

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي - الأغواط
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة و جباية معمة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية

دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأغواط 2015

من إعداد الطالبين

- بلمشري عبدالجليل

- عثمان محمد عزالدين

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ محاضر أ	- د. بساس احمد
مقررا	أستاذ محاضر أ	- د. نيق قويدر
ممتحنا	أستاذ محاضر أ	- د. دوة محمد

محضر رقم: / / 2022/ 2022 بتاريخ: 2022/7/12

السنة الجامعية 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الأهداء

الاهداء

أهلى لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك... ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك. الله عز وجل

الى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة.. ونصح الأمة... الى نبي الرحمة ونور العالمين. سيدنا
ونبينا محمد صلى الله عليه وسلم. الى كل من كللهم الله بالهيبه والوقار... الى كل
من علموني العطاء بدون انتظار... الى من أحمل اسمه بكل افتخار... الى من بهم أكبر
وعليهم أعتمد... الى كل من كان دعائهم سر نجاحي وحنانهم بلسم جراحي الى
أغلى الحبايب... أرجو من يمد في عمركم لتروا ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار
الى نور... وستبقى كلماتكم نجوم اهتدي اليوم والغد الى الأبد أمي وأبي وأخوتي جميعا
أعيننا وروح قلبنا.. الى من هم في قلوبنا ونسيهم قلمنا.. لن ننسى الزملاء والأصدقاء
كل واحد باسمه والى جميع زملائنا في الدفعة والى كل من ساعدنا ولم يساعدنا

شكر و تقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة
وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا الى انجاز هذا
العمل

نتوجه بجزيل الشكر والأمتنان الى كل من ساعدنا
من قريب او من بعيد على انجاز هذا العمل وفي
تذليل ما واجهناه من صعوبات ، ونخص بالذكر
الأستاذ المشرف نبق قويدر الذي لم يبخل علينا
بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عوننا لنا في
اتمام هذه المذكرة

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	الأهداء
	الشكر والتقدير
ا	الملخص
أ - ب	قائمة المحتويات
ج	قائمة الجداول
د	قائمة الأشكال
هـ	قائمة الكلمات الأجنبية
ز	المقدمة
ح-ك	الدراسات السابقة
	الفصل الاول : الاطار النظري للدراسة
20	تمهيد
21	المبحث الأول : النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية
21	المطلب الأول : مفهوم النتيجة المحاسبية في الميزانية
27	المطلب الثاني : النتيجة المحاسبية في جدول حساب النتائج
32	المبحث الثاني : أنظمة الاخضاع الضريبي في الجزائر
32	المطلب الأول:نظام الضريبة الجزافية الوحيدة
35	المطلب الثاني:النظام الحقيقي
35	المطلب الثالث:النظام المبسط
35	المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي.
36	المطلب الأول: تعريف الضرائب المؤجلة.
37	المطلب الثاني : أنواع الضرائب المؤجلة و معدل الضريبة الواجب استخدامها.
43	المطلب الثالث:التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة
44	المبحث الرابع:علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي
44	المطلب الأول:مقاربات العلاقة بين النظامين
45	المطلب الثاني:العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية
47	المطلب الثالث:خطوات الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية
50	المطلب الرابع:المعالجة الجبائية للاعباء
	خلاصة الفصل

	الفصل الثاني : الأطار التطبيقي للدراسة
61	المبحث الأول: بطاقة فنية للتعريف بمؤسسة مطاحن الأغواط
62	المطلب الأول :التعريف بالمؤسسة
63	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
63	المطلب الثالث : التعريف بمختلف مصالح المؤسسة
66	المبحث الثاني : تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية (دراسة حالة مؤسسة مطاحن الاغواط)
66	المطلب الأول :تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية
70	المطلب الثاني : تحديد النتيجة المحاسبية من خلال جدول النتائج
72	المطلب الثالث : كيفية حساب النتيجة الجبائية
75	المطلب الرابع: حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS لمؤسسة مطاحن الاغواط
	خلاصة الفصل
	الخاتمة
	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	رقم و عنوان الجدول
23	جدول رقم (01) ملخص عناصر الميزانية
24	جدول رقم (02) جدول الأصول من الميزانية
25	جدول رقم (03) جدول الخصوم من الميزانية
28	جدول رقم (04) جدول حساب النتائج حسب الطبيعة
30	جدول (05) : جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة
47	جدول رقم (06): جدول حساب النتيجة الجبائية
64	جدول رقم (07) جدول ميزانية الأصول و الخصوم للمؤسسة
67	جدول رقم (08) جدول حساب النتائج
69	جدول رقم (09) جدول تحديد النتيجة الجبائية

72	جدول رقم (10) جدول تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2015
----	--

قائمة الأشكال

الصفحة	رقم و عنوان الشكل
36	الشكل رقم (01): مفهوم و أصناف الضريبة المؤجلة
39	الشكل رقم (02): اثبات الضرائب المؤجلة حسب طريقة جدول حساب النتائج
40	الشكل رقم (03): التحليل حسب طريقة الالتزام (الميزانية)
58	الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي للمؤسسة

قائمة الملاحق

82	الميزانية الختامية 2015
83	حساب النتائج 2015
84	جدول الانتقال للنتيجة الجبائة
85	التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات
86	التسجيل المحاسبي للغرامة المالية

المخلص :

يهدف هذا البحث الى توضيح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية ، كما لخصت الدراسة ايضا الأنظمة الجبائية التي تتبعها الجزائر وأهم الضرائب المؤجلة التي يتم تحديدها انطلاقا من النتيجتين والمتمثلة في الضريبة على ارباح الشركات والضرائب المؤجلة التي تظهر بسبب الأختلاف الموجود بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري .

قمنا باسقاط الدراسة على مؤسسة مطاحن الأغواط وتوصلنا الى وجود علاقة تكاملية بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ، وان النتيجة الجبائية ماهي الا النتيجة المحاسبية مع ادخال بعض التغيرات والتعديلات عليها وفقا للقوانين والتشريعات الجبائية .

الكلمات المفتاحية : نتيجة محاسبية - نتيجة جبائية - ضرائب مؤجلة .

Abstract :

This research aims to clarify how to move from the accounting result to the tax result. The study also summarized the tax systems followed by Algeria and the most important deferred taxes that are determined from the two results represented in the tax on corporate profits and deferred taxes that appear due to the difference between the financial accounting system and thealgerian taxation system.

We dropped the study on the Laghouat Mills Corporation and concluded that there is an integrative relationship between the accounting result and the tax result, and that the tax result is nothing but the accounting result with the introduction of some changes and amendments to it in accordance with the tax laws and legislation.

Keywords: accounting result – tax result – deferred tax.

المقدمة

مقدمة :

ان بقاء المؤسسة و استمرار نشاطها مرهون بالدرجة الاولى بالنتيجة المحاسبية التي تحققها هذه المؤسسة خلال دورة معينة و بالاختص عند تحقيقها للربح ' كما تعتبر هذه النتيجة مركز اهتمام لكل من ملاك المؤسسة والمساهمين والادارة الجبائية ' هذه الاخيرة هي الطرف الأهم حيث انها تهتم بالنتيجة المحاسبية وتعتمد عليها في احتساب الضريبة على ارباح كل مؤسسة ونظرا لأختلاف القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية او بمعنى اخر اختلف النظام المحاسبي المالي عن النظام الجبائي ادى الى الزامية احداث بعض التغيرات والتعديلات الجبائية على مستوى النتيجة المحاسبية وفقا لقواعد وقوانين جبائية نص عليها التشريع من اجل الوصول الى النتيجة الجبائية التي تلزمنا لاحتساب الضريبة على ارباح الشركات ' كما ادى هذا الاختلاف الذي شهد النظامين الى ظهور ما يسمى بالضرائب المؤجلة والتي عالجها وتطرق اليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 " الضرائب على الدخل "

اولا:اشكالية البحث

من هذا المنطق نجد انفسنا امام حتمية طرح الاشكال الرئيسي التالي :

كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية ؟

وللاجابة على ذلك يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا يقصد بالنتيجة المحاسبية؟ و كيف يتم حسابها؟

- ماذا يقصد بالنتيجة الجبائية؟ و كيف يتم تحديدها؟

- ما هي الإيرادات الخاضعة للضريبة و الى أي مدى يمكن ان تقبل إدارة الضرائب الأعباء المالية المخصومة من هذه الإيرادات؟

ثانيا:فرضيات البحث:

- النتيجة الجبائية ما هي الانتيجة محاسبية مع احداث بعض التغيرات والتعديلات عليها المنصوص عليها في القانون .

- الضريبة المؤجلة تنتج عن الفروقات التي توجد بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية .

ثالثا: أهمية البحث:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من مدى تطبيق المؤسسة للقوانين الجبائية التي تفرضها عليها الدولة و دمجها و مدى توافقها مع الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي،و ذلك من خلال محاولة معرفة مختلف الالتزامات الخاصة بالمؤسسة اتجاه إدارة الضرائب،و كذلك تكمن أهمية هذه

الدراسة في معرفة التوجه المحاسبي الجديد في تحديد النتيجة الجبائية في ضل التبادل الحاصل بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري.

رابعاً:اهداف البحث

- نسعى من خلال هذا البحث الى اعطاء فكرة او نظرة عامة حول كل من النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية .

- التعريف بالأنظمة الجبائية الجزائرية .

- توضيح العلاقة بين المحاسبة و الجباية .

- معرفة كيفية الوصول الى النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية .

خامساً:مبررات اختيار الموضوع

- الميول الشخصي للموضوع .

- توسيع معرفتنا حول المحاسبة بصفة عامة والجباية بصفة خاصة نظرا للاهتمام الكبير الذي تقدمه الدولة الجزائرية للجباية .

- اخذ الخبرة فيما يخص المجال المحاسبي ولو بنسبة ضئيلة وهذا من خلال الجانب التطبيقي للدراسة .

سادساً:حدود البحث

- الحدود الزمانية : الحدود المتعلقة بالمزانية المحاسبية والجبائية للمؤسسة في سنة 2015

- الحدود المكانية : تمت الدراسة على مستوى مؤسسة مطاحن الاغواط .

سابعاً:منهج البحث

من اجل الوصول الى هدف البحث و لكي نجيب على الاسئلة التي تم طرحها تم الاعتماد على المنهج الوصفي في تقديم الجانب النظري ' وتدعيم مختلف جوانب موضوع البحث بالاعتماد على المراجع المتوفرة و المتمثلة في الكتب ' مذكرات التخرج ' وكذا بعض المدخلات من طرف أساتذة التعليم العالي في المؤتمرات الوطنية وقوانين التشريعات الجبائية بهدف اثراه الموضوع و اضافة مصداقية .
اما في ما يخص الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي وذلك باسقاط الدراسة و الجانب النظري على مؤسسة مطاحن الاغواط .

ثامناً:الدراسات السابقة:

- أميرة لبقة هاجر العيفي , 'نتيجة المؤسسة الاقتصادية بين الاطر المحاسبية والجبائية' مذكرة ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة ' معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت 2019/2018 :

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى ارتباط الاحداث الاقتصادية بكل من المحاسبة والجباية ' كذلك لابرار العلاقة بين المحاسبة والجباية وحدود هذه العلاقة بينهما ومعاينة الاختلاف بين الاطر المحاسبية والاطر الجبائية المحددة لنتيجة المؤسسة وقد توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج نذكر منها مايلي :

- الاختلاف بين الاطر المحاسبية و الاطر الجبائية يؤدي الى ظهور فروق حتمية بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية .
- يتم رفض الضريبة على ارباح الشركات بتطبيق المعدل الضريبي على النتيجة الجبائية التي تحسب بالاعتماد على النتيجة المحاسبية و من خلال الجدول رقم 09 جدول تحديد النتيجة الجبائية.
- الضرائب المؤجلة لا تطبق من قبل جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خاصة المؤسسات الصغيرة .
- بلعباية كريمة، عريوة زينب ، " اثر الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية" ،مذكرة ماستر أكاديمي ، تخصص محاسبة و جباية معمقة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد بوضياف ، مسيلة 2019/2018:
- هدفت هذه الدراسة الى دراسة كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية مرتكزين في ذلك على الربح من خلال توضيح العلاقة بين المحاسبة والجباية وابرار اهم الاختلافات بين القانون الجبائي والنظام المحاسبي المالي وتوضيح المعالجات الازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل الى ما يلي :
- ان الاصلاحات الجبائية التي قامت بها الدولة تعتبر غير كافية لتلافي الاختلاف الموجود بين الجباية والمحاسبة.
- الضريبة المؤجلة لا تعتبر كحل لمشكلة الاختلاف الموجود بين القوانين الجبائية والقواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ثم تطبيق القوانين الجبائية لتحديد الضريبة على النتيجة و هذا ما يعتبر من نقائص تطبيق النظام المحاسبي المالي .
- ان سمو النظام الجبائي على النظام المحاسبي المالي يحتم على المحاسبين تطبيق القواعد المحاسبية التي جاء بها النظام م م ثم تطبيق القوانين الجبائية لتحديد الضريبة على النتيجة و هذا ما يعتبر من نقائص تطبيق النظام م م .

- عبير وكوك، تبر زايد ، "الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية" ، مذكرة لنيل شهادة الماستر اكايمي ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 2018/2017 :

هدفت هذه الدراسة الى محاولة ايضاح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية من خلال دراسة تشخيصية لكل نتيجة و تحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بها من خلال تلخيص مراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية و اهم الضرائب المكونة للنظام الجبائي الجزائري المتمثلة في الضريبة على ارباح الشركات و الضرائب المؤجلة التي تحسب لسد الفرق بين النتيجتين ، توصلت هذه الدراسة الى :

- من اجل ضمان القوائم المالية تخدم اهداف المؤسسة و الادارة الجبائية و يجب على الدولة الجزائرية القيام بملائمة وتكييف القوانين والتشريعات الجبائية مع الواقع المحاسبي المالي .
- اختلاف النظرة بين المحاسبة و الجباية على مستوى الممارسات يتقل كاهل الممارسين المحاسبين فهم يخضعون للاجراءات جبائية عوض الاجراءات المحاسبية المنطقية .
- ان النتيجة الجبائية تستخلص من النتيجة المحاسبية المحصل عليها في المؤسسة بعد القيام باعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري .
- ما زال حساب و اعتماد الضرائب المؤجلة على مستوى المؤسسة يلقي صعوبات عديدة من حيث التطبيق وذلك بسبب صعوبة وتعقد القوانين المنظمة للعمل المحاسبي .

تاسعا: صعوبات البحث

تمثلت العوائق الأساسية لانجاز البحث في بعض النقص الذي صادفناه فيما يخص الملاحق و المعلومات المقدمة في مؤسسة دراسة الحالة مطاحن الاغواط كنقص الملاحق .

عاشرا: اقسام البحث

لقد تم تقسيم البحث الى جانبين جانبي نظري و جانب تطبيقي، حيث تم في الفصل الأول الاطار النظري للدراسة الى: المبحث الأول: النتيجة المحاسبية في مؤسسة الاقتصادية و المبحث الثاني: أنظمة الاخضاع الضريبي في الجزائر و المبحث الثالث : الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي و المبحث الرابع: علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي اما الفصل الثاني للجانب التطبيقي الذي كانت مطاحن الاغواط نموذجا له ، تطرقنا الى المبحث الأول: بطاقة فنية للتعريف بمؤسسة مطاحن الاغواط و المبحث الثاني: تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية (دراسة حالة مؤسسة مطاحن الاغواط).

الفصل الاول :
الاطار النظري للدراسة

تمهيد :

ان المؤسسة الاقتصادية لديها عمليات يومية تقوم بها في شكل ارادات تحصل عليها مقابل نفقات وأعباء تدفعها ، وتسجل عملياتها المالية وفق قواعد ومبادئ محاسبية متعارف عليها وهذا من اجل تحديد نتيجتها المحاسبية (تكون اما ربح او خسارة) والتي تكون في شكل قوائم مالية بحيث تراعي فيها ايضا معايير تضمن الشفافية والموضوعية للخروج في الاخير بصورة صادقة وحقيقة عن الوضع المالي للمؤسسة .

كما ان المؤسسة مكلفة بدفع ضرائب و الرسوم على نشاطها أهمها الضريبة على ارباح الشركات و من هنا يأتي دور إدارة الضرائب في تحديد الربح الجبائي انطلاقا من النتيجة و أنظمة الجبائية

سيتم التطرق في هذا الفصل الى كل من النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية ثم توضيح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية .

و على هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل الى :

المبحث الأول: النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثاني : أنظمة الاخضاع الضريبي في الجزائر.

المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي.

المبحث الرابع:علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي.

المبحث الأول : النتيجة المحاسبية في مؤسسة اقتصادية .

تعتبر النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية من اهم النواتج في العمليات المحاسبية حيث تعتبر الأولى بانها عبارة عن الحصول على ايرادات مقابل تحملها لنفقات، اما الأخيرة فتعتبر الأساس لحساب الضرائب و الرسوم على أرباح المؤسسات

المطلب الأول مفهوم النتيجة المحاسبية في الميزانية : يتم تحديد النتيجة المحاسبية عبر مخرجات المؤسسة المتمثلة في القوائم المالية في نهاية كل دورة سنوية حيث تقدم نتيجة العمليات التي قامت بها المؤسسة اما عن طريق الميزانية المالية او حساب النتائج.

أولاً: مفهوم النتيجة المحاسبية

معظم الكتاب ذهبوا الى تعريف النتيجة من خلال الربح حيث ان الربح هو الزيادة في القيمة التي تنتج عن اي عملية تتم مع الغير كما يعرف البعض على انه زيادة في قيمة حقوق المساهمين في نهاية الفترة¹.

