائب مسجلة محاسبيا وجبائيا على فترات متباينة، وهو ما يجعل من الضروري على إدارة الضرائب التكيف معها وأخذها بعين الاعتبار¹.

¹ سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة حمة لخضر الوادي، الجزائر، 2016، ص 80.

الفصل الثاني: التعديلات اللازمة للانتقال إلى النتيجة الجبائية

خلاصة الفصل

قمنا من خلال هذا الفصل بعرض مجمل التدابير التي اتخذها النظام الجبائي في سبيل رغبته بالتكيف مع المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمستوحاة من البيئة المحاسبية الدولية فيما يخص الدخل الخاضع للضريبة، حيث تبين لنا أن الإدارة الجبائية من أجل تحديد النتيجة الجبائية تلزم المؤسسات بالتصريح بنتيجتها المحاسبية فهي تقوم 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.

وأیضا لتوضیح العلاقة أكثر بین النتيجة المحاسبية والجبائية تم عرض المعيار الدولي المحاسبي رقم 12 الخاص بمعالجة الفروقات الناتجة عن تلك الفروقات، والمعالجة المحاسبية لنوعي الضرائب المؤجلة

الفصل الثالث:

كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية
NCA إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة
سنة ROUIBA2020

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

تمهيد

بعد انتهائنا من دراسة الجانب النظري، الذي تطرقنا فيه إلى أهم الجوانب المتعلقة بالنتيجة المحاسبية والانظمة الجبائية في الجزائر، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي "SCF" ولكي تكون دراستنا أكثر واقعية، قمنا بإسقاطها على مؤسسة NCA Rouiba، ومن خلال هذا الفصل حاولنا إبراز الجانب الميداني لموضوع الدراسة حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة NCA Rouiba
- المبحث الثاني: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة "NCA Rouiba" سنة 2020

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة NCA Rouiba

تعتبر مؤسسة NCA Rouiba إحدى المؤسسات الجزائرية التي لها شهرة محلية وعالمية في قطاع المشروبات نتيجة لاهتمامها المستمر بأدائها الكلي، وفي هذا المبحث حاولنا التطرق إلى هاتمة المؤسسة واخذ نظرة عامة حولها.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة روية للمشروبات ومراحل تطورها وأهدافها

1/ مقدمة عن الشركة NCA Rouiba SPA

في مايو عام 1966 من قبل عائلة عثمانية، حيث قرر أب عثمانى وابنه تأسيس الشركة ذات مسؤولية محدودة، أطلق عليها اسم: **المعمل الجزائري الجديد للمصبرات أو nouvelle NCA "rouiba" "conserverie algérienne de"** " برأس مال قدر ب 300 ألف دج، وأختص نشاطها في البداية على إنتاج مصبرات الطماطم المركزة والهريسة والمعجون تحت العلامة التجارية " الرويبة "، وفي سنة 1984 وفي إطار خطة نمو وانتشار وتنويع النشاط، أطلقت الشركة نشاط إنتاج مشروبات الفواكه، وهذا تحت العلامة التجارية " الرويبة. " ومع بداية الألفية الجديدة تخلت الشركة على نشاط المصبرات وأقتصر عملها على إنتاج العصائر بأنواعها فقط، وأصبحت بعد 52 عام من أهم المؤسسات الرائدة في قطاع المشروبات حاليا، ويقدر رأس مالها حاليا ب 849195000 دج.

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

ويمكن تقديم مؤسسة "NCA Rouiba" الجزائر من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-1): تقديم مؤسسة "NCA Rouiba"

اسم المؤسسة	أن سي ا رويبة NCA ROUIBA SPA
سنة التأسيس	في شهر مايو سنة 1996
مقرها الاجتماعي	الطريق الوطني رقم 5 المنطقة الصناعية رويبة، الجزائر
نشاط المؤسسة	الإنتاج والتسويق
المديرين الرئيسيين	سليم عثمانى رئيس مجلس الإدارة ومدير الإعلام محمد صبحي عثمانى المدير العام
رأس المال	يقدر 849195000 دج
عدد الموظفين	أكثر من 440 شخص
مساحة المؤسسة	تقدر: 2,4 هكتار

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق مؤسسة

2/ مراحل تطور مؤسسة NCA ROUIBA

قام صلاح العثماني و والده محمد سعيد العثماني بتأسيس مؤسسة ان سي أ رويبة، عرفت تلك الأخيرة عدة مراحل عند تطويرها:

- مايو 1966 شرعت الشركة في إنتاج معجون الطماطم، الهريسة والمربى تحت علامة الرويبة التجارية NOUVELLE CONSERVERIE ALGERIENNE NCA في قلب المنطقة الصناعية الرويبة الجزائر العاصمة؛
- عام 1984، أطلقت NCA عن بداية نشاطها في إنتاج وتوزيع المشروبات تحت العلامة التجارية Rouiba؛
- عام 1989، لأول مرة في الجزائر صنع عصير فواكه مبستر معبأ في عبوات كرتونية معقمة ذات قدرات إنتاجية عالية يتم الحفظ عن طريق البسترة السريعة المشتقة من البسترة التي اخترعها لويس باستور الذي يحافظ على طعم الفاكهة وفيتامين سي أكثر منها (إطلاق Tetrapak في الجزائر)؛

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

- عام 1999، تم التسليم إلى الجيل الجديد الذي كان تحول ناجح بعد 50 عاما، بفضل السيد سليم عثمانى هو الذي بيث حياة جديدة في الشركة؛
- عام 2000 الحصول على شهادة (ISO9002) أول مؤسسة تتحصل على هذه الشهادة؛
- عام 2003 تغيير الشكل القانوني لتصبح شركة مساهمة؛
- عام 2004 بداية إنتاج الحليب المعقم؛
- عام 2005 دخول مؤسسة AFRICUNVEST FUND LTD في رأس مال الشركة واعتماد لجنة لتنفيذ برنامج حول تطور الشركة؛
- عام 2007 الحصول على تمويل من البنك الأوروبي للاستثمار واعتماد على برنامج لإعادة الهيكلة المالية؛
- عام 2008 الحصول على شهادة (ISO14001) الجائزة الوطنية للبيئة عام 2009 البدء في تحسين التعبئة وزيادة تنوع المنتجات هذه الخطة تستهدف تطوير الشعار والعلامة التجارية؛
- عام 2010، تم تعيينه رئيسا لمجلس الإدارة من قبل اجتماع المساهمين وبدوره ينقل التتابع للسيد العثماني، للإدارة التشغيلية لـ NCA Rouiba التي من شأنها تدعيم تألقها واستمراريتها؛
- عام 2012 ترقية سياسات الجودة وتركيب خط التعبئة الثاني لرفع من حجم الإنتاج؛
- عام 2013 الاكتتاب العام وإطلاق معقمة PET تعزيز قدرات التعبئة والتغليف من خلال تركيب خط التعبئة الثالث؛
- عام 2020، ترحب الشركة بعملاق المشروبات مجموعة كاستل في عاصمتها إفريقيا وأوروبا الخروج من البورصة والدخول إلى عاصمة مجموعة البوسنة والهرسك مجموعة منتجات المؤسسة تنتج المؤسسة خمسة فئات من المنتجات لتغطية جميع الاحتياجات و إرضاء المستهلك بمنتج عالي الجودة تتمثل في:
 - LIGHT:تستهدف المستهلكين الذي يتمتع بطعم الفاكهة غير المحلي
 - MON ENERGIE :هذا المنتج يوفر طاقة الحيوية للمستهلكين
 - PREMIUM :تستهدف المستهلك الذي يريد الذوق والسعرات الحرارية الأصلية من عصير الفواكه
 - FRECH :تستهدف فئة المستهلك الذي يبحث على مشروبات منعشة

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

• FRUIT MIXES :تستهدف المستهلك الذي يبحث عن منتجات غنية بالفيتامينات

3/ أهداف المؤسسة

تهدف المؤسسة إلى إرضاء المستهلك بمنتج عالي الجودة، والمساهمة في تكوين ثروة مستدامة وهذا عن طريق:

- تحسين الإنتاجية (الجودة - الامتثال - السلامة)؛
- تطوير القدرة التسويقية (المتعة - الازدهار)؛
- تعزيز الصادرات؛
- تطوير القدرات الإنتاجية للاستجابة للنمو السريع؛
- الالتزام بالمعايير والمواصفات الدولية؛
- تأمين الحصول على عائد استثمار مقبول.

4/ رؤيتها المستقبلية

أن تكون من بين أفضل 10 أبطال صناعية ورؤيتها المستقبلية في أفروا متوسطة التي تشارك في نشاط التنمية المستدامة وهذا عن طريق:

- المساهمة في تنمية القرب المحلي؛
- اختيار التقنيات النظيفة؛
- تدريب وتطوير الموارد البشرية؛
- المساهمة في تحسين مناخ الأعمال.

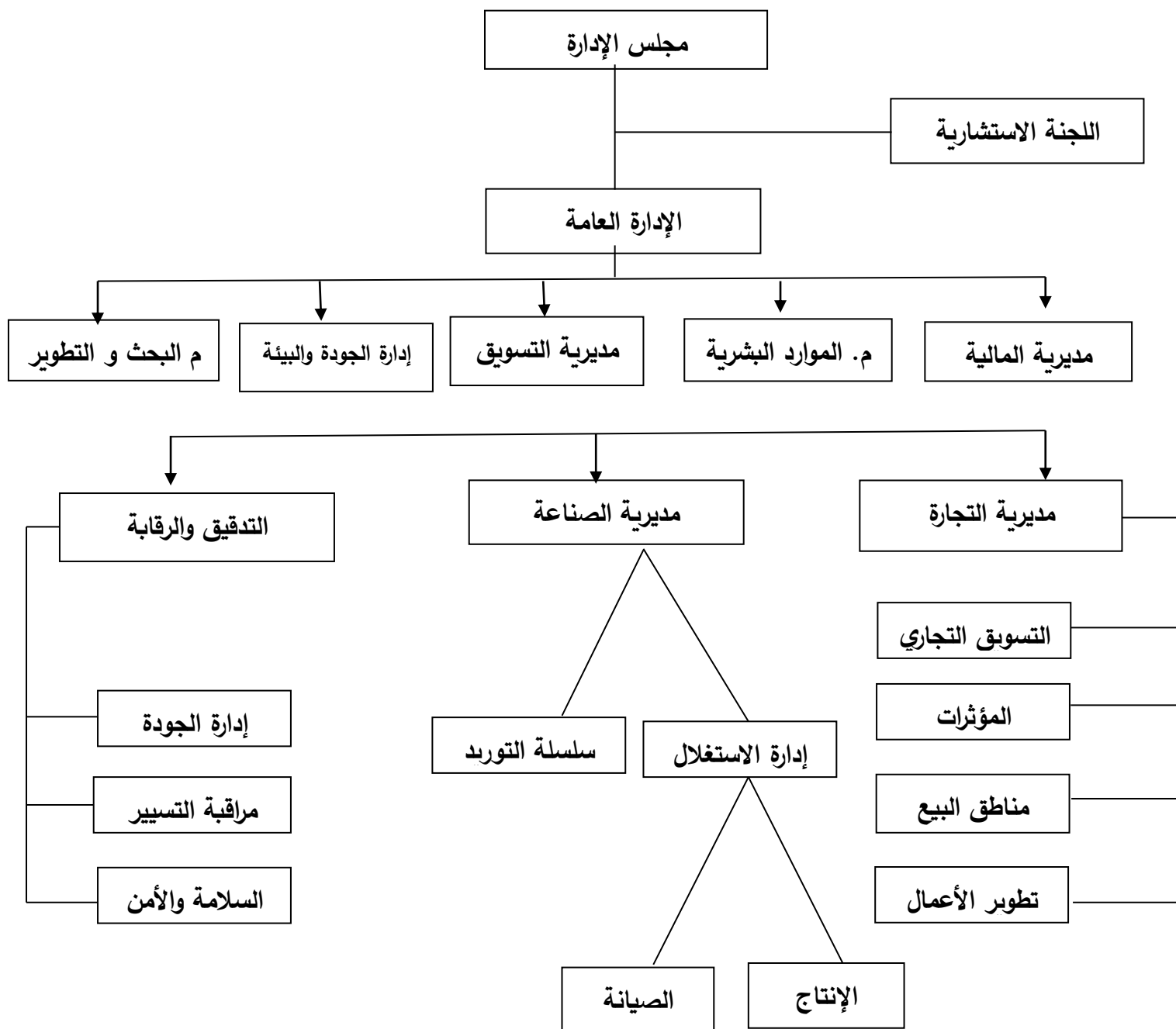
الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحلله

1/ الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل (1-3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة روية للمشروبات