أما النتيجة المحاسبية فتتعلق بالأحداث والعمليات التي انشأت من أجلها المؤسسة ألا وهي الحصول على ايرادات مقابل تحملها لمجموعة من الاعباء، فالايرادات المحققة من وراء هذه الاحداث والاعباء التي تترتب عنها تفاعل فيما بينها للخروج في الاخير بما يسمى النتيجة النهائية المحاسبية للسنة المالية ، علما أن هذه الأحداث تتعلق بالعمليات العادية المخول للمؤسسة القيام بها ، والعمليات غير العادية التي تقوم بها المؤسسة في اطار ما تمليه الظروف الاقتصادية مع الأخذ في الحسبان التغيرات التي تملئها السوق او المحيط على اصول و خصوم المؤسسة² .

يمكن تعريف النتيجة المحاسبية على انها الفرق بين موارد المؤسسة (خصوم) و استخداماتها (الاصول) او هي صافي الربح او الخسارة بعد خصم جميع اعباء الدورة من ايراداتها³ .

ثانيا : النتيجة المحاسبية في الميزانية

يتم تحديد النتيجة المحاسبية في قائمة المركز المالي (الميزانية) عن طريق التغيرات الحاصلة في عناصر الاصول والخصوم خلال الدورة وفي تاريخ معين هو تاريخ الميزانية.

¹ قدوري عمار وبن عواق العربي، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، العدد 12 ، المدرسة العليا للتجارة ، 2018 ص: 68-69

² بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق IAS/IFRS والمعايير الدولية الجزء الثاني، منشورات كليك ، الجزائر ، 2013 ص278.

³ قدوري عمار وبن عواق العربي ، مرجع سابق ، ص69.

1- تعريف الميزانية: وهي قائمة تلخيص تعكس الوضع المالي للمؤسسة فهي بمثابة مرآة عاكسة تبين ما

الاصول	الخصوم
--------	--------

لها من موجودات وممتلكات وتسمى بالأصول و ما عليها من مطالب و موارد تسمى بالخصوم من قبل المالك أو من قبل الغير⁴.

وتنقسم الى اثنين :

- الميزانية الافتتاحية و تكون في بداية السنة بحيث لا تظهر فيها اي نتيجة لأن المؤسسة لم تبدأ بعد نشاطها ، ويكون فيها مجموع الأصول مساويا لمجموع الخصوم .
- الميزانية الختامية و تكون في نهاية الدورة وتظهر فيها النتيجة التي تكون اما موجبة (ربح) او سالبة (خسارة) ، اذا كانت النتيجة موجبة تضاف الى الخصوم ليصبح مجموع الأصول يساوي مجموع الخصوم مضافا اليه نتيجة الدورة أما اذا كانت النتيجة سالبة أي خسارة فتسجل النتيجة في جهة الخصوم لكن بالأشارة السالبة ليصبح مجموع الأصول يساوي مجموع الخصوم مطروح منه نتيجة الدورة.

1-عناصر الميزانية:

الاصول : وهي الموجودات التي تمتلكها المؤسسة وتنقسم الى قسمين : أصول غيرجارية (غير متداولة) و هي أصول غير نقدية ،أو من غير المتوقع تحويلها الى سيولة نقدية خلال سنة واحدة

الخصوم : و هي التزامات قانونية ومالية مفروضة على المؤسسة وتنقسم هذه الأخيرة الى اثنين خصوم جارية (خصوم طويلة الاجل) وهي تلك الخصوم المستحقة على المؤسسة والتي يتأخر سدادها لأكثر من سنة ، وخصوم جارية (خصوم قصيرة الاجل) هي التزامات واجبة الدفع يتم سدادها خلال سنة واحدة أو أقل .

ويمكن تلخيص مختلف عناصر الميزانية في شكل جدول موضح كما يلي⁵:

⁴بن ربيع حنيفة ، مرجع سابق ص 425.

⁵بن ربيع حنيفة ، مرجع سابق ص426.

<u>الاصول غير جارية :</u>	<u>الاموال الخاصة :</u>
-التثبيات المعنوية	-رأس المال
- التثبيات العينية	-الأحتياطات
-الاهتلاكات	<u>الخصوم الغير جارية:</u>
-المساهمات	-المؤونات
-الاصول العينية	-القروض والديون المالية
<u>الاصول الجارية :</u>	<u>الخصوم الجارية:</u>
-المخزونات ولانتاج الجاري انجازه	-الموردون
-اصول الضرائب(مع تمييز الضرائب المؤجلة)	-خصوم الضرائب
-الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة	مؤونات الاعباء والخصوم المماثلة
-الخرينة الموجبة وشبهها	

الجدول رقم (01) ملخص عناصر الميزانية

المصدر: بن ربيع حنيفة الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية IAS/IFRS الجزء الثاني
، منشورات كليك ، الجزائر ، 2013 ، ص 426

يأخذ جدول الأصول من الميزانية الشكل التالي :

جدول رقم (02) جدول الأصول من الميزانية

المبلغ الصافي N-1	المبلغ الصافي N	رصيد الاهتلاكات N	المبلغ الاجمالي N	ملاحظة	الأصول
					<p>أصول غير جارية فارق بين الاقتناء تثبيبات معنوية تثبيبات عينية أراضي مباني تثبيبات عينية أخرى تثبيبات جارية انجازها تثبيبات مالية سندات موضوعة موضع معادلة -مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل</p>
					مجموع الأصول غير جارية
					<p>الأصول الجارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وماشبهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات وما شبهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى</p>
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19 ، الصادرة في 25 مارس 2009م ص 28

يأخذ جدول الخصوم من الميزانية الشكل التالي :

جدول رقم (03) جدول الخصوم من الميزانية

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الاموال الخاصة راس مال تم اصداره راس مال غير مستعان به الاحتياطات فوارق اعادة التقييم فارق المعادلة نتيجة الصافية الترحيل من جديد
			المجموع 1
			الخصوم غير جارية قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ديون اخرى غير جارية منتجات مثبتة مسبقا
			مجموع الخصوم غير جارية 2
			الخصوم الجارية موردون و حسابات ملحقة ضرائب ديون اخرى خزينة سلبية
			مجموع الخصوم الجارية 3
			المجموع العام للخصوم

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19 ، الصادرة في 25 مارس 2009م ص 29

المطلب الثاني : النتيجة المحاسبية في حساب النتائج

وبالإضافة الى الميزانية فان النتيجة المحاسبية قد تظهر ايضا من خلال جدول حساب النتائج استنادا بالأعباء و الإيرادات الخاصة بالمؤسسة

أولا:تعريف جدول حساب النتائج :

حساب النتائج أو بما يعرف بقائمة الدخل يلخص لنا الأعباء والإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز النتيجة الصافية (الربح أو الخسارة).⁶

كما انه يعطي صورة أكثر دقة عن المؤسسة حيث يقيس أداء المؤسسة خلال الفترة المالية ويبين ما اذا كانت نتيجة هذا الأداء ربحا أو خسارة وذلك بمقارنة الإيرادات مع التكاليف (الأعباء)⁷

ثانيا:شكل جدول حساب النتائج :

يتم اعداده وفق طريقتين :

1- جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة⁸:

• انتاج السنة المالية :ويساوي مجموع أربع حسابات و هي :

ح/70:مبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة.

ح/72:الانتاج المخزن والمنقوص من المخزون (وفروعه).

ح/73: الانتاج المثبت .

ح/74 : اعانات الأستغلال .

• استهلاك السنة المالية : وهو حاصل مجموع ثلاث حسابات وهي كالاتي :

ح/60 : المشتريات المستهلكة (وفروعه).

⁶ الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25/03/2009، ص 24.

⁷ عبد الوهاب رميدي وعلي سماي ، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، الجزائر ، 2016 ص 41

⁸ خفاش سمير ، اعمال نهاية السنة مع تحديد النتيجة الجبائية ، مذكرة نيل شهادة الماستر ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 3 2016/2015

ح/61: الخدمات الخارجية (وفروعه).

ح/62: الخدمات الخارجية الاخرى (وفروعه).

- القيمة المضافة للاستغلال : وتمثل الفارق بين انتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية
- اجمالي فائض الاستغلال : وهو القيمة المضافة للاستغلال مطروح منها أعباء المستخدمين ح/63 والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة ح/64
- النتيجة العملياتية : وهي اجمالي فائض الاستغلال مضافا اليه ح/75 (المنتجات العملياتية الأخرى مطروح منه ح/65 (الأعباء العملياتية الأخرى) وكذلك مطروح منه ح/68 (مخصصات والمؤونات وخسائر القيمة) مضافا اليه ح/78(استرجاع خسائر القيمة والمؤونات)
- النتيجة المالية : وهي الفرق بين ح/76 المنتجات المالية وح/66 الأعباء المالية .
- النتيجة العادية قبل الضرائب : وهي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.
- النتيجة الصافية للأنشطة العادية : وتساوي النتيجة العادية قبل الضريبة مطروح منها الضريبة .
- النتيجة غير عادية : وهي الفرق بين منتات غير عادية ح/77 وأعباء غيرعادية ح/66 .
- صافي نتيجة السنة المالية : وهي مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية

حيث يتمثل شكل جدول حساب النتائج كالآتي:

شكل جدول حسابات النتائج :

جدول رقم (04) جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الاعمال انتاج مخزن انتاج مثبت اعانات الاستغلال
			1-انتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الاخرى
			2-استهلاك السنة المالية
			3-القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
			اعباء مستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
			4-اجمالي فائض الاستغلال
			المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى مخصصات الأهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة استرجاع خسائر القيمة والمؤونات
			5-النتيجة العملياتية
			المنتوجات المالية الأعباء المالية
			6-النتيجة المالية
			7-النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			عناصر غير عادية - منتوجات - عناصر غير عادية - أعباء -
			9-النتيجة غير عادية

المصدر الجريدة الرسمية العدد 25، 19 مارس 2009 ص 30

2- جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

- هامش الربح الاجمالي : وهو الفرق بين رقم الأعمال وكلفة المبيعات .
 - النتيجة العملياتية : وهي هامش الربح الأجمالي مضاف اليه المنتجات العملياتية الاخرى مطروح منه التكاليف التجارية والاعباء الادارية والاعباء العملياتية الأخرى .
 - النتيجة العادية قبل الضريبة : وهي النتيجة العادية قبل الضريبة مطروح منها الضرائب الواجب دفعها و مطروح منها ايضا الضرائب المؤجلة .
- النتيجة الصافية للسنة المالية : وهي النتيجة العادية قبل الضريبة مضاف اليها النتيجة الصافية للأنشطة العادية
- و يمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي:

جدول (05) : جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الاعمال كلفة المبيعات
			1-هامش الربح الأجمالي
			منتجات عملياتية أخرى تكاليف تجارية أعباء ادارية أعباء عملياتية اخرى
			2- النتيجة العملياتية
			مصاريف المستخدمين ومخصصات الاهتلاكات المنتجات المالية الأعباء المالية
			3-النتيجة العادية قبل الضرائب
			الضرائب غير عادية الضرائب المؤجلة
			4-النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			الأعباء غير العادية المنتجات غير العادية
			5- النتيجة الصافية للأنشطة العادية

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19، 25 مارس 2009

المبحث الثاني : أنظمة الاخضاع الضريبي في الجزائر

وضع المشرع الجبائي الجزائري أنظمة جبائية لاخضاع المكلفين للضرائب و الرسوم المختلفة ، و يتوقف اختيار النظم المطبق على المكلف من قبل الادارة الجبائية على عدة شروط و اعتبارات من بينهما رقم الاعمال السنوي المحقق من طرف المكلف ، طبيعة النشاط الممارس ، الشكل القانوني للمكلف (طبيعي او معنوي)

المطلب الأول: نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة :

أولاً: مجال تطبيق الضريبة

تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تغطي الضريبة على الدخل الاجمالي, الرسم على القيمة المضافة و الرسم⁹ على النشاط المهني

يخضع لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة ، الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا وتجاريا وحرفيا و كذا التعاونيات الحرفية التي لا يتجاوز رقم اعمالها خمسة عشرة مليون دينار (800.000 دج) ، ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي¹⁰ .

عكس سنة 2019 السنة السابقة حيث كان سقف الضريبة الجزائرية الوحيدة ب 15.000.000 دج وكان يشمل الأشخاص المعنويين لكن تم استبعادهم في سنة 2020

ويستثنى من نظام الاخضاع الضريبي :

1. أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي .
2. أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لاعداد البيع على حالها .
3. أنشطة شراء اعادة البيع على حالها الممارسة حسب شروط البيع بالجملة ، طبقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 224 من هذا القانون
4. الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء .
5. الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة ، وكذا مخابر التحاليل الطبية .
6. أنشطة الاطعام والفندقة المصنفة .

⁹ المادة 282 مكرر محدثة بموجب المادة 2 من ق.م. / 2007 و معدلة بموجب المادتان 13 من ق.م. / 2015 و 8 من ق.م. / 202

¹⁰ المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2022

7. القائمين بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة ، صانعي و تجار المصنوعات من الذهب والبلاتين .

8. الأشخاص العمومية والري والبناء .

9. الأرباح غير التجارية

ثانيا: معدلات الضريبة

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة ، كما يلي :

-5% بالنسبة لأنشطة الانتاج وبيع السلع .

12% بالنسبة للأنشطة الأخرى .

-استنادا لأحكام المواد 282 مكرر الى 282 مكرر 4، فان الاشخاص الطبيعيين ، مهما كانت وضعيتهم ازاء الفئات الأخرى من المداخل ، الذين ينشطون في اطار دائرة توزيع السلع والخدمات عبر منصات رقمية أو باللجوء الى البيع المباشر على الشبكة ، يخضعون لاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بمعدل 5% بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة ، يطبق على مبلغ الفاتورة مع احتساب كل الرسوم.

ثالثا: توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة :

حسب المادة 282 مكرر 5 : يوزع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي :

-ميزانية الدولة: 49%

-غرف التجارة و الصناعة: 0.5%

-غرف الوطنية للصناعة التقليدية : 0.01%

-غرف الصناعة التقليدية والمهن : 0.24%

-البلديات : 40.25%

-الولاية : 5%

-الصندوق التضامن و الضمان : 5%

رابعاً:الإعفاءات و التخفيضات

تعفى من الضريبة الجزائرية الوحيدة:

- تستفيد المؤسسات الناشئة من اعفاء من الضريبة الجزائرية الوحيدة لمدة اربع سنوات مع سنة إضافية في حالة التجديد

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك المصالح الملحقة بها.

- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية

- الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم.

- تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية او الأنشطة او المشاريع ، المؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب او "الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر "او " الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة " من اعفاء كامل من الضريبة الجزائرية الوحيدة لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ استغلالها.

تمدد هذه المدة الى ستة سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال ، عندما تتواجد هذه الأنشطة في مناطق يراد ترقيةها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم

يترتب على عدم احترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة ، سحب الاعتمادو استرداد الحقوق و الرسوم التي كان من المفروض تسديدها.

غير انهم يبقون خاضعون لدفع الحد الأدنى للضريبة المنصوص عليه بموجب المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.¹¹

المطلب الثاني: النظام الحقيقي

أولاً:مجال التطبيق

يعتبر النظام الحقيقي من أنظمة فرض الضريبة انطلاقاً من المبادئ الأساسية التي تبرز أهمية المحاسبة الضريبة في ذلك على اعتبارها اخذى فروع المحاسبة والتي تعني عرض البيانات المحاسبية اللازمة لغرض تحديد الربح الجبائي وفق احكام القانون الجبائي¹² ويخضع لهذا النظام بموجب القانون متى تجاوز رقم الأعمال المحقق 8.000.000 دج حتى بالنسبة للمهن الحرة ، كما يخضع الاشخاص

المادة رقم 282 مكرر 6 من قانون الضرائب المباشرة و الغير مباشرة 2022 ص 188

¹² محمد الزين زين، نور الدين دباب، يوسف الاخوص، اثر المفاضلة بين النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزائرية الوحيدة عن العبء الضريبي، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي ، تخصص محاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 2018/2017 ، ص 16.

المعنويين المشار اليهم في المادة 136 وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق .

- يحدد الربح الحقيقي على اساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والانظمة المعمول به ، والاحكام المادتين 152 و 153¹³

- حسب المادة 17 و 18 من (ق.ض.م.ر.م) لسنة 2020، يحدد الربح الذي يدرج في وهاء الضريبة على الدخل الاجمالي حسب نظام الربح الحقيقي وجوبا ويتعين على المكلفين بالضريبة المشار اليهم في المادة 17 اعلاه ، ان يتكتبو على الأكثر يوم 30 افريل من كل سنة تصريحا خاص عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة او السنة المالية السابقة ، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 152.

المطلب الثالث: النظام المبسط للمهن الغير تجارية.

أولا: مجال التطبيق

ببساطة النظام المبسط هو نظام وسيط بين النظام الجزافي والنظام الحقيقي خصص لأصحاب المهن الحرة (الأطباء، المحامون، المحاسبون، المحضرون القصاصيون، الخبراء، الكتاب العموميون، ...)، حيث أن هذه الفئة لا تعتبر من صغار المكلفين حتى يتم إخضاعها للنظام الجزافي، كما لا تعتبر من كبار المكلفين حتى يتم إدراجها ضمن النظام الحقيقي.

ثانيا : إلتزامات أصحاب المهن الحرة في ظل النظام المبسط

- يتطلب مسك سجل الإيرادات والنفقات مؤشر عليه من طرف المصالح الجبائية، - يتعين ايداع تصريحات شهرية (نموذج G50) قبل 20 من الشهر الموالي، إضافة إلى تصريحات سنوية للأرباح غير التجارية قبل 30 أفريل من السنة الموالية (نموذج G13)، التابعون للنظام المبسط يخضعون للضرائب التالية:

- الرسم على القيمة المضافة بمعدل 9% أو 19% حسب طبيعة الخدمة المقدمة انطلاقا من المداخل المهنية بعد استرجاع الرسوم على القيمة المضافة على المشتريات.

- الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الأرباح غير التجارية بتطبيق السلم التصاعدي السنوي انطلاقا من الربح غير التجاري المصرح به.