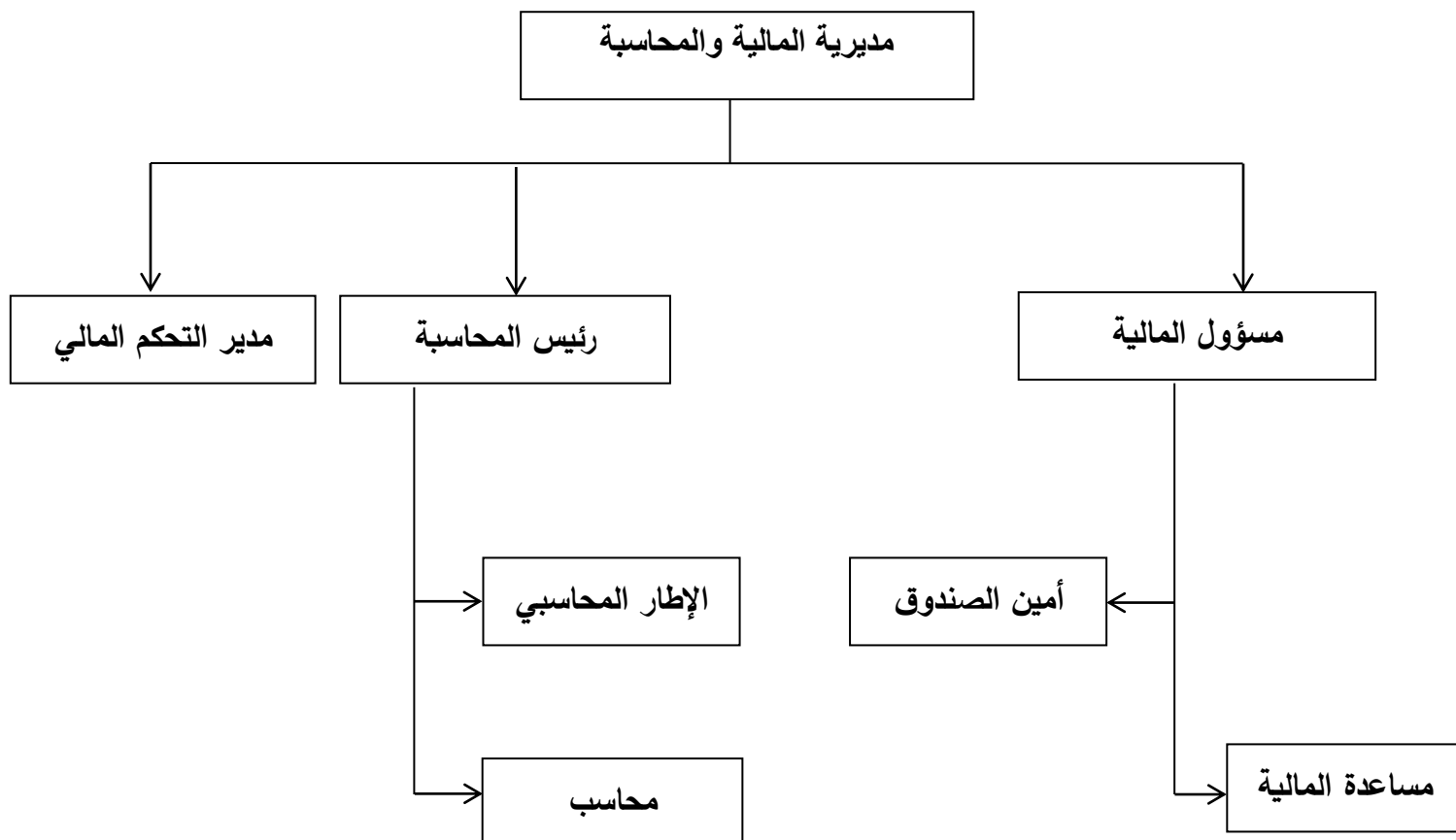


المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق مؤسسة

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

الشكل (2-3): الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق مؤسسة

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

2/ تحليل الهيكل التنظيمي

يرتكز التنظيم الهيكلي لمؤسس "NCA" على مجموعة من المديريات تتوزع عليها مختلف مهام المؤسسة ونشاطاتها، وهو يتميز بمرونة كبيرة ويتأزر بين المديريات والأفراد، كما يتميز بالفعالية في أداء العمل.

- **المديرية العامة:** وهي تقع في قمة الهرم التنظيمي للمؤسسة، يمارس فيها المسيرون مهامهم ويقومون برسم السياسة العامة للمؤسسة، ويتمثل عملهم الأساسي في التخطيط وتنسيق أعمال المديريات الأخرى.

- **مديرية الموارد البشرية:** وهي تضم مصلحتين، هما:

• **مصلحة التسيير الإداري:** وهي مكلفة بـ:

- ضمان التسيير الإداري الجيد للموظفين.
- متابعة تطبيق مجموعة الإجراءات الإدارية إضافة إلى إعداد عقود العمل وكل القوانين الخاصة بتسيير الموظفين.
- دراسة تطبيقات الإعلام الآلي الخاصة بأنشطة المصلحة ومتابعة حركة العمال والتوظيف وتحسين ظروف العمل وضمان النشاط القانوني.
- المساهمة في وضع الهياكل الاجتماعية العامة والسهر على توفير مناخ عمل ملائم.
- تسير الأجور وإعداد ومتابعة التصريحات الاجتماعية.
- تكوين ملفات المنح العائلية وبرمجة الإحالات على التقاعد.
- إدارة العلاقات مع نظام الضمان الاجتماعي والتقاعد.
- إعداد وتطبيق برامج الأنشطة المرتبطة بطب العمل.

• **مصلحة التكوين وتسيير الوظائف:** مكلفة بـ:

- تحليل احتياجات التكوين وإعداد مخططات تسوية لسنة أو أكثر.
- المشاركة في التصميم ومتابعة مخططات وإجراءات التكوين.
- إنشاء بنك المعلومات يتناسب مع برامج التكوين الداخلي.
- متابعة أنشطة التكوين.

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

- توجيه و تأطير متربصي المعاهد والجامعات.
- تسير عقود التكوين.
- تقييم أنشطة التكوين من الناحية البيداغوجية والمالية.
- التسيير الإداري للمتربصين.
- الإعداد والمسك اليومي للإحصائيات الخاصة بالتكوين.
- مديرية البحث والتطوير: تؤدي هذه المديرية المهام الآتية:
 - إعداد مشاريع التطوير.
 - تطوير جودة المنتجات والتغليف.
 - إبرام اتفاقيات بحث مع مخابر البحث الأجنبية
- مديرية مراقبة التسيير: تتولى هذه المديرية كما يدل اسمها عملية مراقبة التسيير في المؤسسة وعليه فهي مكلفة ب:
 - تعبئة الموارد البشرية بالمؤسسة، وجعل الأعمال التي يقومون بها متناسقة حتى تساهم في تحقيق الأهداف المرجوة.
 - العمل على تقييم الأداء، ومساعدة المسؤولين العاملين على تحسين أدائهم.
 - توفير المعلومات للأطراف الداخلية بالمؤسسة.
 - التمكن من تحقيق اللامركزية في تسيير المعلومة.
 - تصحيح الأخطاء المرتكبة في الدورات السابقة.
 - اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها والمتسببين فيها، وأخذ إجراءات التحسين.
 - إصدار التقارير والمعلومات التفصيلية طبقا لحاجة الأطراف الداخلية بالمؤسسة في أي وقت.
 - تنسيق النشاطات الحالية بالمؤسسة (أي مسايرة الأحداث ومتابعة الحاضر).
 - مساعدة المدراء على اتخاذ القرار السليم.
- مديرية المالية والمحاسبة: تتولى هذه المديرية تسيير النشاط المالي والمحاسبي بالمؤسسة، وهي تتكون من مصلحتين هما:

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

- **مصلحة المحاسبة:** وهي مكلفة بـ:
 - ضمان الانتقادات المحاسبية ومسك الحسابات.
 - المراقبة والتحقق في عمليات الجرد وإعداد الإجراءات المحاسبية والسهر على تطبيقها.
 - إعداد جدول الحسابات وحسابات نتائج المؤسسة.
 - ضمان تحليل وشرح أرصدة الحسابات.
- **مصلحة المالية:** وهي مكلفة بـ:
 - المشاركة في التظاهرات المالية وتحديد الموازنات السنوية والتقديرية.
 - ضمان وضع الميزانيات على المستوى المالي (مخطط مالي وحساب النتائج).
 - تقدير وتحليل الفروقات المحصل عليها.
 - ضمان معالجة جمع العمليات الخاصة بالخرينة.
 - تسوية وضعية الجريدة أسبوعيا وضمان العلاقات مع البنك.
 - مراقبة ديون الزبائن وتخطيط الإجراءات التصحيحية بالمقارنة مع ما تفرضه مراقبة التسيير.
- **المديرية الصناعية:** وهي تضم مصلحتين، هما:
 - **مصلحة الصيانة:** وتتولى مهمة:
 - الصيانة الميكانيكية، الكهربائية، والالكترونية لآلات الإنتاج والتعبئة.
 - توسيع برامج الصيانة، الإصلاح وتجديد الآلات.
 - إعلام مصلحة الإنتاج بالشروط التقنية المتعلقة بالآلات وعملها.
 - **مصلحة الإنتاج:** تهتم هذه المصلحة أساسا بعمليات التصنيع والتغليف، وذلك كمايلي:
 - تسيير فرق الإنتاج.
 - الإنتاج وفقا للأهداف المسطرة.
 - القيام بالإنتاج وفقا للمعايير الدولية.
 - تأمين المستوى الأول لصيانة العتاد والآلات.
 - تطبيق مقاييس الصحة، النظافة والأمن.
 - المشاركة في إعداد ميزانية الإنتاج و المشاركة في تقديم منتجات جديدة.

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

- مديرية إدارة الجودة والبيئة: وهي تضم ثلاث مصالح (مصلحة تأمين الجودة، مصلحة مراقبة الجودة والمصلحة المكلفة بالبيئة) وهي مكلفة بـ: تسيير وثائق ومستندات نظام تأكيد الجودة.
 - متابعة برامج الجودة التي هي في حيز التنفيذ.
 - التحكم في تجهيزات القياس والاختبار.
 - نشر سياسة الجودة على جميع المستويات بالمؤسسة.
 - متابعة احترام القواعد الضرورية لإنتاج منتجات تطابق المواصفات الدولية المطلوبة.
 - المشاركة في اختيار النوعية الجيدة للمواد الأولية.
- مديرية المبيعات والتسويق: المهمة الأساسية لمديرية المبيعات والتسويق هي ترقية مبيعات المؤسسة، وهي تضم المصالح التالية:
 - مصلحة التسويق وتنشيط المبيعات: وهي مكلفة بـ:
 - دراسة السوق.
 - إعداد ومتابعة المخططات التسويقية وتخطيط ومتابعة العمليات والنشاطات الاتصالية والترويجية.
 - خلق ولاء للعلامة وبناء صورة للمؤسسة.
 - إعداد برامج تنبؤية للمبيعات والمشاركة في إعداد وتسيير المنتجات الجديدة.
 - مصلحة البيع غير المباشر: وهي مكلفة بمهمة البيع التجاري الجملة.
 - مصلحة البيع المباشر: مكلفة بتأمين البيع التجاري التجزئة وللمساحات الكبرى في الجزائر العاصمة، البليدة، بومرداس.
 - مصلحة التصدير والزبائن المميزين: تتولى هذه المصلحة متابعة التصدير وتسيير عمليات البيع للزبائن المميزين (الفنادق، المطاعم، الوزارات، شركات الطيران، المقاهي).
 - مصلحة تنسيق المبيعات: وهي تتولى مهمة:
 - التنظيم والتنسيق ما بين مختلف مصالح البيع.
 - إعداد التقارير اليومية وتدعيم المبيعات المباشرة وغير المباشرة.
 - السهر على تنفيذ الأهداف المسطرة من طرف مديرية المبيعات والتسويق.
 - تحليل وفرة المنتجات في السوق.
 - مصلحة تسيير مخزون المنتجات الجاهزة: وهي تتولى مهمة تسيير ومراقبة مستويات المخزون من المنتجات الجاهزة باستمرار.

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

المبحث الثاني: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة

الجبائية لمؤسسة "NCA Rouiba" سنة 2020

من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة وجب على المؤسسة المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، وضبط التصحيحات اللازمة حسب القوانين والتشريعات الجبائية، ومن خلال هذا المبحث تطرقنا إلى تحديد النتيجة المحاسبية لسنة 2020 بالإضافة إلى النتيجة الجبائية لنفس السنة، مع معالجة عناصر هذه الأخيرة.

المطلب الأول: تحديد النتيجة المحاسبية

يتم التوصل إلى النتيجة المحاسبية الصافية للمؤسسة NCA Rouiba انطلاقاً من الميزانية أو من جدول حساب النتائج الخاص بها.

1/ حساب النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية

لقد تم الحصول على نتيجة المؤسسة لسنة 2020 عن طريق الميزانية وذلك من خلال طرح المجموع العام للخصوم ماعدا النتيجة الصافية من المجموع العام للأصول أي:

$$\text{مجموع الأصول} - \text{مجموع الخصوم ماعدا النتيجة الصافية} = \text{النتيجة المحاسبية}$$

وتحسب كمايلي:

$$\text{مجموع الاصول} = 8.197.906.503 \text{ دج}$$

$$\text{مجموع الخصوم ماعدا النتيجة الصافية} = \text{مجموع الخصوم} - \text{النتيجة الصافية}$$

$$\text{مجموع الخصوم ماعدا النتيجة الصافية} = 8.197.906.503 - (-625.508.873)$$

$$\text{مجموع الخصوم ماعدا النتيجة الصافية} = 8.823.415.376$$

$$\text{ومنه النتيجة المحاسبية} = 8.197.906.503 - 8.823.415.376 = -625.508.873 \text{ (خسارة)}$$

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

ويمكن تلخيص هذه العملية في الجدول التالي:

جدول رقم (3-2): حساب النتيجة المحاسبية

الوحدة: دج

النتيجة	اجمالي الخصوم	اجمالي الأصول
625.508.873 - (خسارة)	8.823.415.376	8.197.906.503

المصدر: من اعداد الطالبتين بناءا على ميزانية المؤسسة

والجدول التالي يوضح ميزانية المؤسسة ومختلف عناصرها لسنة 2020.

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

جدول رقم (3-3): ميزانية الأصول لمؤسسة NCA Rouiba للسنة المالية المقفلة في
2020/ 12/31

الوحدة: دج

الأصول	المبلغ الإجمالي	المخصصات والإهلاكات	الصافي
الأصول غير الجارية			
فارق الشراء . الشهرة أو الشهرة السالبة			
تثبيات معنوية	108.829.135	89.523.670	19.305.466
تثبيات عينية	10.176.622.981	4.546.399.862	5.630.223.119
أراضي	2.625.000.000		2.625.000.000
مباني	924.348.383	401.147.978	523.200.405
تثبيات عينية أخرى	6.578.584.561	4.145.251.883	2.433.332.678
تثبيات في شكل امتياز			
تثبيات ممنوح امتيازها	48.690.037		48.690.037
تثبيات مالية	391.416.996		391.416.996
سندات موضوعة موضع معادلة			
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها			
سندات أخرى مثبتة			
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	850.000		850.000
ضرائب مؤجلة على الأصل	390.566.996		390.566.996
مجموع الأصول الغير جارية	10.676.869.112	4.635.923.531	6.040.945.581
أصول جارية			
المخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	1.492.031.847	(181.429.868)	1.310.601.979
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	2.734.860.394	2.224.714.961	510.145.432
الزبائن	2.578.375.022	(2.224.714.961)	353.660.060
المدينون الآخرون	72.570.500		72.570.500
الضرائب و ما شابهها	83.914.872		83.914.872
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة			
الموجودات و ما شابهها	336.213.512		336.213.512
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى	4.629.884		4.629.884
الخزينة	331.583.628		331.583.628
مجموع الأصول الجارية	4.563.105.753	2.043.285.093	2.156.960.923
المجموع العام للأصول	15.239.974.865	6.679.208.624	8.197.906.503

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

أما عن جانب الخصوم من الميزانية فيتمثل في الجدول الآتي

**جدول رقم (3-4): ميزانية الخصوم للمؤسسة NCA Rouiba السنة المالية المقفلة في
2020/12/31**

الوحدة: دج

المبالغ	الخصوم
	رؤوس الأموال الخاصة
2.764.067.800	رأس المال الصادر
	رأس المال غير المطلوب
2.665.739.106	العلاوات و الاحتياطات . الاحتياطات المدمجة (1)
1.441.248.816	فارق إعادة التقييم
	فرق التكافؤ (1)
(625.508.873)	النتيجة الصافية - النتيجة الصافية حصة المجمع - (1)
(3.350.466.116)	رؤوس الاموال الخاصة الأخرى- ترحيل من جديد-
	حصة الشريك المدمجة (1)
	حصة ذوي الأقلية (1)
2.895.080.733	مجموع رؤوس الأموال الخاصة (1)
	الخصوم غير الجارية
376.736.388	القروض و الديون المالية
44.763.312	الضرائب - المؤجلة و المرصود لها -
	الديون الأخرى غير الجارية
35.500.000	المؤونات و المنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
456.999.700	مجموع الخصوم غير الجارية (2)
	الخصوم الجارية
1.453.036.768	الموردون و الحسابات الملحقة
2.600.219	الضرائب
200.575.203	الديون الأخرى
3.189.613.881	خزينة الخصوم
4.845.826.070	مجموع الخصوم الجارية (3)
8.197.906.503	المجموع العام للخصوم

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

من خلال الميزانية الموضحة سابقا، يتضح أن أصول المؤسسة تكونت من:

- أصول غير جارية متمثلة في: تثبيات معنوية، تثبيات عينية وتثبيات مالية.
- أصول جارية متمثلة في: مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ، حسابات دائنة واستخدامات مماثلة، الموجودات وما شابهها.