تجدر الاشارة إلى أن قانون المالية لسنة 2022 إستثنى أصحاب المهن الحرة من الخضوع للرسم على النشاط المهني. وبالتالي ما يميز النظام المبسط عن النظام الحقيقي أن التابعون له يخضعون لنفس ضرائب النظام الحقيقي، ولكن بإلتزامات محاسبية مخففة، فالنظام الحقيقي يتطلب مسك محاسبة منتظمة باحترام مبدأ القيد المزدوج (دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الكبير)، علاوة على إعداد حزمة جبائية للتصريح

¹³المادة 148 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2020، ص35

السنوي للأرباح (ميزانية، حساب النتائج، ...)، في حين النظام المبسط يتطلب مسك محاسبة بسيطة ذات القيد الواحد، كما أنهم مطالبون بإعداد تصريح سنوي واحد بالأرباح غير التجارية (g13).¹⁴

المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي .

في نهاية الدورة وبعد اقفال السنة المالية تقوم المؤسسة باعادة النظر في النتيجة المحاسبية وفق القواعد الجبائية المنصوص عليها في قانون الجبائي الجزائري وصولا الى تحديد الربح الخاضع للضريبة وبالتالي تؤدي كل هذه الضرائب المؤجلة ، وذلك من خلال الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لهاته الدورة ومن اجل معالجتها لابد من معرفة نقاط معينة حول الضرائب المؤجلة للوصول الى التقبيد المحاسبي الصحيح لهاته الضريبة .

المطلب الأول: مفهوم الضرائب المؤجلة :

-التعريف الأول : الضريبة المؤجلة هي مبلغ على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة اصول) خلال سنوات مالية مستقبلية ، تسجل في الميزانية وفي جدول حسابات النتائج.¹⁵

-التعريف الثاني : الضرائب المؤجلة مفهوم جديد مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية ، ويقصد بها مبلغ الضريبة على الارباح القابل للدفع أو القابل للتحصيل خلال السنوات المالية المستقبلية.¹⁶

3- التعريف الثالث : الضريبة المؤجلة هي ضريبة ناتجة عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء ، والايرادات والأصول والخصوم خلال الدورة بين الاعتراف والتقييم الجبائي لها ويقوم المفهوم على التمييز الضريبة المستحقة خلال الدورة والضريبة المستحقة المتعلقة بالدورة أي تلك التي يتم حسابها وفقا للقواعد الجبائية .

12 as |المعيار المحاسبي الدولي

الضرائب المؤجلة يعرف الربح المحاسبي بنتيجة الدورة قبل طرح الضرائب أرباح الشركات أي النتيجة الدورة لم تتأثر بالقواعد الجبائية ، في حين وكما اشرنا سابقا فان الربح الجبائي هو نتيجة الدورة المتأثرة بالقواعد الجبائية .

لهذا فان حساب وتحديد الضرائب المؤجلة يهدف الى تسجيل وتحديد الضرائب على ارباح الموافقة للعمليات المحاسبية المتعلقة بالدورة على نتيجة الدورة ، اي عبء الضريبة على أرباح المحمل لدورة ما يمثل العبء الخاص بها دون تأثير العمليات المتعلقة بالدورات السابقة واللاحقة على هذا المبلغ المحمل ، وهو الشيء الذي سيؤدي الى احداث الاستقلال التام للنظام المحاسبي عن النظام الجبائي ، بحيث كل الفروقات في الضريبة سوف تعدل لكي نحصل على النتيجة المحاسبية الحقيقية خلال الدورة.¹⁷

المطلب الثاني : أنواع الضريبة المؤجلة و معدل الضريبة الواجب استخدامها:

¹⁴ عيس سماعين، تقنيات جبائية و محاسبية وفق القانون الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي scf ص 123
¹⁵ عبد الرحمان عطية ، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد) ، ط 1 ، دار النشر جيطالي الجزائر ، الجزائر 2009 ، ص 139

¹⁶ اميرة ليقة هاجر العفيفي نتيجة المؤسسة الاقتصادية بين الأطر المحاسبية والجبائية

¹⁷ بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية ias/ifrs ، الجزء الثاني ، منشورات كليك الجزائر الطبعة الأولى ، 2013 ص 288

1-أنواع الضرائب المؤجلة ومعدل الضريبة الواجب استخدامها

مما سبق يمكن تمييز بين نوعين من الضريبة :

1-1 **ضرائب مؤجلة كخصوم (مستحقة) :** وتمثل مبالغ ضريبة مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم انها(اي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة استحقاق .ومن الأمثلة على ذلك بعض النواتج التي تسجل محاسبيا خلال دورة ما (السنة) ولا تحصل الا خلال دورات لاحقة رغم ن+1 فهذه النواتج لا تظهر في النتيجة الجبائية للسنة ن فان على المؤسسة أن تتوقع تسديد الضريبة الخاصة بالنواتج المعينة خلال السنة ن+1 أي على المؤسسة ضرائب مؤجلة خصوم أو التزام ضريبي مؤجل¹⁸.

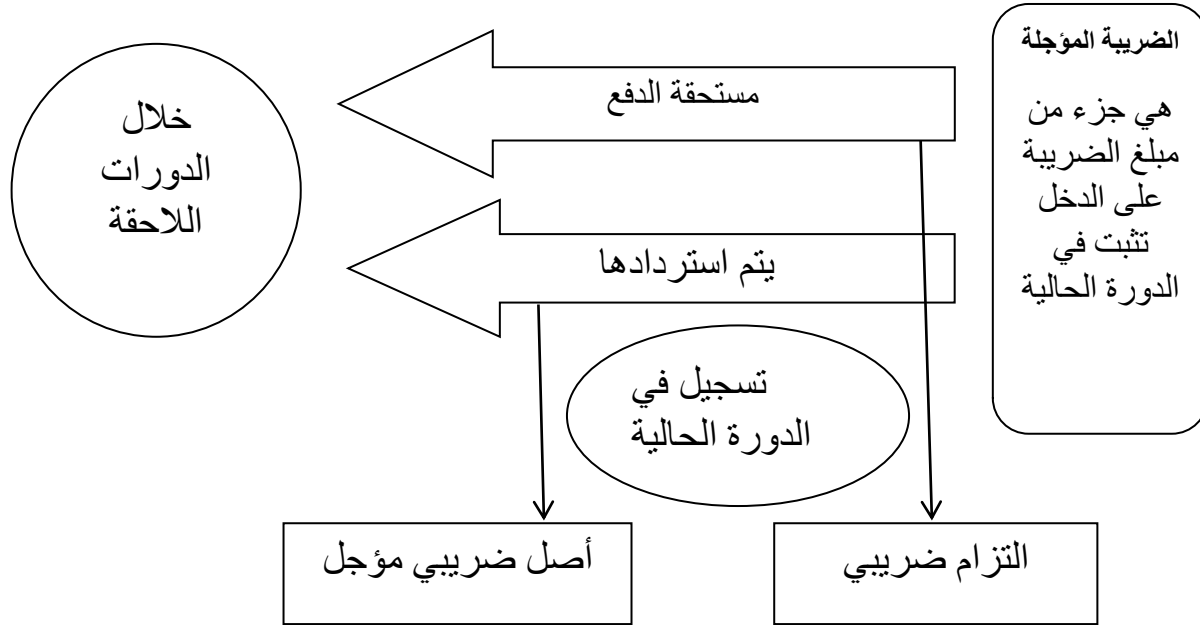
بمعنى ينتج التزام (خصوم) ضريبي مؤجل في حالة النتيجة المحققة أكبر من المقدرة والفرق يجب أن يسدد (ديون).

1-2 **ضرائب مؤجلة كأصول (مؤجلة) :** وتسمى اصل ضريبي مؤجل وتمثل مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها ستخفف من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع.¹⁹

بمعنى في هذه الحالة يكون عكس فينتج ضريبة أصل مؤجلة لا يمكن استرجاعها ولاكن تبقى تسيقا للدورة المحاسبية المقبلة

والشكل التالي يوضح مفهوم وأصناف الضريبة :

الشكل رقم (02) : مفهوم وأصناف الضريبة



¹⁸ عيد الرحمن عطية ، مرجع سابق ، ص 140

¹⁹ نور الدين موساوي ، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقا للنظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماستر ، تخصص تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي 2015/2014 ، ص45

المصدر : تجاني بالرقى الحاج حلقوم ، محاسبة الضرائب المؤجلة محاضرات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس ، 2012 ص 3

3-1 تقاس قيم الالتزامات أو الأصول الضريبية الجارية للفترة الجارية والفترة السابقة بالقيمة المتوقع سدادها الى أو من الادارة الضريبية باستخدام معدلات الضرائب وقوانين الضرائب السارية في تاريخ الميزانية ، بينما يتم قياس أو حساب الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة على النحو التالي :

-الأصول الضريبية المؤجلة = الفروق المؤقتة القابلة للخصم × معدل الضريبة

-الخصوم الضريبية المؤجلة = الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة × معدل الضريبة

2- تقييم الضريبة المؤجلة

يتم تقييم واعادة النظر في قيمة الأصول وخصوم الضريبة المؤجلة عند تاريخ اقفال كل دورة ، وهذا على اساس المعدلات القواعد الجبائية خلال الدورة التي سوف تتحقق فيها أصول وخصوم الضريبة المؤجلة من خلال الفروقات الدائمة والمؤقتة :

2-1 الفروقات الدائمة

وهي عبارة عن فروقات تنشأ نتيجة معالجة لبعض العمليات لأغراض ضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها لأغراض محاسبية ، وتطراً مثل هذه الفروقات عندما يجب ادراج بعض العناصر في حساب النتيجة المحاسبية بينما يجب اقصاؤها في حساب النتيجة الجبائية

وتتمثل في أعباء أو نواتج تؤثر على الدورة التي تحدث فيها فقط دون سواها من الدورات اللاحقة ، أي ان تأثير هذه الفروقات يقتصر على الدورة المعنية وهو أثر نهائي ونذكر منها :

-الأعباء غير قابلة للخصم جبائياً من الوعاء الضريبي .

-الأعباء التي تجاوزت السقف المحدد من خلال النصوص الجبائية .

2-2 الفروقات المؤقتة :

هي عبارة عن الفروقات الناتجة بين قيمة الأصول أو الخصوم الواردة في الميزانية وقيمتها لأغراض ضريبية مستقبلية ، وتختلف هذه الفروق الدائمة بأن تأثيراتها تمتد للدورات اللاحقة ، أي ينتج عن هذه الفروق ضرائب مؤجلة في المستقبل .²⁰

كما تنقسم الفروقات الى :

فروق مؤقتة خاضعة للضريبة

وهي فروقات التوقيتين التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية وذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول او الخصوم²¹ ان الفروق ينتج عنها عادة التزام ضريبي مؤجل

²⁰ بن ربعة حنيفة ، المرجع السابق ، ص 290

²¹ مامش يوسف وآخرون ، معوقات عدم الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية -دراسة ميدانية ، مجلة الاقتصاد ، المجلد 10 ، العدد 01 ، 2019 ، ص 450

فروق مؤقتة واجبة الخصم (للاقتطاع)

هي فروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبي في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام ، و بالتالي ينتج هذه الفروق مبالغ واجبة الخصم في السنوات اللاحقة ، أي ينشأ عنها عادة أصل ضريبي مؤجل²²

3- طرق قياس نفقة الضريبة المؤجلة

توجد طريقتين لقياس الضريبة المؤجلة وهما :

3-1 طريقة التأجيل (جدول النتائج) : سمح المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الأصلي باتباع طريقة التأجيل والتي تقوم على اساس الاعتراف بأثر الضريبة الناتجة عن الفروق المؤقتة التي تظهر خلال السنة الجارية وحدها سواء كانت هذه الفروق ناشئة لأول مرة أم منعكسة خلالها (أي نشأت في سنوات سابقة) وفقا لهذه الطريقة يتم حساب مصروف ضريبة الدخل عن السنة على أساس صافي الربح المحاسبي في حين تحسب الضريبة الجارية واجبة الدفع على أساس صافي الربح الضريبي والفرق بين مصروف ضريبة الدخل والضريبة الجارية يمثل الضريبة المؤجلة (مدينة او دائنة)، بمعنى تحليل يقوم على مقارنة الربح المحاسبي والربح الجبائي المؤقت حيث يتم مقارنة اثر العمليات المحاسبية مع أثارها الجبائية المستقبلية لتحديد الفروقات المؤقتة ، يعامل الفرق اما التزام ضريبي مؤجل أو أصل ضريبي مؤجل أو أصل ضريبي مؤجل ، غير ان هذه الطريقة لم يعترف بها المعيار الدولي 12 المعدل ، بالرغم من قبولها واعتمادها سابقا في ظل المعيار الدولي 12 الأصلي.²³

3-2 طريقة الالتزام (الميزانية) : وفقا لهذه الطريقة يكون التحليل من خلال مقارنة القيمة الدفترية المحاسبية مع القيمة الجبائية²⁴ ، وفقا لهذه الطريقة يتم احتساب مصروف ضريبة الدخل من عنصري :

الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة والتي تتمثل في الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والتي تعترف بكل الآثار الضريبية للفروق المؤقتة يمكن توضيح اثبات الضريبة وفق طريقة الالتزام (الميزانية)

أما النظام المحاسبي المالي فيقر يعتمد طريقة الميزانية لاثبات الضرائب المؤجلة تماشيا مع معايير المحاسبة الدولية ، هناك حالات أخرى لاثبات الضريبة المؤجلة منها

- الفروقات المؤقتة من اشهرها المؤونات الخاصة بالمخزونات أو الزبائن وطرق احتساب اهتلاكات التثبيتات
- الخسائر المرحلة (الخسائر الجبائية اذا كان تحميلها الى ارباح جبائية محتمل في المستقبل المنظور)
- القروض الضريبية (اذا كان تحميلها الى ضرائب مستقبلية محتمل في المستقبل المنظور)
- الأشغال المتعلقة باعداد كشوف المالية مالية مدمجة المتمثلة في الترتيبات والأقضاءات والمعالجة²⁵

²² حسوس صديق ، شريط صلاح الدين ، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ، المجلد 13 ، العدد 2 ص 388

²³ حسوس صديق شريط صلاح الدين مرجع السابق ، ص 389

²⁴ طيب ايمان ، مسلم صارة ، اشكالية الضرائب المؤجلة بين المعايير المحاسبية الدولية والمتطلبات الجبائية في الجزائر دراسة حالة cdi-opgi ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، تخصص محاسبة وجباية معقدة ، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين غموشنت 2018/2019 ، ص 26

²⁵ طيب ايمان ، مسلم صارة ص 27

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي:

لقد قام المشرع من خلال النظام المالي المحاسبي الجزائري الى تقسيم ضرائب مؤجلة أصول وادراجها في الحساب 133 وضرائب مؤجلة خصوم 134 وسوف نتعرف على المعالجة المحاسبية لكل من الحسابين :

أولاً: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول :

تسجل الضرائب المؤجلة أصول في الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي المتعارف عليها عند تواريخ الأقفال، دون حساب التحيين تسجل وفق :

- الفوارق التي بين النواتج أو المصروفات في المحاسبة وأخذها بعين الاعتبار في القاعدة الضريبية ، الخسائر الضريبية أو الديون الضريبية المؤجلة حيث يتم تسجيلها في الأرباح الضريبية المستقبلية الممكنة ، عند الاقصاءات أو التسويات المنجزة في اطار اعداد الكشوف المالية المجمعة .

ملاحظة : ان حساب 133 هو في نفس الوقت حساب تجميع وتسجيل

حساب 133 (ح/ضرائب مؤجلة أصول) : ويأتي هذا الحساب لتقييد استرداد مبلغ الضريبة المؤجلة الواقعة على عاتق المؤسسة .

-أن يكون حساب 133 (ضرائب مؤجلة أصول مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي يخفض من الضريبة على النتيجة السنوات القادمة ، وهذا يجعل الحساب 692 (فرض الضريبة المؤجلة)دائنا ، هذا عند ادراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة ، جبائيا الأعباء لا تخفض خلال سنة تسديدها الفعلي مثل هذه العمليات ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة لمصالح المؤسسة .²⁶

ثانياً: التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة خصوم :

مثملا لاحظنا فيما يتعلق بتسجيل الضرائب المؤجلة أصول فان الضرائب المؤجلة خصوم كذلك تسجل في نهاية كل سنة وفق قاعدة التشريع الجبائي عند اقفال الحساب ويتم ذلك ب :

- ✓ بفارق زمني بين تسجيل المنتج أو المصروف في المحاسبة وحسابها في القاعدة الضريبية
- ✓ خسائر وديون ضريبية مؤجلة حيث يتم تسجيله على أرباح توال ديون ضريبية ممكنة ذلك
- ✓ اقصاء أو تسويات المنجزة في اطار اعداد القوائم المالية المجمعة

علما بأن حساب 134 هو نفس الوقت حساب تجميع و تسجيل

حساب 134 (ضرائب مؤجلة خصوم) : و يأتي هذا الحساب للافصاح عن الخصوم الضريبية المؤجلة الواجب تسديدها في الفترات اللاحقة

حساب 693 (فرض ضريبة مؤجلة خصوم) : يأتي هذا الحساب لتقييد عملية تسديد مبلغ الضريبة الواقعة على عاتق المؤسسة

يكون حساب 134 (ضرائب مؤجلة خصوم) دائنا والحساب 693 (فرض ضرائب مؤجلة خصوم) مدينا بمبلغ الضريبة المطلوب دفعة خلال السنوات المالية المقبلة (كما في حالة منتج مدرج في

²⁶ مرجع سبق ذكره ،ص 28

الحسابات لكنه خاضع للضريبة في السنوات المقبلة) الضرائب المؤجلة خصوم تسجل في نهاية كل دورة وأيضاً يتم التسجيل عند اقفال الحسابات بدون تحيين .²⁷

المبحث الثالث : علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي

ان النظام الحسابي بصفة عامة ذو صلة وطيدة بالمحاسبة الجبائية ، فالاول يعمل على توفير معلومات متولدة من أنشطة اقتصادية و أحداث تجارية ، من خلال اعداد قوائم مالية ، اما الثاني فيهدف الى تحديد قيمة ضريبية بالاستناد على القوائم المالية .

و من خلال هذا المبحث سنتعرف على العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية ، و اثر الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية

المطلب الاول : مقارنة العلاقة بين النظامين

يعود الى صناع القرار في اي بلد تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين ، و لمعرفة طبيعة العلاقة في العديد من الدول ، يمكن الوصول الى تصنيفها ضمن الاربع مقاربات و هي²⁸ :

المقاربة الاولى : علاقة قوية و مباشرة

يحدد الربح الضريبي في هذه الدول مباشرة من الربح المحاسبي دون اجراء عليه اي تعديلات و هي مقارنة قليلة التطبيق بحكم تحفظ السلطات العامة عليها لاعتبارات متعلقة بخصم الغرامات و العقوبات ذات الطابع الجبائي .

حيث تكون المحاسبة مرتبطة ارتباطا تاما بتشريع الجبائي في قواعد تقييم و العرض ، غير ان وجود نظام محاسبي جبائي كلياً ما هو الى تصور نظري ، بحيث انه في التطبيق العملي يلاحظ ان ارتباط المحاسبة بالجبائية ليس كلياً انما يختلف في درجته حسب الظروف الاقتصادية²⁹

المقاربة الثانية:

علاقة قوية و غير مباشرة ، تفرض هذه المقاربة اعداد الحسابات السنوية وفقاً للمعايير المحاسبية و التزامات المحاسبة الجبائية ، ما يعني بالنتيجة عدم امكانية المؤسسات القيام بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية

المقاربة الثالثة : تضم النوع الاول و الثاني اي علاقة وسطية

يحدد الربح الضريبي فيها بالرجوع الى الربح المحاسبي باستثناء ما لن تكن قواعد محاسبية مطبقة

حيث لا تتوافق المحاسبة في جميع مبادئها وقواعدها و طرق معالجتها مع القواعد الجبائية بسبب وجود اهداف معينة للمحاسبة ، مثل هدف توفير المعلومات لمختلف الاطراف الاخرى المستعملة للبيانات المالية

²⁷ طيب ايمان ، مسلم صارة ، المرجع سابق ، ص 29

²⁸ محمد براق، تسعديت بوسعين، تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكيف النظام الجبائي الحالي ، مداخلة في اطار الملتقى المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية IAS و المعايير الدولية للمراجعة ، جامعة سعد دحلب ، البليدة، 2011، ص3.

²⁹ سفيان بن بلقاسم ، النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و التطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراة دولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 2010/2009، ص125.

، لكنها تدرج كثيرا من القواعد الجبائية في تحديد الإيرادات و النفقات ضمن نظامها المحاسبي مثل طرق اهتلاك الأصول (التثبيات) و تكوين المؤونات.... الخ³⁰.

المقاربة الرابعة : لا علاقة بين النظامين

اي ليس هناك علاقة بين النظامين بحيث كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا ، وعلى المؤسسات نظريا تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع الى النتائج المحاسبية و يعتبر هذا الفصل نظري لان الواقع يفرض علاقة و لو غير مباشرة و نسبية

عملت الدول الانجلوسكسونية دائما على الفصل بين النظامين فالمحاسبة على هذا الاساس لا تاخذ من الجباية سوى اثارها الاقتصادية و المالية على الاداء والوضعية المالية ، حيث تعتبر عبء من الاعباء الناشئة عن الدورات المحاسبية المختلفة ، حيث تجسد معايير المحاسبة الدولية نظام محاسبي يعتمد على فك الارتباط بين النظام المحاسبي و النظام الجبائي الذي يستمد قواعده و طرق معالجته للمشاكل الجبائية . من المحاسبة الانجلوسكسونية التي تعمل على الفصل بين المحاسبة و الجباية

المطلب الثاني: العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.

أولا: أسباب الاختلاف بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية

بالنظر الى المراحل المتبعة في تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من النتيجة المحاسبية نلاحظ ان : هناك اختلاف بين هذه الأخيرة و النتيجة الجبائية ، و هذا الاختلاف يعود لعدة اسباب نلخصها في ما يلي :

1- اختلاف الاهداف -

تختلف القوانين الجبائية المحددة للقواعد الجبائية الجزائرية عن قوانين و قواعد النظام المحاسبي المالي التبنّي للمعايير المحاسبية و التقارير المالية من حيث الاهداف ،حيث يوجد بعض القواعد الجبائية التي تسعى لتعظيم الإيرادات الجبائية، كما انها تتدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية فهي تعتبر وسيلة للاقتصاد السياسي و الاجتماعي للدولة (تحفيز الاستثمار، تحسين الشروط الاجتماعية للعمال) ،...، ما يجعل القواعد الجبائية تتجه نحو تحقيق الاهداف الاقتصادية و الاجتماعية للدولة ، في حين ان النظام المحاسبي المالي يسعى لتحقيق الشفافية و المصادقية في عرض الكشوف المالية مع اتباع حيادية تامة .

1- عدم موضوعية القواعد الجبائية و المحاسبية -

تكون القاعدة سواء كانت جبائية او محاسبية غير موضوعية اذا كانت تعطي الاولوية لخدمة مصالح طرف معين او هي متأثرة بهذه المصالح ، فسواء ما تعلق بالجانب الجبائي او المحاسبي فان كلاهما لا يتبعان طرق علمية دقيقة في تحديد الية سير القواعد الصادرة عنهما ما يجعلهما بعيدين عن اعطاء صورة تعبر الحقيقية بكل موضوعية ، فمن الجانب الجبائي هنالك بعض القواعد و القوانين الجبائية المتضمنة في قانون الضرائب المباشرة (مثل المتعلقة بالمؤونات)، فمثل هذه القواعد تعمل على الرفع من إيرادات الدولة لانها غالبا ما تخدم اهداف الخزينة العامة اي اهداف وطنية باعتبارها وسيلة للاقتصاد السياسي ، اما من الناحية المحاسبية فالقواعد و المفاهيم المحاسبية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي تطرح مجموعة من

³⁰ امينة بوفرح، اثر المعالجة للامان التجاري وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري على المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة و جباية ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة ، 2012/2011، ص 46.

الخيارات تجعلها تبتعد نوع ما عن الوضعية العلمية التي تطرح حلا وحيدا او طرق تؤدي الى نفس الحل على الاكثر

3- اسباب اخرى -

- يرتكز النظام المحاسبي المالي على مبداء اولوية الحقيقة الاقتصادية ، بينما يرتكز النظام الضريبي الجزائري على الشكل القانوني
- يعمل النظام المحاسبي المالي على الاستجابة لاحتياجات المستثمرين ،بينما يعمل النظام الضريبي الجزائري على تعظيم الايرادات الضريبية
- يعمل النظام المحاسبي المالي على تدعيم الشفافية و المصادقية و الحيادية في عرض الكشوف المالية - ،يعمل النظام الضريبي الجزائري على تحقيق اهداف مالية ،اقتصادية ،اجتماعية و سياسية

نلاحظ مما سبق ان اهداف كل من المحاسبة و الضريبة مختلفة في بعضها البعض من حيث الاطار المفاهيمي، حيث كل من القواعد المحاسبية و الضريبة يتم صياغتها من طرف نظامين مختلفين لسلطتين مختلفتين لهما هدفين مختلفين ،فهما يعتبران نظامين مستقلين يستجيبان الى اهداف مختلفة ، و في هذه الحالة فالاختلاف بين الضريبة و المحاسبة يكمن على مستوى النتيجة (النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية)

ثانيا: نتائج الاختلاف بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية .

يؤدي عدم التوافق بين النتيجتين الى التأثير عن الوعاء الضريبي لحساب الضريبة المستحقة من جهة ، كما يؤدي من جهة اخرى الى ظهور فروق مؤقتة خاضعة للضريبة و اخرى قابلة للاسترداد ينعكس تأثيرها على فترات لاحقة ينشأ عنها ما يسمى بأصول و خصوم ضريبة مؤجلة³¹.

ان المحاسبة تعتبر الاداة العاكسة للوضعية المالية للمؤسسة ، اذ ان قواعدها تعد وسيلة لاعطاء المعلومات و تسيير المؤسسة، اما فيما يخص القواعد الجبائية فهدفها هو تحديد القاعدة الضريبية و طرق حساب الضريبة على الارباح المحققة ، و من خلال هذا فان النقطة التي يمكن اعتبارها اوليا تواصل واضح بين القواعد المحاسبية و الجبائية تتمثل في كونهما تشكلان منبعا للمعلومات الاقتصادية التي تسمح باختيار احسن السبل الناجحة و التي لها الاثر الايجابي على نشاط المؤسسة.

المطلب الثالث:خطوات الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية.

اولا : محتويات جدول حساب النتيجة الجبائية وفق الميزانية الجبائية الجدول رقم : ان النتيجة الجبائية تتحدد انطلاقا من النتيجة المالية المدرجة في جدول حساب النتيجة الذي يحتوي على المعلومات التالية :

- أ- النتيجة الصافية للسنة المالية (ربح ام خسارة) résultat net de l'exercice (bénéfice ou perte) .
- ب- الاستردادات - الأعباء المرفوضة : réintégrations الادمجات وهي تتعلق بما يلي
 - أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال المادة 169-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

³¹ عمار قدوري و العربي بن عواق ،مرجع سبق ذكره ، ص 59

- حصص الهدايا غير القابلة للخصم المادة 169-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- حصص الأشهار المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم المادة 169-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم المتضمنة الفندقية والإطعام والألعاب غير المبررة غير المرتبطة مباشرة بالاستغلال المادة 169-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- الاشتراكات والهيئات غير القابلة للخصم
- الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم بتطبيق التشريع الجبائي الساري المفعول .
- مؤونات غير قابلة للخصم التي لاتحقق الشروط المنصوص عليها في المادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- الاهتلاكات غير القابلة للخصم والمتعلقة اساسا بالسيارة السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية لرقم الاعمال طبقا للمادة رقم 141-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . اضافة الى الفرق بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي طبقا للمادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مثل ما هو مسجل في الجدول رقم 5 من الميزانية الجبائية .
- مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم طبقا للمادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- الاهتلاكات غير القابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري -المستأجر -طبقا للمادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 . والمطبقة بصفة انتقالية لغاية 2012/12/31
- الايجارات خارج المنتوجات المالية - المؤجر - طبقا للمادة 27 من قانون المالية لسنة 2010 . والمطبقة بصفة انتقالية لغاية 2012/12/31
- الضريبة على ارباح الشركات غير القابلة للخصم طبقا للمادة 141-4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- خسائر القيم غير القابلة للخصم .
- الغرامات والعقوبات غير القابلة للخصم طبقا للمادة 141-6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- استردادات أخرى غير قابلة للخصم التي لم تدرج في الأسطر المذكورة أعلاه ،ويجب ان توضح في جدول منفصل يلحق بالجدول رقم 09.
- أ- **التخفيضات : Déductions وهي تتعلق بما يلي :**
 - فائض القيمة الناتجة من التنازل عن عنصر الأصول الثابتة حيث يجب تخفيض فوائض القيم او حصص فوائض القيم طبقا للمادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
 - حواصل وفوائض القيمة المتأتية من التنازل عن الأسهم والأوراق المماثلة وكذلك تلك المتأتية من اسم وحصص OPCVM المسعرة في البورصة طبقا للمادة 46 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 .
 - المداخل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة طبقا للمادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . هذه المداخل غير مدرجة في الأساس للضريبة على أرباح الشركات

- الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري طبقا للمادة 27 من قانون المالية لسنة 2010 . والمطبقة بصفة انتقالية لغاية 2012/12/31
 - الإيجارات خارج الاعباء المالية طبقا للمادة 27 من قانون المالية لسنة 2010. والمطبقة بصفة انتقالية لغاية 2012/12/31.
 - تكملة الاهتلاكات المتعلقة بفوارق المقارن بين الاهتلاك المحاسبي طبقا للنظام المالي المحاسبي والاهتلاك الجبائي طبق للمادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (الاهتلاك المحاسبي اقل من الاهتلاك الجبائي .
 - تخفيضات أخرى التي لم تدرج في الأسطر المذكورة أعلاه. ويجب ان توضح في جدول منفصل يلحق بالجدول رقم 09.
- ب- العجز (الخسارة) : Déficits** حيث اعتبار العجز كعبء يخفض من النتيجة الجبائية لمدة أربع سنوات ابتداء من السنة التي تلي سنة تحقيق العجز طبقا للمادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

جدول حساب النتيجة الجبائية :

وثيقة موجهة للإدارة		رقم التعريف الجبائي
تعيين المؤسسة :		
النشاط :		
العنوان :		
الفترة من	إلى	
جدول تحديد النتيجة الجبائية (9)		
I. النتيجة الصافية للسنة المالية (حساب النتائج)		ربح
		خسارة
II. الاستردادات.		
أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال		
حصص الهدايا الشهرية غير القابلة للخصم		
حصص الأشهر المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم		
مصاريف الاستقبال غير قابلة للخصم		
الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم		
الضرائب والخصوم غير قابلة للخصم		
مؤونات غير قابلة للخصم		
الاهتلاكات غير قابلة للخصم		
مصاريف البحث والتطوير غير قابلة للخصم		
الاهتلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (ملك المستاجر) (المادة 27 ق.م.ت. 2010)		
الإيجارات خارج النتيجة المالية (القرض المؤجر) (المادة 27 ق.م.ت. 2010)		
الضريبة على أرباح الشركات		الضرائب الواجب دفعها على النتائج
		الضرائب المؤجلة (تغيرات)
خسائر القيمة غير قابلة للخصم		
الغرامات والعقوبات غير قابلة للخصم		
استردادات أخرى (*)		
مجموع الاستردادات		-
III. الخصومات.		
فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها (المادة 173 من ق.ض.م.و.ر.م.)		
حواصل وفوائض القيمة المتأتية من تنازل على الأسهم والأوراق المماثلة وكذلك تلك المتأتية من الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة في البورصة OPCVM		
المدخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة المادة 147 مكرر من ق.ض.م.و.ر.م.		
الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (القرض المؤجر) (المادة 27 ق.م.ت. 2010)		
الإيجارات خارج النتيجة المالية (ملك المستاجر) (المادة 27 ق.م.ت. 2010)		
تكملة الاهتلاكات		
خصومات أخرى (*)		
مجموع الخصوم		-
IV. العجز السابق القابل للخصم (المادة 147 من ق.ض.م.و.ر.م.)		
عجز سنة 2017		
عجز سنة 20		
عجز سنة 20		
عجز سنة 20		
المجموع القابل للخصم		-
النتيجة الجبائية (IV-III-II+I)		ربح
		خسارة

ثانياً الخطوات الحسابية للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية
إنتاج السنة المالية : والذي يضم الحسابات التالية :

ح 70، ح 72، ح 73، ح 74. 1

أ- إستهلاك السنة المالية : ويضم الحسابات التالية :

ح 60 ، ح 61 ، ح 62. 2

ب- القيمة المضافة للاستغلال : والتي تمثل الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاكات السنة المالية. (1 - 2).

ج- الفائض الإجمالي للاستغلال : ويمثل الناتج بين القيمة المضافة مطروحاً منها حسابات أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.
(1 - 2) - (ح 63 + ح 64) .

د- النتيجة العملياتية : عبارة عن الفائض الإجمالي عن الإستغلال مضافاً إليه المنتجات العملياتية الأخرى مطروحاً منها الأعباء العملياتية الأخرى والمخصصات للاهلاك والمؤونات وحساب استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات.

النتيجة العملياتية = فائض الاجمالي عن الاستغلال + ح 75 - (ح 65 + ح 68 + ح 78) 5

هـ- النتيجة المالية : عبارة عن الفرق بين المنتوجات المالية والأعباء المالية.

ح 76 - ح 66.

و- النتيجة العادية قبل الضرائب : هي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.

أي (5 + 6).

ز- النتيجة الصافية للأنشطة العادية : والتي تمثل النتيجة العادية قبل الضرائب مطروحاً منها الضريبة الواجبة الدفع عنها.

ح- النتيجة غير العادية : النتيجة غير العادية هي الناتج من الفرق بين العناصر غير العادية (منتجات) والعناصر غير العادية (أعباء). أي ح 77 - ح 76 .

ط- صافي نتيجة السنة المالية : ويمكن التحصل عليها من خلال :

النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية.

أو النتيجة الصافية للأنشطة العادية - النتيجة غير العادية.

س- النتيجة الجبائية : تتمثل القاعدة الضريبية في احتساب النتيجة الجبائية في:

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

المطلب الرابع: المعالجة الجبائية للأعباء

كما ذكرنا سابقاً فإنه بعد تحديد النتيجة المحاسبية يمكن تحديد النتيجة الجبائية من خلال إجراء بعض التعديلات والتصحيحات على النتيجة المحاسبية آخذين بعين الاعتبار النصوص الجبائية ، أي أنه من أجل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لابد من إجراء تسويات متمثلة في إضافة أعباء غير قابلة للخصم وطرح ما هو قابل للخصم وكذلك طرح خسارات سابقة ان وجدت.

أولاً: الشروط العامة لقبول الأعباء :

إن تحديد الأعباء الواجب خصمها من الوعاء الضريبي أمر يتعلق بالتشريع الجبائي و تفسيرات الدوائر المالية و لهذا فإن هناك بعض القواعد التي يمكن الاسترشاد بها عند تحديد الأعباء وهي - أن يكون العبء مرتبطاً بأعمال المؤسسة بطريقة مباشرة و لفائدتها .