أما خصوم المؤسسة فتكونت من:

- رؤوس الأموال الخاصة متمثلة في: رأس المال الصادر، احتياطات وعلاوات، فرق اعادة التقييم، النتيجة الصافية، رؤوس الأموال الخاصة الأخرى - ترحيل من جديد -.
- خصوم غير جارية متمثلة في: القروض والديون المالية، الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)، المؤنات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا.
- خصوم جارية متمثلة في: الموردون والحسابات الملحق، الضرائب الديون الأخرى، وخزينة الخصوم

2/ حساب النتيجة المحاسبية من خلال جدول حساب النتائج

كما يمكن أيضا استخلاص نتيجة الدورة من خلال جدول حساب النتائج لمؤسسة NCA Rouiba، وذلك بطرح مجموع أعبائها المالية من مجموع إيراداتها المالية الخاصة بنفس الدورة،

$$\text{النتيجة المحاسبية} = \text{مجموع الإيرادات} - \text{مجموع الأعباء}$$

وذلك كما يبينه الجدول الآتي:

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

جدول رقم (3-5): حساب النتائج السنة المالية المقفلة في 2020/12/31

الوحدة: دج

البيان	مدين	دائن
مبيعات بضاعة		
إنتاج مباع		4.035.135.024,53
إنتاج مصنع		11.061.546,40
تحضير المهام		
مبيعات الأعمال		
منتجات ملحقة		
تخفيضات حسومات، الحوافز الممنوحة	224.578.458,16	
صافي خصومات المبيعات، والتخفيضات والحسومات		3.839.618.112,77
الإنتاج المخزن أو الغير مخزن		180.010.720,44
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
1/ إنتاج السنة المالية		4.019.628.833,21
مشتريات البضاعة المباعة		
المواد الأولية	2.538.386.543,00	
تموينات أخرى		
تغييرات المخزون		
مشتريات الدراسات و الخدمات	45.299.924,10	
الاستهلاكات الأخرى		
الخصومات، التخفيضات الحسومات التي تم الحصول عليها من المشتريات		34.159.897,36
المقاولات العامة	31.490.336,54	
الإيجار	67.877.160,86	
صيانة و إصلاحات	56.258.945,88	
أقساط التأمين	30.429.967,95	
الموظفين خارج الشركة		
مكافأة الوسطاء والدعاية والمشرفين	66.377.213,23	
الإشهار	122.455.563,65	
السفر و البعثات وحفلات الاستقبال	3.710.421,85	
الخدمات الخارجية		
خدمات أخرى	169.961.639,76	
التنزيلات والتخفيضات المحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية		
2/ استهلاكات السنة المالية	3.098.087.819,46	
3/ القيمة المضافة للاستغلال (1-2)		921.541.013,75
أعباء المستخدمين	641.398.206,10	

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

	40.086.388,68	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
240.056.418,97		4/ إجمالي فائض الاستغلال
57.944.748,72	66.931.663,21	المنتجات العملية الأخرى
	445.344.993,43	الأعباء العملية الأخرى
		المخصصات للاهتلاكات
		المؤونات
	122.745.095,30	خسائر انخفاض القيمة
10.740.337,59		استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
(326.280.247)		5/ النتيجة العملية
6.095.883,21		المنتجات المالية
	407.900.528,84	الأعباء المالية
	(401.804.646)	6/ النتيجة المالية
(728.084.892)		7/ النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
		عناصر غير عادية (منتجات)
		عناصر غير عادية (أعباء)
		8/ النتيجة غير العادية
102.576.019,00		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
		الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
(625.508.873)		9/ صافي نتيجة السنة المالية

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مؤسسة.

يتم حساب النتيجة المحاسبية من خلال طرح مجموع الأعباء من مجموع الإيرادات، وتكون ربح إذا كانت الإيرادات أكبر من الأعباء وإذا كان العكس تصبح النتيجة خسارة.

كما هو الحال في مؤسسة NCA Rouiba التي حققت نتيجة خسارة وهذا راجع إلى أعبائها التي فاقت إيراداتها بمبالغ معتبرة.

ومنه نستنتج أن حساب النتيجة المحاسبية في كلا الطريقتين يوصلنا إلى نفس النتيجة.

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA Rouiba

تقوم مؤسسة روية الإنتاجية للمشروبات بتحديد النتيجة الجبائية وفقا لأحكام التشريع الجبائي، وذلك بإضافة الأعباء غير القابلة للخصم (الاستردادات) إلى النتيجة المحاسبية مطروح منها الإيرادات الغير خاضعة للضريبة (التخفيضات) والخسائر السابقة القابلة للخصم، حيث اعتمدنا في حساب النتيجة الجبائية للمؤسسة على الجدول رقم 09 من الجداول الجبائية. والذي يوضح القاعدة الضريبية لاحتساب النتيجة الجبائية.

1/ معالجة عناصر النتيجة الجبائية للمؤسسة

القاعدة الضريبية لاحتساب النتيجة الجبائية هي كالتالي:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الأعباء المدمجة (الاستردادات)} - \text{التخفيضات} - \text{عجز (الخسائر السابقة القابلة للخصم)}$$

1/1 النتيجة المحاسبية

تم استخراج النتيجة المحاسبية من الجداول الجبائية وبالضبط من جدول حساب النتائج لسنة 2020 وتكون في آخر الجدول، حيث حققت المؤسسة خسارة قدرت ب: (625.508.873) دج.

2/1 الاستردادات

تتمثل استردادات مؤسسة NCA Rouiba لسنة 2020 في:

- أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال: حسب المادة 1-169 من قانون الضرائب المباشرة هذه الأعباء مرفوضة جبائيا حيث قدرت ب 6.180.000 دج وتتكون من فواتير الكهرباء والماء وفواتير الهاتف.
- مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم: كانت من بين هذه الأعباء مصاريف خاصة بالمسير بمبلغ 3.710.422 دج متعلقة بمصاريف الفندق والإطعام خارج الاستغلال ونشاط المؤسسة، وبالتالي تكون أعباء غير قابلة للخصم وتضاف إلى النتيجة الجبائية.

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

- الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم: قدرت الضرائب والرسوم المستردة بقيمة 2.108.813 دج.
 - المؤونات غير القابلة للخصم: تعد مخصصات المؤونات لمواجهة الأخطار وخسائر القيمة في حسابات المخزونات وحسابات الغير حيث كونت المؤسسة مؤونة لمواجهة الاخطار المذكورة سابقا بقيمة 122.745.095,3 دج واستغلت منها مبلغ قيمته 1.541.822,78 دج أما بالنسبة للمبلغ المتبقي الذي تم استرداده قدر ب 121.203.273 دج لاعتباره مرفوضا جبائيا أي لا يدخل في حساب النتيجة الجبائية. (أنظر الملحق رقم 04)
 - الاهتلاكات غير القابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (ملك المستأجر): قدر مبلغ الاهتلاك المرفوض جبائيا والذي يتم استرداده ب 8.238.522 دج.
 - الضرائب المؤجلة (التغيرات): حيث قدرت الضرائب المؤجلة ب (102.576.019 -) دج.
 - غرامات وعقوبات: وجدت خلال السنة غرامة بمبلغ 1.563.780 دج يعاد دمجها في النتيجة الجبائية لأنها تسترد جبائيا وبالتالي تضاف إلى النتيجة الجبائية.
 - الاستردادات الاخرى: قدرت ب 247.444.193 دج. (أنظر الملحق رقم 06)
- ومنه مجموع الاستردادات يساوي 287.872.984 دج.

3/1 التخفيضات

تكونت تخفيضات المؤسسة لسنة 2020 على العناصر التالية:

- الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود الايجار التمويلي: قدرت ب 909.608 دج.
 - التخفيضات الاخرى: قدرت ب 236.609.316 دج. (أنظر الملحق رقم 06)
- ومنه مجموع التخفيضات هو 237.518.924 دج.