- أن يكون العبء حقيقيا ومؤكدا لا أمرا احتماليا ، بل يجب أن يكون قد تم حدوثه فعليا، ومتى تحققت جدية العبء فليس من حق مصلحة الضرائب الاعتراض على الأوجه التي استفادت منه.
- يجب أن يكون العبء مؤيدا بالمستندات اللازمة بحيث تقر القواعد السليمة أن يكون العبء مؤيدا بها تسهلا لإثباتها و اعتمادها.
- أن يؤدي إلى تخفيض الأصول الثابتة للمؤسسة.
- أن يكون العبء متعلقا بالسنة المالية موضوع التكاليف تماشيا مع مبدأ استقلال السنوات المالية.
- أن يكون العبء متعلقا بنشاط خاضع للضريبة على الأرباح.
- أن تكون هذه الأعباء قد أنفقت في إنتاج الربح الخاضع للضريبة.³²

ثانيا : الشروط الجبائية لقبول الأعباء : إن هذه الشروط تخص الأعباء التالية:

1-الاستردادات:

أ - تعريف المدمجات (الاستردادات) :

المدمجات أو ما يعرف (الاستردادات) Les réintégration هي تلك العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي، بمعنى هي تكاليف أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أن الإدارة الجبائية ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد في التشريع الجبائي، هذه التكاليف لا بد من إعادة إدماجها في النتيجة الخاضعة للضريبة.³³

ب -المعالجة الجبائية للمدمجات :

ترفض الإدارة بعض الأعباء و التكاليف و تكون أساسا من الأعباء التالية:

- 1-تكاليف العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال : تعتبر تكاليف الصيانة لمثل هذه العقارات وتكاليف الايجار الخاصة بها من الأعباء غير قابلة للخصم ، ويجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة.
- 2-الهدايا المختلفة،باستثناء تلك التي لها طابع اشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 1000دج، في حدود مبلغ إجمالي قدره خمسمائة الف دينار(500.000).

المادة رقم 50 من قانون المالية لسنة 2022³²

عبير وكواك، تبر ا زيد، انتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة،³³ كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 2018/2017 ص 31

3- المبالغ المخصصة للإعانات والتبرعات لصالح المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني فهي قابلة للخصم ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره 4.000.000 دج سنويا

4- مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم : بما فيها مصاريف الأتعاب والفندقة والعروض ، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة .

5- الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة (300.000 دج) مع احتساب كل الرسوم .

6- حصص الأشهار المالي و الكفالة و الرعاية الغير قابلة للخصم: حدد السقف المسموح به لخصم المبالغ المخصص للأشهار المالي و الرعاية الخاصة بالانشطة الرياضية و ترقية مبادرات الشباب في حدود 10% من رقم الاعمال للسنة المالية كحد اقصى 30.000.0000، و حتى اذا انفقت المؤسسة اكثر من 30.000.000 دج و لكن لا يتعدى 10% من رقم الاعمال ، و نفس الشيء أيضا بالنسبة للنشاطات ذات الطابع الثقافي مثل ترميم التحف الاثرية و المجموعات المتحفية و حفظها .

7- النفقات المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية : لا تكون قابلة للخصم على الصعيد الجبائي ، سوى في حدود 1% من رقم الأعمال السنوي وتشمل فئات نفقات الترويج الطبي على وجه الخصوص تلك المتعلقة بالأشهار بجميع اشكاله وتكاليف اطلاق المنتجات .

8- مبالغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي او التقني : تخصم من ارباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها الأنفاق هذه المصاريف ، وذلك من اجل تحديد الضريبة ، بالإضافة الى مصاريف البحث والتطوير ، فان السقف المحدد لها هو 10% من مبلغ الدخل أو الربح كحد أقصى هو 100.000.000 دج قابل للخصم³⁴

9- المؤونات غير القابلة للخصم : يعاد دمج في ربح الخاضع للضريبة الأرصدة المشككة لغرض مواجهة تكاليف او خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية ، شريطة تقييدها في كتابات السنة الموالية وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليه³⁵ وتظهر في الجدول الملحق المتعلق بكشف المؤونات والمرقم في القوائم الجبائية الجديدة برقم 08 ويشترط لخصمها ان تستجيب لبعض الشروط الشكلية والموضوعية التي سنذكرها في ما يلي :

³⁴ المادة 171 – 172 ق.ض.م.و.م. سنة 2020 ، ص 40، معدلة بموجب المادتين 9 من ق.م.ت. لسنة 2009 و 3 من ق.م.ل. لسنة 2016

³⁵ المادة 141-5 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2020 ، مرجع سابق ، ص 33.

- ✓ التسجيل الفعلي للمؤونة في محاسبة المؤسسة : يجب تقييد عبئ المؤونة في حساب من حسابات الأعباء ، وبالتالي في حالة عدم تسجيلها يترتب عليه اعادة دمجها في الربح الخاضع للضريبة .
- ✓ تسجيل المؤونة في كشف المؤونات : يجب ابراز المؤونة في جدول خاص يطلق عليه كشف المؤونات وخسائر القيمة يرفق مع التصريح السنوي مع اثبات تسجيلها حسب طبيعة المؤونة والمبالغ التي شكلت لأجلها بحسب نص المادة 152 من ق.ض.م.ر.م
- ✓ يجب ان تكون المؤونة محددة بدقة و وضوح : ينبغي ان تكون القيمة محددة ودقيقة غير مبالغ فيها وعليه تستبعد المؤونات المقدرة جزافيا .
- ✓ يجب ان يكون العبئ او والخسارة محتمل الوقوع :يجب ان تكون المؤونة مكونة على اساس احتمال اي احتمال حدوثها اكبر من احتمال عدم حدوثها ، وعليه فالمؤونات المشككة لمواجهة مخاطر نتوقعة فقط يسبعد خصمها من الربح الخاضع للضريبة ، كما هو الحال بالنسبة لمؤونة شكلت لمواجهة نزاع متوقع مع زبون بدون ان يرفع هذا الأخير دعوى امام القضاء ويبلغ المؤسسة عن طريق الشكوى .
- ✓ يجب ان يكون احتمال وقوع الخسارة او تحمل العبء مرتبط بحدث وقع خلال الدورة : بمعنى ان المؤونة تشكل لتغطية خسارة او أعباء ناتجة عن حدث نشأ خلال الدورة المحاسبية ، وعليه يستبعد خصم مؤونة كان موضوع تشكيلها نشأ بعد اقفال الحسابات الختامية للسنة المالية حسب مبدأ استقلالية الدورات³⁶
- وعليه المؤونات غير المستوفية للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عنها جبائيا غير قابلة للخصم والتي خصصت جزئيا أو كليا في مجال غير مطابق لمجال تخصيصها او التي أصبحت بدون غرض خلال السنة الموالية التي تشكلت فيها ، فانه يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة
- 9- الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم : الرسم على القيمة المضافة T.V.A من الضرائب غير قابلة للرسم كذلك ضريبة على الدخل الاجمالي وضريبة على الدخل الاجمالي فئة الرواتب والأجور التي يتحملها العمال I.R.G/I.T.S وضرائب الناتجة من التحقيق الجبائي .
- 10- العقوبات والغرامات أي كانت طبيعتها لا تخصم .
- 11- الأهلاكات غير قابلة للخصم :
- كما هو معلوم أن الإهلاك هو انخفاض قيمة عنصر نشيط الذي يطراً على الأصول الثابتة العينية، وذلك على أثر استعماله أو مرور الزمن عليه، وحتى يتم قبول مخصصات الإهلاك كأعباء يجب توفر الشروط التالية:

³⁶ دراجي عيسى ، قندز بن توتة ، انتقال من النتجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ، مجلة حقوق وعلوم انسانية ، العدد الاقتصادي 35(02) ، جامعة زيان عاشور بالجلفة ص 2010-2011

- أن يكون العنصر قابلا للإهلاك.
- أن يكون العنصر مقيدا محاسبيا ضمن المؤسسة.
- أن يحسب أساس الإهلاك خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين الخاضعين لهذا الرسم
- و أن يكون الأساس متضمنا لكل الرسوم إذا كان المكلفين غير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة.
- يجب الانتباه إلى الحدود القصوى المفتوحة جبائيا عندما يتعلق الأمر بالسيارات السياحية حيث يتم احتساب الإهلاك على أساس 3.000.000 دج إذا كانت هذه السيارة لا تشكل مصدرا أساسيا لرقم الأعمال.³⁷
- يجب أن تكون طريقة الإهلاك واضحة، وقد حدد المشرع في المادة 174 الفقرة (1) من قانون الضرائب المباشرة على أن نظام الإهلاك المالي الخطي يطبق على كل التثبيات. غير أن رخص للبنوك و المؤسسات المالية و الشركات الممارسة لعمليات القرض الإيجاري تطبيق نظام الإهلاك المالي للقرض عند حساب الإهلاك الخطي، أو التنازلي للأصول الثابتة على فترة تساوي مدة عقد الاعتماد الإيجاري.

كما رخص المشرع الجبائي إمكانية تطبيق الإهلاك المالي التنازلي على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي ، كما يطبق على القيمة المتبقية للملك الواجب اهتلاكه ماليا ، مع العلم ان المعاملات المستعملة في حساب الإهلاك المالي التنازلي تحدد كالتالي 1.5 و 2 و 2.5 تبعا لمدة استعمال التجهيزات ثلاث ، أو أربع، أو خمس، أو ست، أو يزيد عن ست سنوات. إضافة الى ذلك يمكن للمؤسسات ان تقوم باهلاك استثماراتها ماليا حسب نظام الإهلاك المالي (التصاعدي مع استبعاد تطبيق أي نوع من الأنواع الأخرى

بينما في اطار عقد القرض الإيجاري وعقد الإيجارة يتم حساب اساس الإهلاك على اساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري وعقد الإيجارة³⁸

12- لا تقبل كأعباء للخصم لتأسيس الضريبة الفوائد و المبلغ المستحق من الدخل و كافة الحواصل الأخرى الناتجة عن السندات و الديون و الودائع و الكفالات ، وأتأوى الامتياز ، أو تتنازل عن رخصة الاستغلال و براءات الاختراع أو بيع علامات الصنع ، أو طرق ، أو صيغ الصنع و غيرها من الحقوق المماثلة ، أو المكافآت عن الخدمات المقدمة المسددة أو المستحقة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو

المادة رقم 43 من قانون المالية لسنة 2022³⁷

المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2021³⁸

المعنويين المقيمين ، أو المستقرين في الجزائر لفائدة أشخاص طبيعيين أو معنويين أو مستقرين في دولة أجنبية باستثناء الدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقيات جبائية ، إلا أن قدم المدني دليلا يثبت أن النفقات لها علاقة بالعمليات الحقيقية و أنها لا تمثل طابعا غير عادي أو مبالغا فيه

13- لا تعتبر كأعباء قابله للخصم الأعباء المسددة نقدا عندا يفوق مبلغ الفاتورة 300.000 دج بكل الرسوم

ومفهوم الدفع بوسائل غير نقدية موضح بمقتضى أحكام المادة رقم 4 من المرسوم التنفيذي رقم 15-153 المؤرخ في 28 شعبان 1436 الموافق ل 16 يونيو 2015 والتي وضعت تعريفا لعمليات الدفع التي يجب أن تستعمل في إطار التعاملات المالية التي تتعدى سقفا معيناً إذ يتعلق الأمر بالصك والتحويل وبطاقة الدفع والاقتطاع ، السفتجة ،السند لأمر وكل وسيلة دفع أخرى ينص عليه القانون غير ان عمليات الدفع التي يقوم بها الزبون نقداً إلى الحساب البنكي او البريدي للمورد تماثل عمليات الدفع النقدية وذلك من المنظور الجبائي³⁹

14- ان المبالغ المخصصة للدفع المقدمة من طرف مؤسسة مقيمة بالخارج كتكاليف المساعدة التقنية ، المالية ، او المحاسبية لا تخضع لتخفيض الربح الخاضع للضريبة الا في حدود⁴⁰:

- 20 % من التكاليف العامة للمؤسسة المدينة و 5 % من رقم الأعمال
- 7 % من رقم الأعمال بالنسبة لمكاتب الدراسات والمهندسين – المستشارين

15- لا تكون قابلة للخصم مصاريف التكفل المدفوعة من قبل مؤسسة بدل طرف ثالث دون ان يكون هذا التكفل له علاقة بالنشاط الممارس .

16- لا تكون قابلة للخصم:

- حصة إيجارات المركبات السياحية التي تزيد عن 200.000 دج سنويا وكذا تكاليف صيانة وإصلاح المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط التي تزيد عن 20.000 دج عن كل مركبة .
- الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين .

وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، منشور رقم 03/وم/م/ع ض/ قانون المالية لسنة 2018 الصادرة بتاريخ 2018/02/08³⁹
المادة رقم 02 قانون المالية لسنة 2019⁴⁰

2- الخصومات (الإعفاءات).

أ-تعريف الخصومات:

تتمثل الخصومات Les déductions في تلك الإيرادات التي لا يمكن اعتبارها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة والتي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة⁴¹.

ب-المعالجة الجبائية للخصومات:

- **فوائض القيم الناتجة عن التنازل:** يمثل جبائيا منتج تحققه المؤسسة بمناسبة عمليات ذات طابع استثنائي متعلقة ببعض عناصر الأصول فقد تخص عمليات التنازل تثبيبات عينية أو حصص اجتماعية وأسهم⁴². ويخضع فائض القيمة للضريبة بحسب ما إذا كان قصير الأجل أو طويل الأجل وتختلف أيضا معالجته الجبائية في حالة قيام المؤسسة بإعادة استثماره. فحسب المادتين 172 و 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: فإنه ينتج فائض قيمة قصير الأمد من التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ 03 سنوات أو أقل ويحسب مبلغها في حدود 70 % من الربح الخاضع للضريبة أما فائض القيمة طويل الأمد فينتج من التنازل عن العناصر المكتسبة أو المحدثة ولمدة تفوق 03 سنوات ويحسب مبلغه في حدود 35 % من الربح الخاضع للضريبة⁴³.

وفي حالة إعادة استثمار فائض القيمة الناتج عن التنازل فإنه لا يدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحقق فيها ولكن هذا وفق الشروط التالية:

- أن يكون المبلغ المعاد استثماره مساوي لمبلغ فائض القيمة المحقق وتكلفة الأصل المتنازل عنه.

- أن يتم إعادة استثمار فائض القيمة قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات ابتداء من اختتام السنة التي

تحقق أثنائها الفائض.

-إرفاق التعهد بطلب إعادة الإستثمار مع التصريح السنوي.

-**المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة:** حسب

المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه لا تحسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات المداخيل من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو

عبير وكواك، تير ا زيد، انتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة،⁴¹ كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 2018/2017 ص 37

د ارجي عيسى، قندز بن توتة، مرجع سابق، ص 214⁴²
المادة 172 و 173 قانون الض ا رتب المباشرة والرسوم المماثلة 2022⁴³

المعفاة من ذلك لأنه سبق لها وأن خضعت للضريبة، ولا تستفيد من تطبيق هذه الأحكام إلا المداخيل المصرح بها بصفة منتظمة .⁴⁴

-الإهلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري " المقرض المؤجر " : يمكن للمؤجر والذي يعتبر المالك القانوني للأصل المؤجر من الناحية الجبائية ممارسة الإهلاك على الملك المؤجر الى غاية 2012/12/31 بصفة إنتقالية وبعد هذا التاريخ وإن لم تصدر نصوص قانونية تمدد في تطبيق الإهلاك فإن الإهلاكات المخصومة بعد هذا التاريخ يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.⁴⁵

الإيجارات خارج النتيجة المالية (المستأجر): يمكن للمستأجر والذي يتعبّر المالك الإقتصادي للأصل المستأجر، من الناحية الجبائية، خصم الإيجار خارج الأعباء المالية من الربح الخاضع للضريبة بصورة استثنائية إلى غاية نهاية الاستحقاقات والمحددة قانونا في 2012/12/31 .

تكملة الإهلاكات : وهي عبارة عن الإهلاك المكمل للإهلاك المطبق على التثبيثات فعادة عدم العلم بالتعديلات المستمرة للنظام الضريبي أو نتيجة الأخطاء أو السهو يتم حساب اهتلاك إضافي و خصمه من الربح الخاضع للضريبة فمثلا عوض حساب الإهلاك على أساس قيمة الشراء بكل الرسوم قد يتم حسابه على أساس قيمة الشراء خارج الرسم فقط.

خصومات أخرى : و تتمثل في ال تخفيضات التي لم يتم ذكرها سابقا فمثلا الإي ارداد التي تكون معفاة قانونا و لكن تم إدراجها في الربح الخاضع للضريبة بالخطأ أو أعباء قابلة للخصم جبائيا و لكن لم تسجل محاسبيا بالخطأ.

3- المعالجة الجبائية لخسائر السنوات السابقة.

تسمح إدارة الضرائب بخصم خسائر السنوات السابقة من الربح الخاضع للضريبة اذا تحققت الشروط التالية:⁴⁶

- يجب تبرير الخسارة محاسبيا و ذلك طبقا لإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم الى إدارة الضرائب
- يجب خصمها في فترة لا تتجاوز عجز اربع سنوات.⁴⁷
- لا يجب ان يكون هذا العجز مركب من عجز لعدة سنوات بل يجب ان يرحل العجز الأول فالاول
- حسب نص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في حالة تسجيل عجز في السنة المالية ما فان هذا العجز يعتبر عبثا يدوَج في السنة المالية الموالية، و يخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة الموالية.

المادة 147 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022⁴⁴

الجريدة الرسمية، العدد 49 ، الأمر رقم 10 -01 المؤرخ في 2010/08/29 المتضمن قانون المالية التكميلي 2010 المادة 27 ص 11⁴⁵

بن ربيع حنيفة و اخرون ، مرجع سابق ذكره، ص287⁴⁶

بو علي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين التطبيق معايير المحاسبية الدولية و القوانين الجبائية ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية و المحاسبة،جامعة اكلا محند او الحاج-البويرة بكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم مالية و محاسبة 2015/2014، ص56

الفصل الثاني :

الاطار التطبيقي للدراسة

تمهيد :

تدعيما للجانب النظري الذي تطرقنا اليه سابقا لموضوع الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية،سنجري دراسة تطبيقية نحاول من خلالها مطابقة المعرفة النظرية مع ما هو موجود في الواقع ، و ذلك باختيار نموذج من المؤسسات الاقتصادية تمثل في المؤسسة الإنتاجية لمنتوج الفريضة و السميد مطاحن الاغواط ، حيث تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين. مبحث خاص بتقديم عام للمؤسسة محل الدراسة،و مبحث خاص بكيفية احتساب المؤسسة للنتيجة الجبائية انطلاقا من نتائجها المحاسبية،و توضيح معالجتها محاسبيا بالاعتماد على مختلف القوائم المالية و الجداول الجبائية للمؤسسة محل الدراسة.