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

4/1 الخسائر السابقة القابلة للخصم

حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وجب علينا تخفيض خسائر الأربع سنوات السابقة من النتيجة المحاسبية وذلك من أجل تحديد النتيجة الجبائية، حيث وجدنا:

- خسارة سنة 2017 بمبلغ 681.535.939 دج
- خسارة سنة 2018 بمبلغ 416.538.513 دج
- خسارة سنة 2019 بمبلغ 1.052.707.492 دج

وبالتالي مجموع الخسائر السابقة القابلة للخصم هو 2.150.781.944 دج

ومن هنا نستنتج أن النتيجة الجبائية تحسب كما يلي:

النتيجة المحاسبية الصافية لسنة 2020 = (-625.508.873)

(+) الاسترداد = 287.872.984

(-) التخفيضات = 236.609.316

(-) الخسائر السابقة القابلة للخصم = 2.150.781.944

النتيجة الجبائية = (2.725.936.757)

والجدول التالي يوضح بشكل مفصل مراحل تحديد النتيجة الجبائية:

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

جدول رقم (3 - 6) جدول تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA Rouiba

(625.508.873)	خسارة	1. النتيجة الصافية للسنة (حسابات النتائج)
		2. الاستردادات
6.180.000		أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال
		حصص الهدايا الاشهارية غير القابلة للخصم
3.710.422		مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم
		حصص الرعاية غير القابلة للخصم
2.108.813		الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم
121.203.273		المؤونات غير القابلة للخصم
		الاهتلاكات غير القابلة للخصم
		مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم
8.238.522		الاهتلاكات غير القابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (ملك المستأجر)
		الايجازات خارج النواتج المالية
	الضرائب المستحقة على النتيجة	الضريبة على أرباح الشركات
(102.576.019)	الضرائب المؤجلة (التغيرات)	
		خسائر القيمة غير القابلة للخصم
1.563.780		غرامات وعقوبات
247.444.193		الاستردادات الاخرى
287.872.984		مجموع الاستردادات
		3. التخفيضات
		فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة
		حواصل و فوائض القيمة المتأتية من التنازل على الأسهم و الأوراق المماثلة
		المداخل المتأتية من توزيع الأرباح أو تلك المعفاة صراحة
909.608		الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود الإيجار التمويلي
		الإيجارات خارج الأعباء المالية
		الاهتلاكات التكميلية
236.609.316		التخفيضات الاخرى
237.518.924		مجموع التخفيضات
		4. الخسائر السابقة القابلة للخصم

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

681.535.939	خسارة سنة 2017	
416.538.513	خسارة سنة 2018	
1.052.707.492	خسارة سنة 2019	
	خسارة سنة ...	
2.150.781.944	مجموع الخسائر القابلة للخصم	
(2.725.936.757)	خسارة	النتيجة الجبائية (1+2-3-4)

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال الجدول السابق نلاحظ بأن المؤسسة قد أعادت دمج كل المصاريف التي ينص عليها القانون الجبائي إلى النتيجة المحاسبية الصافية، كما خصمت من هذه النتيجة الإيرادات الاستثنائية التي لا تدخل في حساب النتيجة الجبائية. ومن خلال ما سبق نلاحظ أنه يوجد هنالك فارق واختلاف جد معتبر ما بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لمؤسسة NCA Rouiba.

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

2/ حساب الضريبة على أرباح الشركات الخاصة بالمؤسسة

يتم حساب الضريبة على أرباح الشركات بعد تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2020، وبما أن المؤسسة حققت نتيجة خسارة فهي ملزمة بتسديد الحد الأدنى للضريبة والذي يقدر بـ 10.000 دج، حيث أن هذه المؤسسة تدفع الضريبة مرة واحدة في السنة ولا تقوم بدفع تسبيقات للضريبة.

ومنه يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

		2020/12/31		
	10.000	الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية		695
10.000		الدولة - الضرائب على النتائج	444	
		تحديد الضريبة على أرباح الشركات		

يتم تسديد الضريبة على أرباح الشركات في أجل أقصاه 20 يوم من الشهر الذي يلي إيداع التصريح، أي مدة 20 يوم بعد 30 أبريل وعند التسديد يكون القيد كالتالي:

		20 ماي 2021		
	10.000	الدولة - الضرائب على النتائج		444
10.000		البنوك والحسابات الجارية	512	
		تسديد الضريبة عن طريق شيك بنكي		

الفصل الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة NCA ROUIBA سنة 2020

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا التطبيقية في مؤسسة NCA Rouiba والتي حاولنا من خلالها التعرف على كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية توصلنا إلى أن هذه المؤسسة يتعين عليها تسجيل جميع الاعباء التي تتحملها حتى وإن كانت غير قابلة للخصم جبائيا مع تسجيل جميع الإيرادات التي تحصل عليها حتى وإن كانت غير خاضعة للضريبة وهذا من أجل تحديد النتيجة المحاسبية، ثم تقوم بالتصحيحات الضرورية التي تفرضها النصوص الجبائية خارج المحاسبة وهذا من أجل تحديد النتيجة الجبائية، كما تطرقنا أيضا إلى كيفية معالجة وتسجيل الضريبة على أرباح الشركات، ومنه نستنتج أن هناك مشاكل تعترض المحاسبين من أجل 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.

خاتمة عامة

خلاصة

في ختام هذه الدراسة يمكن القول أن النتيجة المحاسبية تعتبر الركيزة الأساسية لحساب النتيجة الجبائية والتي تعتبر بمثابة الوعاء الضريبي الذي يحسب من خلاله مقدار الضريبة على أرباح الشركات، حيث يتعين على المؤسسة في مرحلة أولى ومن أجل تحديد النتيجة المحاسبية تسجيل جميع الأعباء التي تتحملها حتى وإن كانت غير قابلة للخصم جبائيا مع تسجيل جميع الإيرادات التي تحصل عليها حتى وإن كانت غير خاضعة للضريبة، ثم تقوم بالتصحيحات الضرورية التي تفرضها النصوص الجبائية في مرحلة ثانية خارج المحاسبة من أجل تحديد النتيجة الجبائية، حيث تؤدي هذه المرحلتين إلى وجود اختلاف بين النتيجة المحاسبية الصافية والنتيجة الجبائية باعتبارها ظاهرة عالمية تتواجد بمختلف البلدان من خلال اختلاف الأنظمة والتشريعات المحاسبية بها، ولاسيما بالجزائر كذلك، فبالرغم من العلاقة القائمة بين المحاسبة والجبائية والتفاعل فيما بينهما، إلا أن اختلاف أهداف كل واحد منهم أدى إلى اختلاف النتائج وهذا ما ينتج عنه ضرائب مؤجلة.

لقد سعينا من خلال هذه المذكرة إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة والمتمثلة في كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل النظام الاقتصادي الجزائري، حيث تم معالجة هذه الإشكالية عبر ثلاث فصول، فالفصل الأول تناولنا فيه النتيجة المحاسبية وكيفية احتساب كل من النتيجة المحاسبية والضريبة على أرباح الشركات، أما بالنسبة للفصل الثاني فقد تعرفنا على مفهوم النتيجة الجبائية والعناصر المحددة لها بالإضافة إلى عرض المعيار الدولي رقم 12 وكذلك تطرقنا للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي. كما اتضح لنا في الفصل الثالث كيفية تحديد النتيجة الجبائية في مؤسسة اقتصادية NCA ROUIBA من خلال تطبيق دراسة حالة.

نتائج اختبار الفرضيات

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

الفرضية الأولى " صحيحة "

لأن الجزائر تعتمد نظامين جبائيين، النظام الأول هو النظام الحقيقي والذي يخص الأشخاص المعنويين والطبيعيين الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج، أما النظام الثاني هو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة ويخضع له الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي سقف 15.000.000 دج ويتميز هذا النظام بمعدلين لفرض الضريبة هما 5% للإنتاج وبيع السلع و 12% للأنشطة الأخرى.

والضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة نسبية تفرض على الأرباح المحققة، تخص الشركات والمؤسسات المعنوية.

الفرضية الثانية " صحيحة "

باعتبار أن 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 الثالثة " صحيحة "

بخصوص هذه الفرضية المتعلقة بأن 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.

النتائج العامة للدراسة

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

نتائج نظرية

- اختلاف النظرة بين المحاسبة والجباية على مستوى الممارسات يتقل كاهل الممارسين المحاسبين، فهم يخضعون للإجراءات الجبائية عوض الإجراءات المحاسبية المنطقية؛
- يستفيد النظام الجبائي الجزائري من مخرجات النظام المحاسبي المالي، والتي تتمثل في المعلومات المحاسبية والنتائج المعروضة في الكشوف المالية، في عملية تحديد النتيجة الجبائية؛
- النظام الجبائي الجزائري لا يستخدم النتائج المعروضة في الكشوف المالية مباشرة، إلا بعد أن يجري عليها التسويات و التعديلات الضرورية بهدف الوصول إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة؛
- تتمثل الاستردادات في العناصر التي تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي، وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواد واضحة منه؛
- تتمثل الخصومات في الإيرادات التي لا يمكن اعتبارها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة والتي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواد واضحة منه؛
- 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؛

نتائج تطبيقية

- تحدد النتيجة الجبائية في مؤسسة NCA ROUIBA من خلال النتيجة المحاسبية سواء كانت ربح أو خسارة مضافا إليها الاستردادات مخصوما منها التخفيضات وخسائر السنوات السابقة؛
- 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 يلقي صعوبات عديدة من حيث التطبيق لصعوبة وتعقد القوانين المنظمة للعمل المحاسبي.

التوصيات:

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لموضوع الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، يمكننا أن نقترح بعض جملة من التوصيات وهي كالتالي:

- على المشرع الجزائري إعادة النظر في القوانين الجبائية مع المتطلبات الضرورية لتكييف وملائمة البيئة الجبائية مع متطلبات البيئة لمحاسبية؛
- على المؤسسة المتابعة الدورية والمستمرة فيما يخص كل التشريعات القانونية الجبائية، كونها تتغير من وقت لآخر؛
- زيادة توعية المكلفين بالضريبة بقوانين وأحكام القانون الجبائي؛

الآفاق:

نقترح لمواصلة الدراسة الآفاق التالية

- ما هي العوامل التي تؤثر في الفجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وتقلل منها كدراسة عينة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية؟

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا/ الكتب

1. أحمد طرطار وعبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الإطار النظري، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
2. بن بوثلجة أمينة، أعمال نهاية السنة وفق SCF ، متيجة للطباعة، الجزائر، 2016.
3. بن ربيعة حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013.
4. بودالي محمد، التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي، شركة الأصالة للنشر، الجزائر.
5. بوعون يحيوي نصيرة، جباية المؤسسة الجزائرية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011.
6. جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة و الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011.
7. جمعية حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان-الأردن، 2014.
8. رضوان محمد العناني، مبادئ المحاسبة وتطبيقها، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 6، 2006.
9. سليمة طبايبية، النظرية المحاسبية، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، 2016.
10. شنوف شعيب، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS و النظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016 .
11. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2008 .
12. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.

13. طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008 .
14. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2016.
15. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيلطي، برج بوعريرج، الجزائر، 2009.
16. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعريرج، الجزائر، 2011.
17. غانم شطا، المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2009.
18. لطفي شعباني، جباية المؤسسة، متيجة للطباعة، براق، الجزائر، 2017.
19. منصور احمد البدوي، المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
20. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
21. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
22. هوام جمعية، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

ثانيا/ المجالات والدوريات

23. سهام كردودي، تحليل التأثير الجبائي على الأنظمة الجبائية والمخرجات الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، العدد 3، 2012.
24. عمار قدوري والعربي بن عواق، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، العدد 12، 2018.

ثالثا/ المذكرات والاطروحات

25. ابراهيمي حسام ومكي زكرياء، التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، الجزائر، 2020.
26. بن توتة قندز، متطلبات تكيف النظام الجبائي الجزائري لمسايرة النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2014.
27. بوعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2014.
28. بويحي ليلي وشاوش فتيحة، تسيير الضرائب المؤجلة ومعالجتها المحاسبية في الجزائر، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2017.
29. سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة حمة لخضر الوادي، الجزائر، 2016.
30. صارة اكريف، المحاسبة الجبائية في ظل المعايير المحاسبية و الإبلاغ المالي الدولية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2014.
31. غزالي فاطمة الزهرة وخلافي هناء، كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل النظام الاقتصادي الجزائري، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جزائر 03، الجزائر، 2021.

32. كحلوش امينة، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015.
33. يخلف إيمان، متطلبات النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2019.
34. يوسف نورالدين، السياسات الجبائية في دول المغرب العربي وإشكالية التنسيق في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2018.

رابعاً/ الملتقيات والمؤتمرات

35. تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم استمرارية في ضوء المعايير الدولية AS-IFRS وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS-IFRS، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، يومي 13-14 جانفي 2013.
36. رضا جاوحدو وإيمان حمدي، مداخلة بعنوان: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05-06/05/2013.
37. عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يومي 20-21/05/2002.

خامساً/ القوانين والمراسيم

38. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 2021.

39. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجزائر، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 26/07/2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25/03/2009.

سادسا/ محاضرات والمطبوعات

40. بن حميدة هشام، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، شعبة العلوم التجارية، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014.

41. يوسف نورالدين، محاضرات في جباية مؤسسة، تخصص محاسبة وجباية، سنة الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2020.

المراجع باللغة الفرنسية

1. M. BARKI, **Comptabilité et fiscalité selon IAS/IFRS**, maison ICA , Algérie ,

الملاحق

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01):

Exercice clos le

31/12/2020

BILAN (ACTIF)

Serie G, n°2 (2011)

ACTIF	2020			2019
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANT			-	
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif			-	
Immobilisations incorporelles	108 829 135	89 523 670	19 305 466	29 436 096
Immobilisations corporelles	10 176 622 981	4 546 399 862	5 630 223 119	5 937 460 492
Terrains	2 625 000 000	-	2 625 000 000	2 625 000 000
Batiments	924 348 383	401 147 978	523 200 405	567 680 340
Autres immobilisations corporelles	6 578 584 561	4 145 251 883	2 433 332 678	2 744 780 152
Immobilisations en concession		-	-	-
Immobilisations en cours	48 690 037		48 690 037	-
Immobilisations financières	391 416 996		391 416 996	288 527 885
Titres mis en équivalence			-	-
Autres participations et créance rattachées			-	-
Autres titres immobilisés			-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants	850 000	-	850 000	350 000
Impôts différés actifs	390 566 996	-	390 566 996	288 177 885
TOTAL ACTIF NON COURANT	10 676 869 112	4 635 923 531	6 040 945 581	6 255 424 472
ACTIFS COURANTS			-	
Stocks et encours	1 492 031 847	(181 429 868)	1 310 601 979	853 034 887
Créances et emplois assimilés	2 734 860 394	2 224 714 961	510 145 432	600 973 921
Clients	2 578 375 022	(2 224 714 961)	353 660 060	526 370 913
Autres débiteurs	72 570 500	-	72 570 500	41 497 864
Impôts et assimilés	83 914 872	-	83 914 872	30 663 894
Autres créances et emplois assimilés	-	-	-	2 441 250
Disponibilités et assimilés	336 213 512	-	336 213 512	157 386 596
Placements et autres actifs financiers courants	4 629 884	-	4 629 884	4 629 884
Trésorerie	331 583 628	-	331 583 628	152 756 712
TOTAL ACTIF COURANT	4 563 105 753	2 043 285 093	2 156 960 923	1 611 395 403
TOTAL GENERAL ACTIF	15 239 974 865	6 679 208 624	8 197 906 503	7 866 819 875