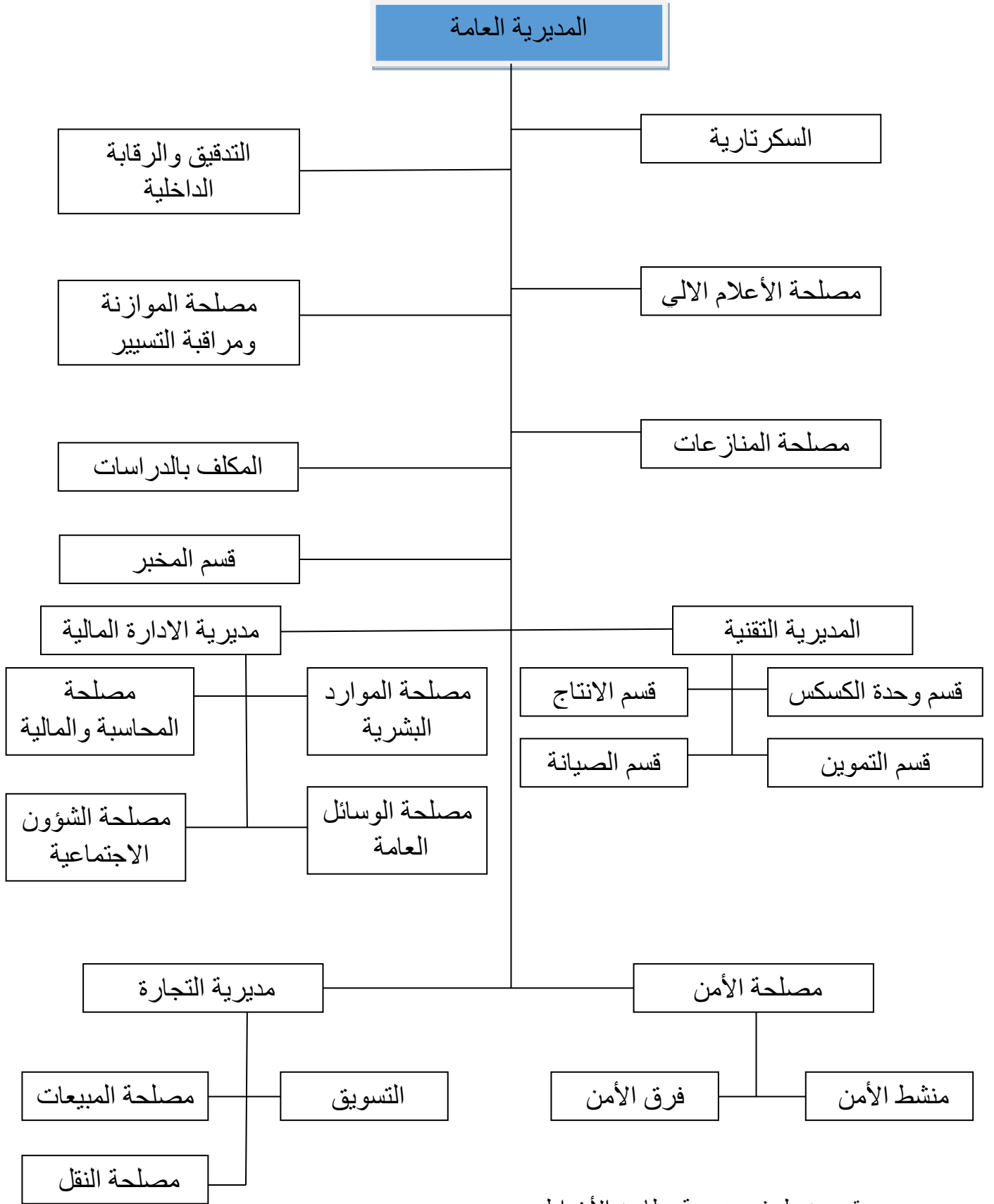
المبحث الأول: بطاقة فنية للتعريف بمؤسسة مطاحن الأغواط

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

أنشأت مؤسسة مطاحن الأغواط ف 03 جانفي 1989 ، حيث تم تجهيزها من طرف الشركة السويسرية BUHLER وأصبحت تحت وصاية فرع الأغواط للحبوب طبقا لجلسة المداولة المؤرخة في 2016/05/05 ، حيث قررت الجمعية الغير عادية لشركة المساهمة فرع الأغواط للحبوب انشاء شركة مساهمة في اطار اعادة هيكلتها على شكل مركبات ذات الطابع القانوني التالي :

- التسمية : المركب صناعي وتجاري مطاحن الأغواط
- الوضعية القانونية : تغيرت الوضعية القانونية لمؤسسة مطاحن الأغواط وأصبحت مركب صناعي وتجاري وتابع لفرع الأغواط للحبوب شركة ذات أسهم .
- راس المال الاجتماعي : 432000000 دج .
- المساهمون : المجمع العمومي للصناعات الغذائية (فرع الأغواط للحبوب)
- المقر الاجتماعي : المنطقة الصناعية بوشاكر الأغواط .
- المساحة الاجمالية : 10 هكتار منها حوالي 06 هكتار مساحة مبنية.
- قدرة التخزين : 125000 قنطار (قمح صلب و قمح لين)
- قدرة الانتاج اليومي : قمح صلب : 1000 قنطار / اليوم ، قمح لين : 2500 قنطار/اليوم
- المواد المصنعة :
- سميد ممتاز : سعة الكيس 25كلغ و 10 كلغ .
- سميد عادي : سعة الكيس 25 كلغ .
- دقيق ممتاز :سعات 1كلغ ، 2 كلغ ، 5كلغ ، 10كلغ ، 25كلغ .
- دقيق المخابز: 50 كلغ .
- النخالة : من القمح الصلب واللين .
- الكسكس : 1كلغ ، 10 كلغ
- الطاقة البشرية : تحتوي المؤسسة على عمالة تقدر ب 182 عامل في 2015/12/31 موزعين على الشكل التالي
- 20 اطار
- 50 عون تحكم
- 112 عون تنفيذ
- شبكة التوزيع : تجدر الاشارة ان مطاحن الأغواط تقوم بتوزيع منتجاتها على مستوى (الأغواط ، أفلو ، تمنراست ، المنبعة ، غرداية ، زلفانة ، متليلي ، البيض ، عين صالح ، تيارت) .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



مصدر مقدم من طرف مؤسسة مطاحن الأغواط

المطلب الثالث : التعريف بمختلف مصالح المؤسسة

1-المديرية العامة : يترأسها الرئيس المدير العام هو المسؤول الأول عن المؤسسة ويقوم بعدة وظائف ، يمكن حصرها فيما يلي :

- المسؤول عن العلاقات العامة للمؤسسة .
 - المسؤول عن متابعة تطور الإنتاج وسير العمل والعمال .
 - ان كل كبيرة وصغيرة في المؤسسة ترجع اليه ، وله الأحقية بالتصرف وأخذ القرارات ، وكل المصالح المذكورة أدناه تابعة مباشرة الى الادارة العامة .
- وفي حين تتكون المديرية العامة من :

1-1 السكرتارية : مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد ، وكذا استقبال العملاء والزوار لتسهيل الاتصال بالرئيس المدير العام واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح وتبليغ المعلومات الى مختلف المصالح .

1-2 مصلحة الاعلام الآلي : تمكن أهمية هذه المصلحة في ادارة جميع العمليات المتعلقة بصيانة أجهزة الاعلام الآلي وكذا اعداد البرامج ومتابعتها وتطويرها .

1-3 مصلحة المنازعات : هي مصلحة مكلفة بجميع الأمور القانونية المتعلقة بنشاط المؤسسة سواء كانت داخلية او خارجية .

1-4التدقيق والرقابة الداخلية : تتوفر المؤسسة على خلية للتدقيق والرقابة الداخلية مرتبطة مباشرة بالرئيس المدير العام ، يترأسها مدقق داخلها يقوم بمراقبة جميع المصالح واعداد التقارير التي تشير الى نقاط الضعف والقوة فيها والى الأساليب التي يمكن القضاء بها على أوجه الضعف التي يلاحظها داخل المؤسسة ، وهذا مايسمح لها من تحقيق التطوير المستمر لكل هياكلها ويعتمد في ذلك على دليل التدقيق والمراقبة الداخلية المصادق عليه في سبتمبر 2013 وتم تحيينه في نوفمبر 2015 من قبل مجلس ادارة المؤسسة .

1-5 مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير : هي عبارة عن بنك معلومات بالنسبة الى المؤسسة من خلال وظائفها المتمثلة في :

- اعداد الموازنات التقديرية للمؤسسة ومتابعتها .
- اعداد التقارير الشهرية والدورية .
- اعداد التقرير السنوي الشامل لنشاط المؤسسة .

1-6 قسم المخبر : تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه) ، وكذا المنتج النهائي ، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية ، اذ لدى المخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من طرف الديوان الوطني للحبوب الجافة ومشتقاتها وهذا من أجل تحديد المواصفات النوعية للمنتج النهائي ، وهذا من خلال :

- احترام مواصفات مراقبة الجودة ، وكذا متابعة المادة الأولية عند وصولها .
- امكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة .

- امكانية التخزين
- تحديد نسبة رطوبة القمح وذلك لدراسة امكانية تخزينه (نسبة امتلاك الماء)
- الوزن النوعي (القمح بنوعيه).
- تحديد نسبة امتصاص الماء وهذا بالنسبة للقمح اللين
- نسبة المواد المعدنية .
- تحديد نسبة الشوائب من القمح اللين والصلب (تربة ، أوساخ ، فيروس ، تعفن ...)
- بعد القيام بالتحاليل التي تستدعيها مواصفات الشراء ترسل المعلومات الى رئيس قسم الإنتاج لاتخاذ القرار بالشراء أو عدمه
- 7-1 مديرية الادارة المالية :** يعتبر المال العمود الفقري لأي نشاط سواء كان تجاريا أو انتاجيا فيه تلبية الرغبات المادية والبشرية للنشاط وبفضله فمد يرية الادارة و المالية تسهر على توجيه العمليات المالية التي تقوم في المؤسسة برئاسة مدير مكلف بالادارة المالية وهي تضم مجموعة من المصالح وهي :
 - **أ-مصلحة الموارد البشرية :** تقوم بتسيير شؤون العمال من :
 - معالجة الأجور ، العطلة السنوية ، تقديم المنح والتحفيزات للعمال ، تحرير عقود التشغيل .
 - المحافظة على العلاقات مع الشريك الاجتماعي (علاقات العمل بين المستخدم والمستخدمين) .
 - تنفيذ سياسة الاتصالات الداخلية للمؤسسة .
 - ب- مصلحة المحاسبة والمالية :** مهمته الرئيسية هي مراقبة الحسابات وكل التدفقات النقدية للمؤسسة من تسجيل وحساب وجرد وفي هذا الاطار ، تعتمد المؤسسة بصفة أساسية على المحاسبة العامة.
- 8-1 المديرية التقنية :** يرأسها مدير مكلف بالجانب التقني ويقوم بالتنسيق بين مجموع المصالح التابعة له والتي نذكر منها :
 - **أ-قسم الإنتاج :** تشرف على السير الحسن للإنتاج من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج من السميد ز الفرينة والمحافظة على مستوى الجودة ، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية :
 - استقبال المادة الأولية من القمح اللين والصلب .
 - تحضير وتنظيف القمح بنوعيه لطحنه .
 - مراقبة النوعية والجودة من خلال ارسال عينات الى المخبر كلما تغير فوج العمل (أي كل 8 ساعات) .
 - تخزين وتصريف المنتج .

ب- قسم التموين: يشرف عليه رئيس قسم التموين يعمل تحت سلطة المديرية التقنية ، ويقوم هذا القسم بالمهام التالية :

- يلبي حاجات المؤسسة من المواد الأولية واللوازم ، والمواد الاستهلاكية وفقا لما هو محدد في الميزانية التقديرية للتموين .
- يقوم باعداد طلبيات الشراء حسب الخصائص والميزات المحددة ، ويتأكد منها قبل الاستعمال
- يختار ويتابع ويقيم كفاءة الموردين .
- يشرف على المشتريات ويتحقق منها ، من حيث الكم والنوع والوثائق .
- يحدد قواعد تخزين المواد وفقا لشروط الأمانة المعمول بها .
- يدير تدفق المواد وقطع الغيار اللازمة لاستمرارية النشاط ... الخ .

ج- قسم الصيانة: يقوم رئيس قسم الصيانة بالمهام التالية

- يسير بطريقة مثلى كل الآلات والمعدات وتجهيزات والوسائل الأخرى المستخدمة في الإنتاج.
- يخطط لعمليات الصيانة الوقائية مع الأخذ بعين الاعتبار حاجات مصلحة الاستغلال .
- يسير ويتابع حالة كل آلة أو تجهيز على حدى ، وذلك من خلال مسك بطاقة تاريخية في ملف كل آلة
- يساهم في اختيار المؤسسات المكلفة بالصيانة ، ويشرف على خدماتها في المؤسسة .
- يوفر ويتابع ويستغل كل المعطيات الاحصائية المتعلقة بالصيانة .
- يساهم في اعداد مخطط الانتاج السنوي .
- يضمن ويتابع حلة تجهيزات بواسطة الرقابة عن طريق القياس والتجربة .
- يلبي عن طريق الصيانة الاصلاحية كل طلبات التصليح المقدمة له حسب شروط الأولوية .
- يسهر على التطور التكنولوجي للمعدات والتجهيزات المستخدمة في الصيانة .
- يحدد الحاجات اللازمة للوحدة من قطع الغيار والقطع الاستهلاكية الخاصة بالمعدات والتجهيزات.

9-1 مديرية التجارة: تعد مديرية التجارة المتحدث الوحيد على مستوى المؤسسة مع الزبائن وذلك فيما يتعلق ببيع المنتجات النهائية وقطع الغيار الموافقة داخلة المؤسسة ، ونجد لها كمهام أساسية أخرى منها :

- توجيه الإنتاج تبعاً لاحتياجات السوق .
- توجيه وتطبيق السياسة التجارية للمؤسسة .

- التنظيم ، المراقبة والتنسيق مع نقاط البيع .

- المحافظة على الحصة السوقية للمؤسسة ودعمها .

10-1 **مصلحة الأمن** : تتمثل في وحدة التدخل التي تضم خمس فرق ، أربع فرق بدوام ليلي و فرقة بدوام نهارى ، وتقوم بأبذل بخدمات الأستقبال وأعمال التنظيف الداخلية والخارجية ، وتتكفل أيضا بالأمن الصناعي .

المبحث الثاني : تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية (دراسة حالة مؤسسة مطاحن الاغواط)

يعتبر موضوع انتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية من اهم المواضيع التي تقوم بها المؤسسة في نهاية السنة، خاصة في تحديد الربح الخاضع للضريبة و ذلك عن طريق الطابقة بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية و ضبط كل التصحيحات اللازمة حسب ما تنص عليه القوانين و التشريعات الجبائية .

المطلب الأول :تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية

نحصل على النتيجة المحاسبية الصافية للمؤسسة محل الدراسة انطلاقا من ميزانية مؤسسة مطاحن الاغواط ، حيث تم الحصول على النتيجة المؤسسة لسنة 2015 عن طريق الميزانية من خلال طرح المجموع العام للأصول من المجموع العام للخصوم حيث :

- مجموع الأصول تم الحصول عليه من ميزانية الأصول لمؤسسة محل الدراسة

- مجموع الخصوم تم الحصول عليه من ميزانية الخصوم لمؤسسة محل الدراسة

يتم حساب النتيجة المحاسبية كالاتي:

النتيجة المحاسبية = مجموع الأصول-مجموع الخصوم

النتيجة المحاسبية=1595914039.84-1443245744=152668295.68

النتيجة المحاسبية=152668295.68دج

التعليق على الميزانية الختامية لمؤسسة مطاحن الاغواط لسنة 2015.

التعليق على ميزانية جانب الأصول: من خلال ميزانية الأصول نجد المعلومات التالية .

مجموع الأصول المتحصل عليه في 2015/12/31 مبلغ اجمالي يقدر ب

4554316891.61 دج ، و المبلغ الصافي يقدر ب 1595914039.84 دج.

الأصول الغير الجارية:

يقدر المجموع الإجمالي للأصول الغير جارية ب 3191183902.10 دج كما يبلغ المجموع الصافي ب 284987069.40 دج ، و يقدر مجموع اهتلاكها ب 2906196832.70 دج.
التثبيات المعنوية مبلغها الإجمالي يقدر ب 222066198.42 دج ،حيث بلغت قيمة اهتلاكها 90207240.20 دج ،ليصبح المبلغ الصافي لها يقدر ب 131858958.22 دج.
التثبيات العينية مبلغها الإجمالي يقدر ب 2968419408 دج ،حيث بلغت قيمة اهتلاكها 2815989593 دج ،ليصبح المبلغ الصافي لها يقدر ب 152429815.9 دج.
التثبيات المالية تتمثل في :

- القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية تقدر ب 380270 دج.

- الضرائب المؤجلة على الأصول تقدر ب 318025.28 دج .

الأصول الجارية:

يبلغ المجموع الإجمالي للأصول الجارية ب 1363132989.51 دج ، و المجموع الصافي لها ب 1310926970.44 دج ،بمؤونة قيمتها 52206019.07 دج.

- المخزونات و المنتجات قيد التصنيع يقدر مبلغها الإجمالي ب 110373280.01 دج، و المجموع الصافي لها ب 92200494.96 دج ،بمؤونة قيمتها 18172785.05 دج.

- الزبائن يقدر مبلغها الإجمالي ب 69138212.77 دج ، و المجموع الصافي لها ب 52340577.05 دج ،بمؤونة قيمتها 16797635.72 دج.

- المدينون الاخرون يقدر مبلغها الإجمالي ب 814506056.70 دج ، و المجموع الصافي لها ب 797270458.40 دج ، بمؤونة قيمتها 17235598.30 دج

الموجودات و ما يماثلها : تتمثل في

-أموال الخزينة و قدرت ب 240615396.47 دج.

التعليق على ميزانية جانب الخصوم نجد المعلومات التالية : مجموع الخصوم المتحصل عليه في 2015/12/31 يقدر ب 1595914039.84 دج ، و ذلك مع احتساب النتيجة الصافية لسنة 2015 التي تظهر في ميزانية جانب الخصوم ضمن عناصر رؤوس الأموال.

- رؤوس الأموال الخاصة :

- راس المال الصادر يقدر ب 432000000 دج

- العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)تقدر ب :264308096.84
- النتيجة الصافية تقدر ب 152668295.68دج
- رؤوس الأموال الخاصة الأخرى الترحيل من جديد تقدر ب 135631701.58 دج
- الخصوم غير الجارية : تتمثل في .
- القروض و الديون المالية قدرت ب :226202000دج
- الضرائب (المؤجلة و المرصود لها) قدرت ب 265458497.96دج
- المؤونات و المنتجات المدرجة في الحساب سلفا قدرت ب 11002122.11
- الخصوم الجارية :تتمثل في .
- الموردون و الحسابات الملحقة قدرت ب 20929580.57دج
- الضرائب قدرت ب 41311318.34دج
- الديون الأخرى قدرت ب 46402426.66دج
- عرض ميزانية مطاحن الاغواط سنة 2015

الشكل رقم :ميزانية الأصول و الخصوم للمؤسسة

BP 95 ZONE IND BOUCHAKEUR LAGHOUAT
EXERCICE:DU 01/01/15 AU
31/12/15

أصول				
2014	2015	2015	2015	
الإجمالي	الإجمالي	امتلاكات-أرصدة	الخام	الأصول المالية
				الأصول المثبتة (غير الجارية)
0.00	0.00	0.00	0.00	فارق الشراء (ou goodwill)
0.00	131,858,958.22	90,207,240.20	222,066,198.42	التثبيبات المعنوية
				<u>التثبيبات العينية</u>
0.00	10,975,183.14	0.00	10,975,183.14	الأراضي
0.00	11,110,152.98	1,269,718,208.86	1,280,828,361.84	البناءات
0.00	130,344,479.78	1,546,271,383.64	1,676,615,863.42	التثبيبات العينية الأخرى
0.00	0.00	0.00	0.00	إهلاك التثبيبات العينية الأخرى
0.00	0.00	0.00	0.00	التثبيبات الجاري إنجازها
				<u>التثبيبات المالية</u>
0.00	0.00	0.00	0.00	السندات الموضوعه موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة
0.00	0.00	0.00	0.00	المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة
0.00	0.00	0.00	0.00	السندات الأخرى المثبتة
0.00	380,270.00	0.00	380,270.00	القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية
0.00	318,025.28	0.00	318,025.28	الضرائب المؤجلة على الأصول
0.00	0.00	0.00	0.00	حسابات الارتباط
0.00	284,987,069.40	2,906,196,832.70	3,191,183,902.10	مجموع الأصول غير الجارية

0.00	0.00	0.00	0.00	الأصول الجارية
0.00	92,200,494.96	18,172,785.05	110,373,280.01	المخزونات و المنتجات قيد الصنع
0.00				<u>الحسابات الدائنة - الإستخدامات المماثلة</u>
0.00	52,340,577.05	16,797,635.72	69,138,212.77	الزبائن
0.00	797,270,458.40	17,235,598.30	814,506,056.70	المدينون الآخرون
0.00	128,500,043.56	0.00	128,500,043.56	الضرائب
0.00	0.00	0.00	0.00	الأصول الأخرى الجارية
				<u>الموجودات و ما يماثلها</u>
0.00	0.00	0.00	0.00	توظيفات و أصول مالية جارية
0.00	240,615,396.47	0.00	240,615,396.47	أموال الخزينة
0.00	1,310,926,970.44	52,206,019.07	1,363,132,989.51	مجموع الأصول الجارية
0.00	1,595,914,039.84	2,958,402,851.77	4,554,316,891.61	المجموع العام للأصول

SPA MOULINS DE
LAGHOUAT
BP 95 ZONE IND BOUCHAKEUR LAGHOUAT

EXERCICE:DU 01/01/15 AU 31/12/15

خصوم

2014	2015	خصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
		رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)
0.00	432,000,000.00	رأس المال غير المطلوب
0.00	0.00	العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)
0.00	264,308,096.84	فارق إعادة التقييم
0.00	0.00	فارق المعادلة
0.00	152,668,295.68	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)
0.00	135,631,701.68	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد
0.00	0.00	حصة الشركة المدمجة
0.00	0.00	حصة ذوي الأقلية
0.00	984,608,094.20	المجموع I
		الخصوم غير الجارية
0.00	226,202,000.00	القروض و الديون المالية
0.00	265,458,497.96	الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)
0.00	0.00	الديون الأخرى غير الجارية
0.00	11,002,122.11	المؤونات و المنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
0.00	502,662,620.07	مجموع الخصوم غير الجارية II
		الخصوم الجارية
0.00	20,929,580.57	الموردون و الحسابات الملحقه
0.00	41,311,318.34	الضرائب
0.00	46,402,426.66	الديون الأخرى
0.00	0.00	خزينة الخصوم
0.00	108,643,325.57	مجموع الخصوم الجارية III
0.00	1,595,914,039.84	المجموع العام للخصوم

المطلب الثاني : تحديد النتيجة المحاسبية من خلال جدول النتائج

من خلال جدول حسابات النتائج لمؤسسة مطاحن الاغواط لسنة 2015 نجد ان النتيجة الصافية الخاضعة للضريبة تقدر ب 152669295.68 دج .

و تم الحصول عليها بطريقة الحساب التالية :

انتاج الدورة = (مبيعات و منتجات ملحقة + فرق المخزونات، منتجات مصنعة و قيد الإنجاز + انتاج مثبت)

انتاج الدورة = 13632138 + 1815494690

انتاج الدورة = 1829126828

استهلاك الدورة = (مشتريات مستهلكة + خدمات خارجية و استهلاكات أخرى)

استهلاك الدورة = -117846043.95 + 1333206499

استهلاك الدورة = -1451052542.95

القيمة المضافة = انتاج الدورة - استهلاك الدورة

القيمة المضافة = 378074285.05 = 1451052542.95 - 1829126828

الفائض الإجمالي = اقيمة المضافة - نفقات الموظفين - ضرائب و رسوم و المدفوعات المماثلة

الفائض الإجمالي = 4731957 - 159102894.45 - 378074285.05

الفائض الإجمالي = 214239433.60 دج

النتيجة العملياتية = الفائض الإجمالي + المنتجات العملياتية الأخرى - أعباء عملياتية أخرى - مخصصات اهتلاكات و مؤونات و خسارة القيمة + اسنرجاع على الخسائر النتيجة العملياتية

النتيجة العملياتية = 214239433.60 + 214239433.60 - 1556366.23 - 52968621.31

821168.95 + 80112000.82

النتيجة العملياتية = 186360856.81

النتيجة المالية = المنتوجات المالية - أعباء مالية

النتيجة المالية = 992456.12 - 3592897.90

النتيجة المالية = 2600441.78

النتيجة العادية قبل الضرائب=النتيجة العملية+النتيجة المالية

النتيجة العادية قبل الضرائب=186360856.81+2600441.78=1886509516.16

النتيجة الصافية للأنشطة العادية= مجموع منتجات الأنشطة العادية – مجموع أعباء الأنشطة العادية

النتيجة الصافية للأنشطة العادية=1733841220.48-1886509516.16

النتيجة الصافية للأنشطة العادية=152668295.68

النتيجة الصافية للدورة= النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة الغير عادية

النتيجة الصافية للدورة=0+152668295.68

النتيجة الصافية للدورة=152668295.68

في هذا الجدول سوف نعرض حسابات النتائج لمؤسسة مطاحن الاغواط

-عرض جدول حسابات النتائج:

SPA MOULINS DE LAGHOUAT
BP 95 ZONE IND BOUCHAKEUR LAGHOUAT

EXERCICE:DU 01/01/15 AU 31/12/15

حسابات النتائج

2014	2015	
0.00	1,815,494,690.00	المبيعات و المنتجات الملحقة
0.00	13,632,138.00	تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع
0.00	0.00	الإنتاج المثبت
0.00	0.00	إعانات الإستغلال
0.00	1,829,126,828.00	1- إنتاج السنة المالية
0.00	1,333,206,499.00-	المشتريات المستهلكة
0.00	117,846,043.95-	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
0.00	1,451,052,542.95-	2- استهلاك السنة المالية
0.00	378,074,285.05	3- القيمة المضافة للإستغلال (2-1)
0.00	159,102,894.45-	أعباء المستخدمين
0.00	4,731,957.00-	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
0.00	214,239,433.60	4- إجمالي فائض الإستغلال
0.00	52,968,621.31	المنتجات العملية الأخرى
0.00	1,556,366.23-	الأعباء العملية الأخرى
0.00	80,112,000.82-	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة
0.00	821,168.95	استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات

0.00	186,360,856.81	5- النتيجة العملياتية
0.00	3,592,897.90	المنتجات المالية
0.00	992,456.12-	الأعباء المالية
0.00	2,600,441.78	6- النتيجة المالية
0.00	188,961,298.59	7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
0.00	36,073,184.35-	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
0.00	219,818.56-	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
0.00	1,886,509,516.16	مجموع منتجات الأنشطة العادية
0.00	1,733,841,220.48-	مجموع أعباء الأنشطة العادية
0.00	152,668,295.68	8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
0.00	0.00	عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)
0.00	0.00	عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)
0.00	0.00	9- النتيجة غير العادية
0.00	152,668,295.68	10- صافي نتيجة السنة المالية
		حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)
		11- صافي نتيجة المجموع المدمج (1)
		و منها حصة ذوي الأقلية (1)
		حصة المجمع (1)

المطلب الثالث : تحديد النتيجة الجبائية

تقوم مؤسسة مطاحن الاغواط بتحديد النتيجة الجبائية وفقا لاحكام التشريع الجبائي ، وذلك بإضافة الأعباء غير قابلة للخصم (الاستردادات) الى النتيجة المحاسبية مطروح منها الإيرادات الغير خاضعة للضريبة (التخفيضات).

حيث ان القاعدة الضريبية في احتساب النتيجة الجبائية تتمثل في ما يلي :

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

و تتم معالجة عناصر النتيجة الجبائية لمؤسسة مصاحن الاغواط كالاتي:

1- **النتيجة المحاسبية:** يتم استخراجها من جدول حساب النتائج لسنة 2015، بحيث حققت المؤسسة ربح قدر ب 152668295.68 دج

2- **الاستردادات:** يقدر مجموعها ب 36573802 دج حيث تتكون استردادات مؤسسة مطاحن الاغواط من خلال تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2015 كما هو موضح في الجدول التالي:

1 2 5 4 7 8 9 4 4 5 7 8 5 4 5	رقم التعريف الجبائي	وثيقة موجهة للإدارة
SPA MOULINS DE LAGHOUAT		تعيين المؤسسة :
SPA MOULINS DE LAGHOUAT		النشاط :
BP 95 ZONE IND BOUCHAKEUR LAGHOUAT		العنوان :
01/01/2015	31/12/2015	الفترة من
9 جدول تحديد النتيجة الجبائية		

152,668,295.00	ربح	I. النتيجة الصافية للسنة المالية (حساب النتائج)
	خسارة	
		II. الاستردادات.
		أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال
		حصص الهدايا الاشهارية غير القابلة للخصم
		حصص الاشهار المالي و الرعاية الخاصة غير القابلة للخصم
		مصاريف الاستقبال غير قابلة للخصم
		الاشتراقات و الهبات غير القابلة للخصم
		الضرائب و الخصوم غير قابلة للخصم
		مؤونات غير قابلة للخصم
279,800.00		الاهتلاكات غير قابلة للخصم
		مصاريف البحث و التطوير غير قابلة للخصم
		الاهتلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الاجباري (ملك المستاجر) (المادة 27 ق.م.ت.2010)
		الايجازات خارج النتيجة المالية (القرض المؤجر) (المادة 27 ق.م.ت.2010)
36,073,184.00	الضرائب الواجب دفعها على النتائج	الضريبة على ارباح الشركات
219,818.00	الضرائب المؤجلة (تغيرات)	
		خسائر القيمة غير قابلة للخصم
1,000.00		الغرامات و العقوبات غير قابلة للخصم
		استردادات أخرى (*)
36,573,802.00	مجموع الاستردادات	III. الخصومات.
		فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها (المادة 173 من ق.ض.م.و.ر.م.)
		حواصل و فوائض القيمة المتأتية من تنازل على الأسهم و الأوراق المماثلة و كذلك تلك المتأتية من الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة في البورصة OPCVM
		المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات او تلك المعفاة صراحة المادة 147 مكرر من ق.ض.م.و.ر.
		الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الاجباري (القرض المؤجر) (المادة 27 ق.م.ت.2010)
		الايجازات خارج النتيجة المالية (ملك المستاجر) (المادة 27 ق.م.ت.2010)
		تكملة الاهتلاكات
		خصومات اخرى (*)
-	مجموع الخصوم	
		IV. العجز السابق القابل للخصم (المادة 147 من ق.ض.م.و.ر.م.).
		عجز سنة 2017
		عجز سنة 20
		عجز سنة 20
		عجز سنة 20
		عجز سنة 20
-	المجموع القابل للخصم	
189242097.00	ربح	النتيجة الجبائية (IV-III-II+I)
	خسارة	

أولاً: الاهتلاكات الغير قابلة للخصم

تخص الاهتلاكات غير قابلة للخصم سيارة سياحية مرتبطة بنشاط المؤسسة تم اقتنائها بتاريخ 2012/05/22 معدل اهتلاكها 20% بقيمة 2399000 دج أي القسط السنوي المسجل محاسبيا هو 479800 دج ($479800 = 0.2 * 239900$).

كما نص المشرع الجبائي على ان اهتلاك السيارات السياحية المرتبطة بنشاط المؤسسة يجب ان تهتك على أساس ما قيمته 1000000 دج أي:

القسط القابل للخصم حسب المشرع الجبائي هو: $200000 = 0.2 * 1000000$

قيمة الاهتلاك الواجب استردادها: $279800 = 200000 - 479800$ دج ملحق رقم

ثانياً: الضرائب الواجب دفعها عن النتائج

تتمثل في الضريبة على أرباح الشركات الواجب دفعها و تحسب كالتالي :

النتيجة المحاسبية قبل الضرائب (من جدول حساب النتائج) مضروب في نسبة 19% (بما ان المؤسسة إنتاجية) .

$$\leftarrow 36073184 = 0.19 * 188961298.59$$

ثالثاً: الضرائب المؤجلة:

تقوم مؤسسة مطاحن الاغواط في نهاية كل سنة بتكوين مؤونة أعباء خاصة بالتقاعد و نهاية الخدمة، و يقوم المحاسب بتشكيل مؤونة لمواجهة التكاليف المتوقع حدوثها مستقبلا حيث توقعت مؤسسة مطاحن الاغواط في 2014/12/31 مؤونة تقدر ب 437264.95 دج غير ان هذه المؤونة لا تتوافق مع التشريع الجبائي الذي لا يعترف بخصم هذه التكاليف من الربح المحقق الا اذا تحققت فعلا، حيث قدرت المؤونة الحقيقية ب 217446.39 دج مما يتم استرجاع التغير في تلك المؤونة على أساس استرداد .

$$219818.56 = 217446.39 - 437264.95 \text{ دج ملحق رقم}$$

و يتم تسجيلها بالطريقة التالية:

219818.56	من ح / - فرض ضرائب مؤجلة أصول	013300
219818.56	الى ح / - الضرائب المؤجلة على الأصول	692000

رابعاً:العقوبات و الغرامات الغير قابلة للخصم

يرفض المشرع الجبائي خصم كل أنواع الغرامات و العقوبات مهما كانت قيمتها و قد بلغت قيمتها في مؤسسة مطاحن الاغواط ب 1000دج

- في 2015/07/30 فرضت على المؤسسة فرع تمناست غرامة مالية لتأخير في التصريح قدرت ب 500دج ملحق رقم

- في 2015/07/30 فرضت على المؤسسة فرع عين صالح غرامة مالية لتأخير في التصريح قدرت ب 500دج ملحق رقم

3- التخفيضات(الاعفاءات): لم تسجل المؤسسة أي تخفيضات خلال سنة 2015

4-خسائر السنوات السابقة : لم تسجل المؤسسة أي خسائر خلال الأربع سنوات السابقة

و مما سبق نستخلص النتيجة الجبائية :

النتيجة المحاسبية الصافية لسنة 2015=152668295دج

(+) الاستردادات =دج 36573802

(-) التخفيضات =0

(-) خسائر السنوات السابقة =0

النتيجة الجبائية =189242098دج

المطلب الرابع:حساب الضريبة على أرباح الشركات لمؤسسة مطاحن الاغواط

تقوم المؤسسة بحساب الضريبة على أرباح الشركات بعد ما يتم تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2015 ، حيث تخضع هذه المؤسسة الى معدل 19% بمانها مؤسسة إنتاجية.

قيمة الضريبة على أرباح الشركات= النتيجة الجبائية *معدل الضريبة

$35955998.62 = 189242098 * 19\%$

ان مؤسسة مطاحن الاغواط تدفع الضريبة على أرباح الشركات عن طريق تصريح G50 على ثلاث

دفعات و سنوضح في الجدول التالي مبالغ تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2015 .

الجدول رقم ٦ : جدول التسبيقات الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2015.