قائمة الملاحق

الملحق رقم (02):

Exercice clos le 31/12/2020

BILAN (PASSIF)

PASSIF	2020	2019
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis	2 764 067 800	849 195 000
Capital non appelé	-	-
Primes et réserves- Réserves consolidées (1)	2 665 739 106	520 261 097
Ecart de réévaluation	1 441 248 816	1 441 248 816
Ecart d'équivalence (1)	-	-
Résultat net - Résultat net part de groupe (1)	(625 508 873)	(3 075 430 150)
Autres capitaux propres - Report à nouveau	(3 350 466 116)	(275 035 966)
Part de la société consolidante (1)	29 199 121	-
Part des minoritaires (1)	-	-
TOTAL I	2 895 080 733	(539 761 203)
PASSIFS NON-COURANTS :		
Emprunts et dettes financières	376 736 388	1 245 395 104
Impôts (différés et provisionnés)	44 763 312	39 129 329
Autres dettes non courantes	-	-
provisions et produits constatés d'avance	35 500 000	22 958 302
TOTAL II	456 999 700	1 307 482 735
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 453 036 768	2 904 353 541
Impôts	2 600 219	78 534 664
Autres dettes	200 575 203	313 201 421
Trésorerie Passif	3 189 613 881	3 803 008 717
TOTAL III	4 845 826 070	7 099 098 343
TOTAL PASSIF (1+2+3)	8 197 906 503	7 866 819 875

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

قائمة الملاحق

الملحق رقم (03):

Exercice du 01/01/2020 au 31/12/2020

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2020		2019	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					4 741 850,00
Production vendue	Produits fabriqués		4 053 135 024,53		4 010 489 103,00
	Prestations de services		11 061 546,40		12 508 075,00
	Vente de travaux				
Produits annexes					
	Rabais, remises, ristournes, accordés	224 578 458,16		447 826 772,73	
	Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		3 839 618 112,77		3 579 912 055,27
Production stockée ou déstockée			180 010 720,44	89 584 331,88	-
Production immobilisée			-	-	-
Subventions d'exploitation			-	-	-
I-Production de l'exercice			4 019 628 833,21		3 490 327 723,38
Achats de marchandises vendues		-		21 989 133,59	
Matières premières		2 538 386 543,00		2 377 897 315,51	
Autres approvisionnements		-		-	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		45 299 924,10		45 844 258,47	
Rabais, remises, ristournes, obtenus sur achats			34 159 897,36		31 521 672,20
Services extérieurs	Sous-traitance générale	31 490 336,54		95 127 429,94	
	Locations	67 877 160,88		133 772 268,23	
	Entretien, réparations et maintenance	56 258 945,88		25 228 517,47	
	Primes d'assurance	30 429 967,95		57 788,404,70	
	Personnel extérieur à l'entreprise	-		-	
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	66 377 213,23		92 330 067,03	
	Publicité	122 455 563,65		31 260 948,80	
	Déplacements, missions et réceptions	3 710 421,85		22 651 115,07	
Autres services		189 961 639,76		149 261 518,38	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs			-		-
II-Consommations de l'exercice		3 098 087 819,46		3 021 629 700,99	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (1-2)			921 541 013,75		468 698 022,40
	Charges de personnel	641 398 206,10		644 226 158,81	
	Impôts et taxes et versements assimilés	40 086 388,68		42 269 732,16	
IV-Excédent brut d'exploitation			240 056 418,97		217 797 886,57
Autres produits opérationnels			57 944 748,72		60 127 455,69
Autres charges opérationnelles		66 931 653,21		158 979 193,07	
Dotations aux amortissements		445 344 993,43		490 652 462,44	
Provision		-		-	
Pertes de valeur		122 745 095,30		2 070 113 708,91	
Reprise sur pertes de valeur et provisions			10 740 337,59		45 018 988,04
5-Résultat opérationnel			(326 280 247)		(2 832 396 785)
Produits financiers			6 095 883,21		10 581 904,78
Charges financières		407 900 528,84		365 168 798,80	
6-Résultat financier		(401 804 646)		(354 584 894)	
7-Résultat ordinaire (5+6)			(728 084 892)		(3 186 981 679)
Eléments extraordinaires (produits) (*)					
Eléments extraordinaires (charges) (*)					
8-Résultat extraordinaire					
Impôts exigibles sur résultats		-		1 660 673,00	
Impôts différés (variations) sur résultats			102 576 019,00		113 212 202,00
9-RESULTAT NET DE L'EXERCICE			(625 508 873)		(3 075 430 150)

قائمة الملاحق

الملحق رقم (04):

Tableau des provisions et pertes de valeurs:				
Rubriques et postes	Provisions cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice	Rapports sur l'exercice	Provisions cumulées en fin d'exercice
-Pertes de valeurs sur stocks (à détailler pour chaque catégorie de stock sur état annexé)	115 572 936,23	76 557 269,74	10 748 337,59	191 429 868,36
-Pertes de valeurs sur créances (1)	2 185 929 849,91	40 326 934,56	1 541 822,78	2 224 714 961,39
-Pertes de valeurs sur actions et parts sociales (2)				
-Provisions pour pensions et obligations similaires				
-Provisions sur litiges				
-Autres provisions liées au personnel				
-Provisions pour impôts				
-Autres provisions détailler sur états annexés		5 822 891,00		
TOTAL	2 301 502 785,94	122 745 095,30	12 292 160,37	2 436 544 929,77



قائمة الملاحق

الملحق رقم (05):

Exercice du 01/01/2020 au 31/12/2020		
9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :		
1. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	-
	Perte	- 625 508 873
2. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		6 180 000
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		3 710 422
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		2 108 813
Provisions non déductibles		121 203 273
Amortissements non déductibles		-
Quote-part des frais de recherche développements non déductibles		-
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		8 238 522
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur le résultat	
	Impôts différé (variation)	102 576 019
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		1 563 780
Autres réintégrations (*) ANNEXE 02		247 444 193
Total des réintégrations		287 872 984
3. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		-
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		-
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147bis du CIDTA)		-
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		909 608
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*) ANNEXE 02		236 609 316
Total des déductions		237 518 924
4. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2017		681 535 939
Déficit de l'année 2018		416 538 513
Déficit de l'année 2019		1 052 707 492
Déficit de l'année		-
Total des déficits à déduire		2 150 781 944
Résultat fiscal (1+2-3-4)	Bénéfice	
	Déficit	- 2 725 936 757

(*) Détailler sur état Annexe (2) à joindre.



الملحق رقم (06):

ANNEXE N°02	
DETAIL DES AUTRES REINTEGRATIONS ET DEDUCTIONS TABLEAU N°9	
* AUTRES REINTEGRATIONS	Montant
Provision pour congé payé 2020	70 519 915
Provision Bonus 2020	16 405 664
Honoraires constater en 2020 et payer en 2021	18 275 559
Charge exceptionnelle non déductible	7 438 183
Provision des charges de 2020 dont les factures non reçues en 2020	82 659 826
Provision départ en retraite 2020	35 500 000
Autres frais de cotisation	2 566 879
Perte de change latentes 2020	14 078 167
Créance irrécouvrable	-
TOTAL AUTRES REINTEGRATIONS	247 444 193
* AUTRES DEDUCTIONS	Montant
Reprise provision Matière Première	876 935
Reprise provision Produit Finis	9 863 403
Gain de change latente	1 765 996
Congé payé 2019	80 520 470
Honoraires et commission Tableau n° 12 2019	75 445 073
Provisions des charge passer sur le compte 4080010 2019	46 354 413
Provision de perte latente 2019	205 820
Provision départ en retraite 2019	21 577 206
TOTAL AUTRES DEDUCTIONS	236 609 316