التسبيقات	المبلغ
التسبيق الأول	7619255
التسبيق الثاني	12455962
التسبيق الثالث	12455962
المبلغ المراد خصمه	32531179
الضريبة على أرباح الشركات الواجب دفعها	3542005

حيث يكون التسجيل المحاسبي كالاتي:

695	من ح / الضرائب على الأرباح المبنية على الأنشطة العادية	xxx	xxx
444	الى ح / ضرائب على النتائج تحديد الضريبة على أرباح الشركات	xxx	xxx

و حسب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2018 فان اخر اجل لدفع قيمة الضريبة هو يوم 20 من الشهر الذي يلي إيداع التصريح ، أي مدة 20 يوم بعد 30 افريل و عند التسديد يكون القيد كالتالي:

444	من ح / ضرائب على النتائج تحديد الضريبة على أرباح الشركات	xxx	xxx
512	الى ح / البنك	xxx	xxx

خلاصة:

من خلال دراستنا التطبيقية في المؤسسة الإنتاجية لمنتوج الفرينة و السميد، التي حاولنا فيها معرفة كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في المؤسسة بعد تحليل و معالجة الأعباء غير القابلة للخصم و القابلة للخصم، و كيف تعالج الضرائب المؤجلة محاسبيا فيها بناء على وثائق المؤسسة و تصريحاتها الجبائية، نستنتج انه مازالت هنالك مشاكل تعترض المحاسبين من اجل التكيف مع القوانين الجبائية و هذا راجع لاختلاف المفاهيم و الأهداف بين النظامين المحاسبي و الجبائي، فعلى المؤسسات الاقتصادية توطيد العلاقة مع إدارة الضرائب لتحقيق التوافق و الانسجام بينهما .

الخاتمة

الخاتمة:

تعتبر المحاسبة وسيلة لحساب الاوعية الضريبية للمؤسسات فهي تمكننا من تحديد النتيجة التي من خلالها يحدد الربح الذي يفرض على الضريبة بحيث ان التطبيقات التي اتى بها النظام المحاسبي المالي اوجبت على المؤسسة ان توفر في قوائمها المالية معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية و هذا ما يلزم المؤسسة اعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية وفق القوانين و التشريعات الجبائية الذي يبين الأعباء الغير قابلة للخصم و النواتج الغير خاضعة للضريبة لان هذا الانتقال يمر بعدة تصحيحات ضرورية بسبب الاختلاف و التباعد الموجود بين المباديء المحاسبية و القواعد الجبائية . و لعل هذا التباعد راجع لتبني الجزائر نظام محاسبي مالي يعتمد بالدرجة الأولى على تلبية احتياجات المستثمر من خلال تزويده بصورة صادقة و واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسات و لا يضع ضمن أولوياته الاعتبارات الجبائية كما يجب.

و لقد سعينا من خلال هذه المذكرة الى الإجابة عن الإشكالية المطروحة و المتمثلة في كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية. حيث تم معالجة هذه الإشكالية عبر فصلين. حيث في الفصل الأول تناولنا النتيجة المحاسبية و الأنظمة الجبائية الموجودة في الجزائر و كيف تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية. اما في الفصل الثاني فكان الجانب التطبيقي للدراسة ، يتمثل في خطوات الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية مطاحن الاغواط. و توصلنا بعد القيام بهذه الدراسة الى جملة من النتائج سوف نقوم بذكرها.

اختبار الفرضيات

بالعودة الى فرضيات الدراسة و على ضوء تلك النتائج التي تم الوصول اليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع بجانبه النظري و التطبيقي يمكن اختبار الفرضيات كما يلي .

الفرضية الأولى

الفرضية الأولى صحيحة كون ان النتيجة الجبائية ما هي الانتيجة محاسبية مع احداث بعض التغيرات والتعديلات عليها المنصوص عليها في القانون .

الفرضية الثانية

الفرضية الثانية صحيحة كون ان الضرائب المؤجلة هي تلك الضرائب الناتجة عن الفروقات و الاختلافات بين الاحداث المحاسبية و اثارها الجبائية المستقبلية و التي تقوم المؤسسة بمعالجتها محاسبيا.

النتائج العامة للدراسة

من خلال هذا البحث حاولنا الاجابة على الإشكالية المطروحة و المتمثلة في كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية و من خلال الجانب النظري و التطبيقي لقد تمكنا من استنتاج ما يلي:

- تعتبر النتيجة المحاسبية الربح الصافي الناتج عن ممارسة المؤسسة نشاطا تجاريا معينا، بعد مقابلة الإيرادات بالاعباء التي أدت الى الوصول الى ذلك الربح ، و يتم حساب النتيجة بطريقتين.

- يعتمد النظام الضريبي للمؤسسات على المحاسبة لان النتيجة التي تطبق عليها الضريبة ما هي الا النتيجة المحاسبية معدله و مصححة.

- يتم تحديد النتيجة الجبائية بعد حساب النتيجة المحاسبية التي تطبق على الضريبة.

- ينشأ الاختلاف بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية بسبب وجود اختلافات جوهرية بين الأسس التي تحكم قياس كل منهما إضافة الى اهداف كل منهما.

- أي تعديلات في النتيجة المحاسبية ستؤدي بالضرورة الى التأثير على النتيجة الجبائية التي تخضع معالجتها الى التشريعات و القوانين الجبائية.

- يستفيد النظام الجبائي من مخرجات النظام المحاسبي المالي التي تتمثل في المعلومات المحاسبية و النتائج المعروضة في القوائم المالية في عملية تحديد النتيجة الجبائية .

الاقتراحات و التوصيات:

بناءا على النتائج المتوصل اليها توصلنا الى مجموعة من التوصيات:

- على المشرع الجزائري إعادة النظر في القوانين الجبائية و جعلها اكثر ملائمة مع النظام المحاسبي المالي ، و توفير المتطلبات الضرورية لتكييف و ملائمة البيئة الجبائية مع متطلبات البيئة المحاسبية.

- على المؤسسة المتابعة الدورية و المستمرة فيما يخص كل التشريعات القانونية الجبائية ،كونها تتغير من وقت لآخر

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

- ان الاعتماد على النتيجة الجبائية يؤثر على الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسة و على متخذي القرار

- عقد دورات تكوينية لصالح موظفي المؤسسة و موظفي مصلحة الضرائب و هذا لمساعدتهم على الفهم الجيد لقوانين الضريبة

افاق البحث:

من خلال الدراسة المقدمة نقشنا اهم الإشكاليات و التساؤلات المطروحة في مجال جباية المؤسسة ، و كون الميدان الجبائي ميدان متغير من حين لآخر فهو يستحق البحث الدائم و الغوص فيه، فان بحثنا يحتاج الى دراسات أخرى لتوضيح الرؤية و اثرائه ، و ذلك من خلال التطرق الى مواضيع لها علاقة بموضوعنا نذكر منها:

- المعالجة الجبائية و المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات للشركات الام.

- ما هي اثار الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية

- كيف يمكن للمؤسسات الجزائرية الاعتماد على النظام الانجلوساكسوني عند اعداد الميزانية المحاسبية

قائمة المصادر و المراجع

أولا الكتب:

- 1- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق و المعايير الدولية الجزء الثاني، منشورات كليك ، الجزائر ، 2013
 - 2- تجاني بالرقي، الحاج حلقوم، محاسبة الضرائب المؤجلة، مطبوعة كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، 2012
 - 3- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، ط1، دار النشر جيطالي، الجزائر ، 2009
 - 4- عبد الرحمان رميدي و علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الجزائر، 2016
- ثانيا الدورات و المجالات:

- 1- ايمان يخلف و محمد طرشي و عزوز علي، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (اليات و تعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية و المالية ، المجلد الرابع ، العدد الثاني، الجزائر ، ديسمبر 2017
- 2- حسوس صديق ، شريط صلاح الدين، القروقات المؤقتة و محاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي ، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، المجلد 13، العدد 2
- 3- د. دراجي عيسى أ. قندز بن توتة " الانتقال من المحاسبية الى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 12- الضرائب على الدخل ، مجلة الحقوق و العلوم الانسانية ، العدد الاقتصادي 35(02)، جامعة زيان عاشور بالجلفة، جويلية 2018
- 4- د. قدوري عمارو د . عواق العربي " المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي " مجلة الدراسات الجبائية العدد 12 ، المدرسة العليا للتجارة ، 2018،

5- إمامش يوسف وآخرون ، معوقات عدم الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية -دراسة ميدانية ، مجلة الأقتصاد ، المجلد 10 ، العدد 01 ، 2019

6- محمد براق، تسعديت بوسبعين، تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكيف النظام الجبائي و IAS الحالي ، مداخلة في اطار الملتقى المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية المعايير الدولية للمراجعة ، جامعة سعد دحلب ،البلدية،

ثالثا التقارير،القوانين،المراسيم و القرارات

1- المادة 282 مكرر محدثة بموجب المادة 2 من ق.م. / 2007 و معدلة بموجب المادتان 13 من ق.م. / 2015 و 8 من ق.م. / 2022

2- المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2022

3- المادة 282 مكرر 6 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2022

4- المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2022

5- المادة رقم 50 من قانون المالية لسنة 2022*

6- المادة 171 - 172 ق.ض.م.ور.م. ،سنة 2020 ،ص 40،معدلة بموجب المادتين

9 من ق.م.ت. لسنة 2009 و 3 من ق.م. لسنة 2016

7- المادة رقم 43 من قانون المالية لسنة 2022

8- المادة 4 من قاون المالية التكميلي لسنة 2021

9-وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، منشور رقم 03 /وم/م ع /ض/ قانون المالية

لسنة 2018 الصادرة بتاريخ 2018/02/08

10- المادة رقم 02 قانون المالية لسنة 2019¹

11-المادة 172 و 173 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022

12-المادة 147 مكرر، قانون الض ا رتب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022

13- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية،الجريدة الرسمية،2022

14-الجريدة الرسمية، العدد 49 ، الأمر رقم 10 - 01 المؤرخ في 2010/08/29

المتضمن قانون المالية التكميلي 2010 المادة 27

15-وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، قانون المالية لسنة 2022

رابعا المذكرات و رسائل الدكتوراه:

- 1- أميرة لبقة هاجر العفيفي ، "نتيجة المؤسسة الاقتصادية بين الاطر المحاسبية والجبائية" مذكرة ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة ' معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت 2019/2018
- 2- خفاش سمير ، اعمال نهاية السنة مع تحديد النتيجة الجبائية ، مذكرة نيل شهادة الماستر ،تخصص محاسبة ،كلية العلوم الأقتصادية جامعة الجزائر 3 2016/2015
- 3- طيب ايمان ، مسلم صارة ، اشكالية الضرائب المؤجلة بين المعايير المحاسبية الدولية والمتطلبات الجبائية في الجزائر دراسة حالة cdi-opgi ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، تخصص محاسبة وجباية معمقة ، معهد العلوم الأقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين تموشنت 2019/2018
- 4-عبير وكواك،تبر زايد ، "الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية" ، مذكرة لنيل شهادة الماستر اكايمي ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 2018/2017
- 5- محمد الزين زين،نور الدين دباب ،يوسف الاخوص ،اثر المفاضلة بين النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة عن العبء الضريبي ،مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي ، تخصص محاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 2018/2017
- 6- سفيان بن بلقاسم ، النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و التطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراة دولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 2010/2009
- 7- امينة بوفرح، اثر المعالجة للاتمان التجاري وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري على المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة و جباية ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2012/2011
- 8-تارقي اكرم،حلاون عبد النور،الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة اتصالات الجزائر ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية البلدية 2021/2020

9-رشاشو انيس ،محمد فتحي، الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة انزقا، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية البلدية 2021/2020

10- سيفاوي عبد اللطيف،جباري سارة ناريمان، الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة مطاحن مرابط ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم المالية و المحاسبة ،سعيدة،2020/2019.

SPA MOULINS DE LAGHOUAT
BP 95 ZONE IND BOUCHAKEUR LAGHOUAT

EXERCICE:DU 01/01/15 AU 31/12/15

حسابات النتائج

2014	2015	
0.00	1,815,494,690.00	المبيعات و المنتجات الملحقة
0.00	13,632,138.00	تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع
0.00	0.00	الإنتاج المثبت
0.00	0.00	إعانات الإستغلال
0.00	1,829,126,828.00	1- إنتاج السنة المالية
0.00	-1,333,206,499.00	المشتريات المستهلكة
0.00	-117,846,043.95	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
0.00	-1,451,052,542.95	2- استهلاك السنة المالية
0.00	378,074,285.05	3- القيمة المضافة للإستغلال (2-1)
0.00	-159,102,894.45	أعباء المستخدمين
0.00	-4,731,957.00	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
0.00	214,239,433.60	4- إجمالي فائض الإستغلال
0.00	52,968,621.31	المنتجات العملياتية الأخرى
0.00	-1,556,366.23	الأعباء العملياتية الأخرى
0.00	-80,112,000.82	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة
0.00	821,168.95	استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
0.00	186,360,856.81	5- النتيجة العملياتية
0.00	3,592,897.90	المنتجات المالية
0.00	-992,456.12	الأعباء المالية
0.00	2,600,441.78	6- النتيجة المالية
0.00	188,961,298.59	7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
0.00	-36,073,184.35	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
0.00	-219,818.56	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
0.00	1,886,509,516.16	مجموع منتجات الأنشطة العادية
0.00	-1,733,841,220.48	مجموع أعباء الأنشطة العادية
0.00	152,668,295.68	8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
0.00	0.00	عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)
0.00	0.00	عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)
0.00	0.00	9- النتيجة غير العادية
0.00	152,668,295.68	10- صافي نتيجة السنة المالية
		حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)
		11- صافي نتيجة المجموع المدمج (1)
		و منها حصة ذوي الأقلية (1)
		حصة المجمع (1)

SPA MOULINS DE LAGHOUAT
 BP 95 ZONE IND BOUCHAKEUR LAGHOUAT
 EXERCICE:DU 01/01/15 AU 31/12/15

أصول

2014	2015	2015	2015	الأصول المالية
الإجمالي	الإجمالي	اهتلاكات بأرصدة	الخام	
				الأصول المثبتة (غير الجارية)
0.00	0.00	0.00	0.00	فارق الشراء (ou goodwill)
0.00	131,858,958.22	90,207,240.20	222,066,198.42	التثبيبات المعنوية
				<u>التثبيبات العينية</u>
0.00	10,975,183.14	0.00	10,975,183.14	الأراضي
0.00	11,110,152.98	1,269,718,208.86	1,280,828,361.84	البناءات
0.00	130,344,479.78	1,546,271,383.64	1,676,615,863.42	التثبيبات العينية الأخرى
0.00	0.00	0.00	0.00	إهلاك التثبيبات العينية الأخرى
0.00	0.00	0.00	0.00	التثبيبات الجارية إنجازها
				<u>التثبيبات المالية</u>
0.00	0.00	0.00	0.00	السندات الموضوعه موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة
0.00	0.00	0.00	0.00	المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقه
0.00	0.00	0.00	0.00	السندات الأخرى المثبتة
0.00	380,270.00	0.00	380,270.00	القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية
0.00	318,025.28	0.00	318,025.28	الضرائب المؤجلة على الأصول
0.00	0.00	0.00	0.00	حسابات الإرتباط
0.00	284,987,069.40	2,906,196,832.70	3,191,183,902.10	مجموع الأصول غير الجارية
0.00	0.00	0.00	0.00	الأصول الجارية
0.00	92,200,494.96	18,172,785.05	110,373,280.01	المخزونات و المنتجات قيد الصنع
0.00				<u>الحسابات الدائنة - الإستخدامات المماثلة</u>
0.00	52,340,577.05	16,797,635.72	69,138,212.77	الزبائن
0.00	797,270,458.40	17,235,598.30	814,506,056.70	المدينون الآخرون
0.00	128,500,043.56	0.00	128,500,043.56	الضرائب
0.00	0.00	0.00	0.00	الأصول الأخرى الجارية
				<u>الموجودات و ما يماثلها</u>
0.00	0.00	0.00	0.00	توظيفات و أصول مالية جارية
0.00	240,615,396.47	0.00	240,615,396.47	أموال الخزينة
0.00	1,310,926,970.44	52,206,019.07	1,363,132,989.51	مجموع الأصول الجارية
0.00	1,595,914,039.84	2,958,402,851.77	4,554,316,891.61	المجموع العام للأصول

SPA MOULINS DE LAGHOUAT
BP 95 ZONE IND BOUCHAKEUR LAGHOUAT

EXERCICE:DU 01/01/15 AU 31/12/15

خصوم

2014	2015	خصوم
		رؤوس الاموال الخاصة
		رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)
0.00	432,000,000.00	رأس المال غير المطلوب
0.00	0.00	العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)
0.00	264,308,096.84	فارق إعادة التقييم
0.00	0.00	فارق المعادلة
0.00	0.00	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)
0.00	152,668,295.68	رؤوس الاموال الخاصة الأخرى،ترحيل من جديد
0.00	135,631,701.68	حصة الشركة المدمجة
0.00	0.00	حصة ذوي الأقلية
0.00	984,608,094.20	المجموع I
		الخصوم غير الجارية
		القروض و الديون المالية
0.00	226,202,000.00	الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)
0.00	265,458,497.96	الديون الأخرى غير الجارية
0.00	0.00	المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا
0.00	11,002,122.11	مجموع الخصوم غير الجارية II
0.00	502,662,620.07	الخصوم الجارية
		الموردون و الحسابات الملحقة
0.00	20,929,580.57	الضرائب
0.00	41,311,318.34	الديون الأخرى
0.00	46,402,426.66	خزينة الخصوم
0.00	0.00	مجموع الخصوم الجارية III
0.00	108,643,325.57	المجموع العام للخصوم
0.00	1,595,914,039.84	

Désignation de l'entreprise:	SPA MOULINS DE LAGHOUAT SPA MOULINS DE LAGHOUAT
Activité:	SPA MOULINS DE LAGHOUAT
Adresse:	BP 95 ZONE IND BOUCHAKEUR LAGHOUAT

Exercice du	01/01/15	au	31/12/15
-------------	----------	----	----------

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	152 668 295
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote- part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote - part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	36 073 184
	Impôts différé (variation)	219 818
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		
Total des réintégrations		36 573 802
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
Total des déductions		
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2011		
Déficit de l'année 2012		
Déficit de l'année 2013		
Déficit de l'année 2014		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	189 242 098
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre