جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

الموضوع :

العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفق قواعد النظام المالي المحاسبي وقواعد النظام الجبائي

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة، تخصص المحاسبة

من اعداد الطالب:

عبد النور صبوح

تحت اشراف الأستاذة :

عزيزة المهري

السنة الجامعية: 2020/2019

إهداء

إلى من علمني النجاح و الصبر... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... أبي.

إلى من علمتني و عانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه... إلى من كان دعاؤها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي... أمي.

إلى جميع أفراد أسرتي العزيزة و الكبيرة كل باسمه أينما وجدوا.

إلى ملاكي في الحياة أينما كان.

إلى أصدقائي رفقاء دربي من داخل الجامعة و خارجها.

إلى الأستاذة المشرفة مهري عزيزة، إلى أساتذتي الكرام الذين أناروا دروبنا بالعلم و المعرفة.

إلى كل من يقتنع بفكرة فيدعو إليها و يعمل على تحقيقها، لا يبغي بها إلا وجه الله و منفعة الناس.

إليكم أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.

شكر وتقدير

أرى لزاما علي تسجيل الشكر و إعلامه و نسبة الفضل لأصحابه، استجابة لقو النبي صلى الله عليه وسلم : **«من لم يشكر الناس لم يشكر الله»**.

و كما قيل :

علامة شكر المرء إعلان حمـده فمن كتم المعروف منهم فما شكر

فالشكر أولا لله عز و جل على أن هداني لسلوك طريق البحث و التشبه بأهل العلم و إن كان بيني و بينهم مفاوز.

كما أخص بالشكر أستاذتي الكريمة و معلمتي الفاضلة المشرفة على هذا البحث الدكتورة مهري عزيزة، فقد كانت حريصة على قراءة كل ما أكتب ثم توجهني إلى ما ترى بأرق عبارة و ألطف إشارة، فلها مني وافر الثناء و خالص الدعاء.

كما أشكر السادة الأساتذة و كل الزملاء و كل من قدم لي فائدة أو أعانني بمرجع، أسأل الله أن يجزيهم عني خيرا و أن يجعل عملهم في ميزان حسناتهم.

الملخص

الملخص

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على التعديلات التي يعتمدها النظام الجبائي لمعالجة النتيجة المحاسبية، والتي يتوصل إليها عن طريق اتباع مفاهيم وقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي الذي من خلاله يتم تسجيل جميع العمليات بما فيها جميع أعباء وايرادات الدورة المحاسبية والتي تختلف عن القواعد والنصوص الجبائية، هذا للوصول إلى النتيجة الجبائية وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة، وهذه التعديلات تتمثل في تسويات خارج المحاسبة بإتباع ما تنص عليه التشريعات والقوانين الجبائية، من خلال وضع شروط شكلية وموضوعية تسمح بخصم بعض الأعباء، ورفض بعضها وإعادة ادماجها في النتيجة المحاسبية أو وضع أسقف لخصمها وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة.

الكلمات المفتاحية: النتيجة المحاسبية، الاسترادات، التخفيضات، النتيجة الجبائية.

Abstract : This study aims to identify the amendments adopted the tax systemto treatment the accounting result, and reached by following the concepts, rules

and principles of financial accounting system, through which all operations arerecorded, including all the burdens and revenue accounting cycle, which differ from the rules and provisions of the tax, to access the result of tax and sodetermine the taxable profit, these amendments are in settlements outsideAccounting, following as provided for in legislation and tax laws, through theSetting condition of formal and substantive conditions allow to deduct some ofThe outlay, and he rejected each and reintegration in the accounting result orPut the bishop of rival and thus determine the taxable profit.

Key words : accounting result, reintegration, reduction, the result of the tax.

الفهرس

الفهرس

الفهرس:

البيان	رقم
الشكر	
الاهداء	
الملخص	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
المقدمة العامة	
الفصل الأول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية	4
المبحث الأول: تحديد النتيجة المحاسبية	4
المطلب الأول: مفهوم النتيجة المحاسبية	4
أولا: الدورة المحاسبية ونتيجتها	4
ثانيا: تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم1	9
ثالثا: أنواع القوائم المالية	10
المطلب الثاني: طرق تحديد النتيجة المحاسبية	14
أولا: تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية	14
ثانيا: تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حساب النتائج	18
المبحث الثاني: تقديم أنظمة الإخضاع الضريبي	22
المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي	22
أولا: تعريف النظام الضريبي	22
ثانيا: تعريف الضريبة	22
المطلب الثاني: أنواع الأنظمة الضريبة المطبقة في الجزائر	23
أولا. نظام الضريبة الجزافية الوحيدة	23
ثانيا: النظام الحقيقي	27
المبحث الثالث: الضريبة على أرباح الشركاتIBS في الجزائر	28

الفهرس

المطلب الأول: مفهوم ومجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات	28
أولا: مفهوم الضريبة على أرباح الشركات	28
ثانيا: مجال التطبيق	29
المطلب الثاني: أليات حساب الضريبة على أرباح الشركات	32
أولا: معدلات الضريبة على أرباح الشركات	32
ثانيا: الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات	34
ثالثا: كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات.	35
الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	
المبحث الأول: النتيجة الجبائية وآلياتها	39
المطلب لأول: النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها	39
أولا: تعريف النتيجة الجبائية	39
ثانيا: العناصر المكونة للنتيجة الجبائية	42
ثالثا: الشروط العامة لخصم الأعباء	43
المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لعناصر (الاسترددات والخصومات)	44
أولا: الاسترددات(الإدماجات)	44
ثانيا: الخصومات (التخفيضات)	46
ثالثا: نظرة النظام المحاسبي المالي للاسترددات والخصومات عند تحديد النتيجة الجبائية	48
المبحث الثاني: أثر الفروقات المؤقتة في تحديد النتيجة الجبائية	51
المطلب الأول: معالجة الضرائب المؤجلة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي "12الضرائب على الدخل"	51
أولا: مفاهيم عامة حول المعيار المحاسبي الدولي	51
ثانيا: تعريف المصطلحات الواردة في معيار الدولي12 "الضرائب على الدخل"	53
ثالثا: أمثلة تطبيقية عن كيفية تطبيق المعيار	54
المطلب الثاني: معالجة الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي	55

الفهرس

أولا: تعريف الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي	55
ثانيا: مجال التطبيق	56
ثالثا: حساب وتصنيف الفروقات الزمنية والأساس الضريبي	56
رابعا: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة	57
الخاتمة	62
قائمة المراجع	64

قائمة

الجداول والأشكال

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	ميزانية الأصول	15
02-01	ميزانية الخصوم	17
03-01	حساب النتائج حسب الطبيعة	20
04-01	أجال ونسب التسديد المجزأ للضريبة الجزافية الوحيدة	26
05-01	تطور معدلات الضريبة على الأرباح في الجزائر	32
06-01	معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات	33
07-01	تاريخ تسديد تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات	35
01-02	الطريقة المختصرة لتحديد النتيجة الجبائية حسب النظام لمحاسبي المالي	42
02-02	طبيعة الفرق المؤقت والضريبة المؤجلة تبعا لوضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والجبائي –عناصر الميزانية–	56
03-02	طبيعة الفرق المؤقت والضريبة المؤجلة تبعا لوضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والجبائي –عناصر جدول حساب النتائج–	57
04-02	تحديد النتيجة الجبائية	59

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	الدورة المحاسبية	4
01-02	مخطط توضيحي للعلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية	40

المقدمة العامة

المقدمة العامة

تسعى السياسة المالية من خلال الضرائب إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، من أجل تحقيق الموارد العامة للدولة وتوزيع الثروة وتقليل التفاوت في الدخول وتشجيع الاستثمار وغيرها، إضافة إلى تحديد مبادئ وقواعد لتحديد الربح الجبائي وكيفية فرض الضريبة، على عكس المحاسبة التي تهدف على تحديد النتائج وتساعد في حفظ حقوق الدائنين وحصص الشركاء وغيرها، وبصفة عامة خدمة المستثمر من خلال إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وبالتالي فإن اختلاف الأهداف ينتج عنه بالضرورة اختلاف النتائج المتوصل، إليها وتظهر درجة الترابط والتفاعل بين المحاسبة والجباية، من خلال استفادة هذه الأخيرة من مخرجات النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في المعلومات المحاسبية والنتائج المعروضة في القوائم المالية في عملية تحديد النتيجة الجبائية، كما تظهر أيضا درجة الاختلاف بين النظاميين من جهة أخرى من حيث أن النظام الجبائي لا يستخدم هذه النتائج مباشرة إلا بعد أن يجري عليها التسويات والتعديلات الضرورية بهدف الوصول إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة أو ما يعرف بالوعاء الضريبي.

من خلال موضوع البحث يمكن طرح الاشكالية التالية:

كيف يعتمد النظام الجبائي على النتيجة المحاسبية في تحديد النتيجة الجبائية؟

وعلى ضوء الاشكالية نقوم بطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- فيما تتمثل أهم الفروقات والاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؟
- كيف يتم تحديد النتيجة الجبائية في الجزائر؟
- ماذا يقصد بالضرائب المؤجلة وكيف تعالج ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12" الضرائب على الدخل"؟

فرضيات البحث:

وللإجابة على هذه الإشكالية المطروحة وكذا مجموعة التساؤلات يمكن طرح بعض الفرضيات التالية التي تعتبر كإجابة أولية للبحث:

- يرجع سبب الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي إلى اختلاف المبادئ المحاسبية مع المبادئ الجبائية.

- يتم تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات المنصوص عليها قانونيا.
- يعالج المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضرائب المؤجلة الناتجة الفروقات المؤقتة الناتجة عن الاختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال دورة مالية معينة.

مبررات اختيار الموضوع:

يمكن حصر الأسباب المؤدية لاختيار الموضوع في النقاط التالية:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص.
- الأهمية التي يكتسيها الموضوع خاصة بسبب تحكم العمل الجبائي على العمل المحاسبي.
- اكتساب معرفة وخبرة للاستفادة منها مستقبلا في المجال المهني المحاسبي.

أهمية وأهداف البحث:

تكمن أهداف البحث في النقاط التالية:

- ابراز وبيان علاقة النتيجة المحاسبية بالنتيجة الجبائية من خلال معرفة مدى مطابقة القوانين الجبائية مع النظام المحاسبي المالي.
- توضيح الجانب المحاسبي والجبائي لمعالجة الضرائب المؤجلة في إطار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضرائب على الدخل.

أما أهمية البحث فتمثلت في:

- معرفة التوجه المحاسبي الجديد في تحديد النتيجة الجبائية ومدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.
- توضيح أهمية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية طبقا للتشريعات والقوانين المعمول بها في نطاق الأنظمة الجبائية الجزائرية.

المنهج المتبع:

من أجل الإلمام بجوانب الدراسة تم الاعتماد، على المنهج الوصفي لعرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالنتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية واتباع المنهج التحليلي من أجل ابراز مراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وتوضيح العلاقة بين النتيجتين.

- **صعوبات البحث:** تتجلى صعوبات البحث في:
  - قلة المراجع في الجانب الجانب الجبائي في ظل التحيين الدائم للقوانين الجبائية.
  - افتقار المكتبة الى المراجع المختصة في الموضوع.
  - وباء وفيروس كورناCOVID19 الذي أدى إلى غلق المؤسسة محل الدراسة.
- **الدراسات السابقة:**
  - صارة أو كريف، **المحاسبية الجبائية في ظل المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولي**، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة(2)2014/2013.

هدفت هذه الدراسة إلى الإلمام بالقواعد الجبائية باعتبارها فن معقد له تقنيات وأدوات خاصة، وذلك من خلال دراسة المحاسبة الجبائية لمدى أهميتها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومعرفة الأسس التي يتم اعتمادها لإخضاع المؤسسات بالضرائب من أجل معرفة مدى تطبيق المؤسسة لقوانين الجبائية التي تفرضها عليها الدولة

  - تسعديت بوسبعين، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة الجزائر، 2010/ 2009.

هدفت هذه الدراسة إلى المفاهيم الأساسية للمحاسبة الجبائية، وتبيان ذلك لطبيعة بينهما، إضافة إلى تقديم النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي وتفصيل أهم نقاط التباعد والاختلاف بين النظامين، وإبراز أهم الجهود المبذولة والحلول المقترحة في إطار عملية تكييف القانون الجبائي ومفاهيم نظام المحاسبي المالي.

- **هيكل البحث:**

لمعالجة الإشكال المطروح ومن أجل اختبار صحة الفرضيات استهل موضوع البحث بمقدمة وأعقب بخاتمة، حيث قسم البحث إلى فصلين وهي كالأتي:

- **الفصل الأول:** تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، يحتوي على ثلاث مباحث، المبحث الأول يتعلق بتحديد النتيجة المحاسبية وأهم المراحل التي تمر بها، أما المبحث الثاني تناولنا فيه تقديم أنظمة الإخضاع الضريبي المطبقة في الجزائر، والمبحث الثالث تطرقنا فيه إلى الضريبة على أرباح الشركات.

- **الفصل الثاني:** الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، المبحث الأول تعرض للنتيجة الجبائية وآلياتها وكيفية الوصول إليها، فيما يخص المبحث الثاني أثر الفروقات المؤقتة في تحديد النتيجة الجبائية وكذلك المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي.

الفصل الأول

تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

الفصل الأول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

تعمل المؤسسة على تسجيل عمليات الذمة المالية اليومية لها وفق قواعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها محاسبيا وقانونا، بغية تحديد النتيجة المحاسبية التي يمكن أن تكون ربح أو خسارة ويجب أن تراعي في ذلك كل معايير الشفافية والموضوعية لتقديم صورة صادقة وعادلة عن الوضعية المالية والنتيجة المحاسبية للمؤسسة. حيث نجد أن إدارة الضرائب تعتمد على النتيجة المحاسبية بالدرجة الأولى لتحديد الربح الجبائي وفق القواعد الجبائية والنظام الجبائي المطبق من طرف الدولة، لفرض مختلف الضرائب والرسوم على نشاطات المؤسسة، ومن أهم هذه الضرائب التي ترتكز على النتيجة المحاسبية الضريبة على أرباح الشركات، بحيث سوف نتطرق في هذا الفصل إلى دراسة كل من النتيجة المحاسبية والأنظمة الجبائية في الجزائر والضريبة على أرباح الشركات باعتبارها جزء من البحث.

المبحث الأول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

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

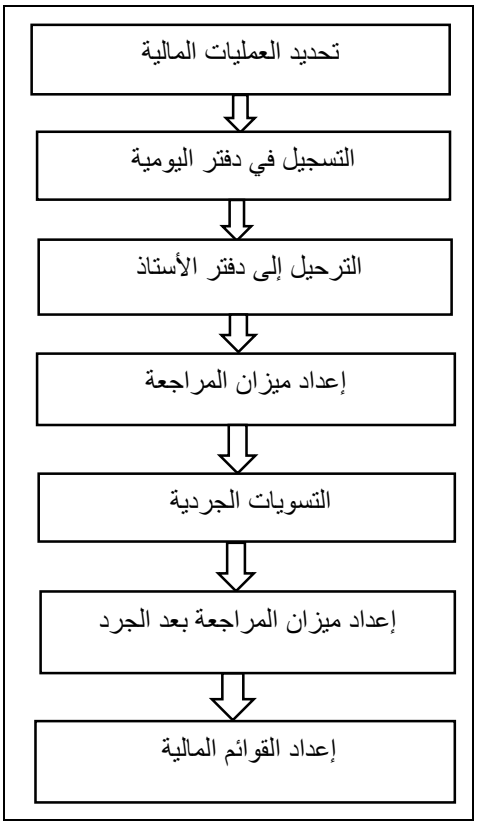
المطلب الأول: مفهوم النتيجة المحاسبية

إن الاستمرارية في نشاطات المؤسسة لفترة زمنية طويلة غير محددة، هو مبرر لتحديد مدة زمنية معينة يمكن على ضوئها معرفة نتيجة نشاطها في هذه الفترة.

أولا: الدورة المحاسبية ونتيجتها

تقسم الدورة المحاسبية إلى فترات زمنية متساوية عادة ما تكون سنة وتبدأ من 01/01/ن إلى غاية 12/31/ن وهي تعرف بالدورة المحاسبية، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

الشكل (01.01): الدورة المحاسبية



المصدر: لطفي شعباني، جباية المؤسسة، متيجة للطباعة، براقي الجزائر،2017، ص43

1. الاعتماد على المستندات

أي الوثائق باعتبارها دليل موضوعي يؤكد حدوث معاملة مالية كفواتير البيع والشراء والشيكات .... الخ [1]

2.مسك القيود في اليومية

بمعنى تسجيل العمليات في شكل قيود دون تأخير بطريقة مخلصة وكاملة وترتيب التواريخ، إما في دفتر اليومية، أو دفاتر المساعدة أو مقسمة إلى دفاتر مخصصة، يتم تسجيلها بشكل منهجي أو نقلها في الحسابات التي تتعلق بها التي تتكون من الجانب المدين والجانب الدائن.[2]

3. الترحيل إلى دفتر الأستاذ

يسمى بالدفتر الكبير ويضم جميع أرصدة الحسابات، في هذه المرحلة ترحل القيود من اليومية إلى دفتر الأستاذ وعندئذ يتوفر لدينا سجل مبوب حسب أنواع الحسابات المستخدمة خلال الدورة المحاسبية ويتم استخراج أرصدة الحسابات.[3]

4. إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد

إن ميزان المراجعة ما هو إلى قائمة بأرصدة حسابات دفتر الأستاذ التي يتم ترصيدها في نهاية الدورة لإعداد القوائم المالية، ومن استخدامات ميزان المراجعة التحقق من صحة مطابقة مجموع الأرصدة الدائنة لحسابات دفتر الأستاذ.[4]

5. إجراء أعمال نهاية السنة

في نهاية الدورة المحاسبية يتم القيام بعدة عمليات لإنهاء الدورة، ومن بين هذه العمليات عملية الجرد التي تتمثل في ضبط الحسابات في نهاية العام ومن بينها:

- ✓ الاستثمارات التي انخفضت قيمتها خلال الدورة.
- ✓ المخزونات التي تغيرت.

---

[1]صلاح ربيعة، **مطبوعة دروس مقدمة في مقياس المحاسبة العامة**، مقدمة لطلبة لسنة الأولى جذع مشترك علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس 2016-2017، ص26.

[2]حواس صلاح، **المحاسبة المالية حسب النظام المالي، (SCF(IAS/IFRS**، **دار** عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر العاصمة، الجزائر، ص 32

[3]حواس صلاح ، مرجع سبق ذكره، ص 33

[4]سليم الطرابلسي، **تفعيل نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الجزائرية**، مذكرة ماجيستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة الجزائر، 2008،2009، ص 99.

- ✓ المخاطر التي تحتاج إلى تقييم.

6. إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد

يعد ميزان المراجعة المعدل بالأرصدة الجديدة لحسابات دفتر الأستاذ، بغرض التحقق من صحة أرصدة الحسابات ومطابقة مجموع أرصدتها المدينة والدائنة.

قبل البدء في إعداد القوائم المالية ويمر بالمراحل التالية:[1]

- ✓ أخذ أرصدة الحسابات غير المعنية بقيود التسوية من ميزان المراجعة قبل الجرد.
- ✓ تعيين أرصدة الحسابات المعنية بقيود التسوية.
- ✓ تجميع حسابات التسيير.

7. إعداد القوائم المالية

تشكل في مجموعها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، ويمكن اعتبارها أهم مرحلة من المراحل التي يمر عليها المحاسب بعد قيامه بأعمال نهاية السنة، تستمد القوائم المالية معلوماتها من ميزان المراجعة بعد الجرد ، وتعد بشكل يمكن من خلاله استخلاص نتائج نوعية يمكن من خلالها الحكم على المركز المالي للمؤسسة، كما تعتبر القوائم المالية نتيجة لعملية معالجة الكثير من المعلومات وتتطلب التبسيط والتوليف والهيكلة، ويجب على معدي القوائم المالية عند إعدادهم لها ضمان احترام مبدأ استمرارية الاستغلال ، وقابلية مقارنة المعلومات المالية الحالية مع المعلومات المالية السابقة، تقديم المعلومات بطريقة موحدة، كما يجب أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية قابلة للفهم من قبل مستخدميها وموثوق فيها وملائمة، ومن جهة أخرى يجب أن تقدم القوائم المالية مرة واحدة على الأقل في الدورة المحاسبية مع الامتثال للمعايير المحاسبة الدولية، كما أن المعيار المحاسبي رقم"1" الخاص بإعداد القوائم المالية وعرضها لم يحدد شكلا إلزاميا لها، ولكنه يوفر فقط مجموعة من العناصر التي يجب الإفصاح عنها في هذه القوائم. [2]

[1] أمينة بوثلجة، **أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي**، édition pages bleuesالبويرة، الجزائر، 2015، ص 174

[2] مؤيد راضي خنفر، غساف فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، الطبعة الأولى ،2006، ص 2

ثانيا: تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم "1"

1.تعريف المعيار

يهتم المعيار المحاسبي رقم "1" بإعداد وعرض القوائم المالية وينطبق على جميع المؤسسات بما في ذلك البنوك وشركات التأمين، والغرض منه هو وضع أساس عام لجميع القوائم المالية بحيث تكون قابلة للمقارنة مع كل القوائم المالية السابقة للمؤسسة، وكذا القوائم المالية للمؤسسات الأخرى. [1]

2.عرض البيانات المالية

هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمنشأة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من البيانات المالية ذات الأغراض العامة تقديم المعلومات حول المركز المالي للمنشأة وأدائها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين البيانات المالية نتائج تولي الإدارة للمهام الموكلة لها، ولتحقيق هذا الهدف تقدم البيانات المالية معلومات حول ما يلي:

- ✓ موجودات المنشأة.
- ✓ مطلوبات المنشاة.
- ✓ حقوق المساهمين.
- ✓ دخل ومصروفات المنشأة بما في ذلك الأرباح والخسائر.
- ✓ التدفقات النقدية.

تساعد هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات حول البيانات المالية للمستخدمين في توقع التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وبشكل خاص توقيت توليد النقد والنقد المعادل والتأكد من ذلك.[2]

[1] Stéphane brun. **Guide d'application des normes IAS /IFRS**, Berti éditions, dely Ibrahim, Algérie, 2011, p66

[2] الفقرة رقم 66،67 من المعيار المحاسبي الدولي رقم ،01.

ثالثا: أنواع القوائم المالية

تعرف القوائم المالية على أنها تقارير مكتوبة عن الحالة المالية للشركة، ويتضمن هذا التقرير قائمة الدخل وبيان الميزانية العمومية، وبيان تغيرات صافي القيمة، وبيان التدفق النقدي والملاحق، وتعد إعداد البيانات المالية الخطوة الأولى لإنشاء نظام الإدارة المالية، حيث يجب التخطيط لإعداد البيانات المالية بشكل شهري، وذلك للقدرة على الإدارة بشكل استباقي.

1. الميزانية

أ.التعريف: عرفت الميزانية على أنها تحدد بصفة مفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والغير جارية.

وعرفت بأنها جدول ذو جانبين يعد بتاريخ معين، ويظهر بالأجانب الأيمن أصول المؤسسة، وبالجانب الأيسر خصوم المؤسسة (أو الأموال الخاصة للمؤسسة وكذا التزاماتها نحو الغير).[1]

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

- الميزانية الافتتاحية: تبرز الميزانية الافتتاحية أهم العناصر التي تمتلكها المؤسسة عند بداية النشاط أو بداية السنة، وتتضمن غالبا رأس مال الذي قدمه صاحب، أو أصحاب المؤسسة من جهة وتتجه هذه الأموال لتكتسب به المؤسسة ما تحتاجه لها من وسائل ضرورية للقيام بمهامها من جهة أخرى. [2]
- الميزانية الختامية: تعد في نهاية السنة تظهر نتيجة الدورة فهي إلزامية قانونا كما أنها عملية.[3]

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

[1] جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجائية وفق النظام المحاسبي المالي**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011، ص 15
[2] ناصر مرزوق وعزام بشكير، **مدخل للمحاسبة وفق scf**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011، ص 12.
[3] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

❖ **الأصول:** تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها والتي تسييرها المؤسسة، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية حيث أن مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول.[1]

وتتضمن عنصرين أساسين:

- الأصول الغير جارية: هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاط المؤسسة، مثل (التثبيتات العينية والمعنوية).
- الأصول الجارية: هي أصول تتوقع المؤسسة إنجازها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دائرة الاستغلال العادي، وهي أصول تم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات القصيرة.

❖ **الخصوم:** هي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ما حيث تؤدي تسويتها المنتظرة إلى خروج موارد من المؤسسة تمثل منافع اقتصادية، فهي تعتبر مصدرا للأصول وهي متمثلة في:[2]

- **الأموال خاصة:** هي تلك الزيادة أو الفائض في الأصول على الخصوم الجارية والغير جارية وتتكون أساسا من رأسمال الصادر وبعض الاحتياطات ومن النتيجة.
- **الخصوم الغير جارية:** تشمل الخصوم الغير جارية جميع عناصر الخصوم التي لا تمثل خصوم
- **الخصوم الجارية:** هي خصوم تنتظر المؤسسة انقضائها في دائرة الاستغلال العادي حيث يجب أن يتم تسويتها في غضون اثنا عشر شهر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية.

2. جدول حسابات النتائج

أ.التعريف: هي عبارة عن تقرير يظهر نتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة فهي تحتوي على بيان الإيرادات والمصروفات، تكلفة البضاعة المباعة، المصاريف الإدارية والعمومية، مصاريف البيع والتوزيع، ضريبة الدخل وصافي الدخل وترجع أهميتها في تحديد الربح أو الخسارة خلال فترة زمنية معينة داخل المنشأة ومعرفة نتيجة العام الحالي ومقارنته بالعام الماضي لتحديد الوضع المالي للمؤسسات.[3]

---

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008، ص77

[2] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص78.

[3] سماعين عيسى، **الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، االعدد02، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، 2015، ص 94.

ب.أنواع جدول حسابات النتائج: هناك طريقتين لعرض حسابات النتائج يجب وملاءمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم سأتطرق إليهم في المطلب الثاني

3. جدول تدفقات النقدية

أ.التعريف: تستخدم قائمة التدفقات النقدية في الكشف عن تدفقات الشركة النقدية الداخلة أو الخارجة، وهي من الأمور المهمة التي تحتاجها الشركة ليكون لديها كمية مال كافية لدفع نفقاتها وشراء الأصول، وتظهر هذه القائمة تغييرات التدفق النقدي للشركة مع مرور الوقت.[1]

ب. مكونات جدول النفقات النقدية: حيث جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم "7" ويهدف هذا المعيار إلى إلزام المؤسسات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في التدفقات النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد قائمة للتدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.[2]

- أنشطة تشغيلية: مثل المقبوضات من العملاء والمدفوعات من الموردين.
- أنشطة تمويلية: تمثل أقساط القروض، توزيعات الأرباح والزيادة في القروض طويلة الأجل.
- أنشطة استثمارية: وتشمل التحصيلات النقدية من بيع استثمارات طويلة الأجل.

4. قائمة التغيرات في رأس المال

أ.التعريف: هي التي تلخص التغيرات في حقوق الملكية لفترة محاسبية محددة. فهي تزيد باستثمارات الملاك والإيرادات وتنخفض بالمسحوبات الشخصية والمصروفات.

ب.عناصر جدول تغيرات في رؤوس الأموال الخاصة:

- حساب رأس المال في أول الفترة.
- الإضافات والتخفيضات لرأس المال خلال الفترة الحالية، حيث تزداد حقوق الملكية عند زيادة رأس المال وتنقص حقوق الملكية عند التخفيض.
- المسحوبات الشخصية خلال الفترة، وهذا يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية لحساب صاحب المنشأة.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26يوليو سنة 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19 المؤرخ في25 مارس 2009، ص12.

[2] بن ربيع حنيفة وآخرون، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية**، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر،2013،ص.436

- صافي الربح أو الخسارة المتحققة في نهاية الفترة المالية، فعند الربح تزداد حقوق الملكية وعند الخسارة تنقص حقوق الملكية. حساب رأس المال في نهاية الفترة (صافي حقوق الملكية)، ورصيد هذا الحساب سوف يظهر عند إعداد قائمة المركز المالي. [1]

5. الملاحق

يضم ملحق الكشوف المالية معلومات كانت تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية وتتمثل هذه المعلومات في[2]:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة، وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة).
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرها وطبيعة العلاقات نمط المعاملة حجم ومبلغ المعاملات سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيه تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم، وكل فصل أو باب من أسلوب الميزانية حساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة يحيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة.

[1] سماعين عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 94.
[2] سماعين عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 95.

المطلب الثاني: طرق تحديد النتيجة المحاسبية

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

أولا: تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية

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

- الحالة الأولى: عندما تكون النتيجة في نهاية السنة المالية ربح، في هذه الحالة يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم.
- الحالة الثانية: عندما تكون النتيجة في نهاية السنة المالية خسارة، في هذه الحالة يكون مجموع الأصول اقل من مجموع الخصوم.[1]

ثانيا: شكل الميزانية.

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص5

الجدول رقم (1-1): ميزانية الأصول

رقم الحساب	الأصول	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
	الأصول المثبتة (غير الجارية)					
207	فارق الاقتناء					
20(خارج207)	التثبيتات المعنوية					
21و22(خارج	التثبيتات العينية					
229)	التثبيتات الجاري إنجازها					
23	تثبيتات مالية					
265	السندات موضوعة موضع المعادلة-المؤسسات					
26(خارج265و	المشاركة					
269)	المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة					
271و272	سندات أخرى مثبتة					
273	قروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية					
274و275						
و276	**مجموع الأصول الغير جارية**					
	الأصول الجارية					
30إلى 38	مخزونات ومنتجات قيد الصنع					
	الحسابات الدائنة-الاستخدامات المماثلة					
41(خارج 419)	الزبائن					

../...

..../...

409 مدين **[42و43و** **و44(خارج 444** **إلى 488)45** **و46و486و489]** **444و445و447** **مدين48** **50** **(خارج509و519)** **وغيرها من** **المدينين** **(51و52و53و54** **و59)**	المدينون الآخرون الضرائب الأصول الأخرى الجارية الموجودات وما يماثلها توظيفات وأصول مالية جارية						
	مجموع الأصول جارية						
	المجموع العام للأصول						

المصدر : الجريدة الرسمية العدد19، 25مارس2009ص28.

أما جانب الخصوم فيعرض حسب الشكل التالي:

الجدول رقم (1-2): ميزانية الخصوم

رقم الحساب	الخصوم	الملاحظة	N	N-1
	رؤوس الأموال الخاصة			
101و108	رأسمال الصادر أو (حسابات المستغل)			
109	رأسمال غير مطلوب			
104 و106	العلاوات والاحتياجات(الاحتياجات المدمجة) (1)			
105و 107	فارق إعادة التقييم			
12	فارق المعادلة(1)			
11	النتيجة الصافية			
	رؤوس الأموال الأخرى ترحيل من جديد			
	حصة الشركة المدمجة (1)			
	حصة ذوي الأقلية (1)			
16و17	مجموع (1)			
134و155	**الخصوم الغير جارية(3)**			
229	القروض والديون المالية			
15خارج	الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)			
(155)131و132	الديون الأخرى غير جارية			
	المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحساب سلفا			
40(خارج 409)	**مجموع الخصوم الغير جارية**			
444و445و447	الخصوم الجارية			
419و509دائن [42و	الموردون والحسابات الملحقة			
43و44(خارج444إلى	الضرائب			
447)45و46و48]	الديون الأخرى			

...../....

..../ ....

519 **وغيرها من الديون** **51و52**	خزينة الخصوم			
	مجموع الخصوم الجارية			
	مجموع العام للخصوم			

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

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

ثانيا: تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حساب النتائج

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

1.حساب النتائج حسب الطبيعة: تحديد النتيجة وفقا لحساب النتائج يقتضي المرور بالخطوات التالية: [1]

أ. تحديد النتيجة العادية: تتمثل النتيجة العادية فيما يلي

- **إنتاج السنة المالية:** ويمثل مجموع المبيعات لكل من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة، وتغيرات الإنتاج المخزن والإنتاج المثبت سواء كان معنوي، أو عيني ويضم الحسابات التالية:

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

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

ح/73 الإنتاج المثبت.

[1]قرار مؤرخ في 26يوليو 2008، مرجع سبق ذكره، ص 24و30و34

ح/74 إعانات الاستغلال.

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

- **استهلاك السنة المالية:** يمثل المشتريات المستهلكة من المواد الأولية والبضائع والتموينيات الأخرى والخدمات الخارجية المتحصل عليها من عند الغير ويشمل الحسابات التالية:

ح/60 المشتريات المستهلكة(وفروعه).

ح/61 الخدمات الخارجية(وفروعه).

ح/62 الاستهلاكات الخارجية الأخرى(وفروعه).

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

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

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

- **إجمالي فائض الاستغلال:** وهو عبارة عن الفرق بين القيمة المضافة للاستغلال ومجموع ح/63 أعباء المستخدمين، وح/64 ضرائب الرسوم المدفوعات المماثلة نحصل عليه وفق العلاقة التالية:

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

- **النتيجة العملياتية:** هي عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليها المنتجات العملياتية الأخرى، مطروحا منها الأعباء العملياتية الأخرى، وكذا مخصصات الاهتلاكات واالمؤونات وخسائر القيمة مضافا إليه استرجاع خسائر القيمة والمؤونات ونحصل عليه وفق العلاقة التالية.

النتيجة العملياتية=إجمالي فائض الاستغلال+ (ح/75–ح/65+ح/78–ح/68).

- **النتيجة المالية:** وهي النتيجة التي يتم تحقيقها من خلال العمليات المالية وتمثل فرق بين المنتجات المالية والأعباء المالية.

النتيجة المالية=ح/76–ح/66

- **النتيجة العادية قبل الضرائب:** هي مجموع النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.
- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية:** تساوي النتيجة العادية قبل الضرائب ناقص أو زائد الضرائب الواجب دفعها والضرائب المؤجلة عن الأنشطة العادية.

ب. **النتيجة الغير عادية:** وتتمثل في الفرق بين المنتجات الغير عادية والأعباء الغير عادية ومنه النتيجة الغير عادية تساوي ح/77–ح/67

ج. **النتيجة الصافية للسنة المالية:** هي مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة الغير عادية.

2.شكل حساب النتائج

الجدول رقم(1-3): حساب النتائج حسب الطبيعة

رقم الحساب	البيان	السنة	السنةن+1
70	المبيعات والمنتجات الملحقة		
72	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون		
73	الإنتاج المثبت		
74	إعانات الاستغلال		
	1_ إنتاج السنة المالية		
60	المشتريات المستهلكة		
61	الخدمات الخارجية		
62	الاستهلاكات الاخرى		
	2_إستهلاك السنة المالية		
	3_ القيمة المضافة=(1-2)		
63	أعباء المستخدمين		
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		
	4_إجمالي فائض الاستغلال=(3-63-64)		
75	النواتج العملياتية الأخرى		
78	استرجاع خسائر القيمة		
65	الأعباء العملياتية الأخرى		
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات		
	5_النتيجة العملياتية=(4+75+78-65-68)		

76 66	المنتوجات المالية الأعباء المالية		
	6_النتيجة المالية=(76-66)		
	7_النتيجة العادية قبل الضرائب=(5+6)		
695،698 692،693	الضرائب الواجبة الدفع والضرائب المؤجلة		
	8_نتيجة الأنشطة العادية		
77 67	المنتوجات الاستثنائية الأعباء الاستثنائية		
	9_النتيجة الغير العادية=(77-67)		
	10_نتيجة السنة المالية=(9+8)		

المصدر: حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي،SCF (IAS/IFRS)، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر العاصمة، الجزائر، ص 66

ومماسبق يمكن القول بأن حساب النتائج هو مجموعة من المراحل التي يجب المرور بها لتحديد النتيجة المحاسبية.

المبحث الثاني: تقديم أنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر

عرف النظام الضريبي الجزائري إصلاحا في بداية التسعينيات من القرن الماضي، وشمل هذا الإصلاح الضرائب المفروضة وكذا إجراءات الفرض الضريبي، والنظام الضريبي نظام تصريحي أي انه يعتمد على التصاريح التي يقدمها المكلفون إلى الإدارة الضريبة، إلا أننا في الواقع نجد العديد من الأنظمة الضريبة والتي تقسم بين النظام الحقيقي والنظام الجزافي وهذا ما سوف نحاول تناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي

إن مفهوم النظام الضريبي واسع ومتكامل، والتطرق إليه يلزمه الكثير من البحث، والتعمق لأن مفهوم النظام كمصطلح فيه الكثير ولا يسع المجال هنا لذكره، وبحكم أن موضوع بحثي له علاقة به وجب علينا الوقوف عنده والتطرق إليه على النحو التالي.

أولا: تعريف النظام الضريبي

هو عبارة عن مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية تسعى لتحقيق أهداف السياسة الضريبية.[1]

ومنه نستنتج بان النظام الجبائي هو طريقة تحديد أوعية المكلف الخاضعة للضرائب والرسوم المختلفة، وكذا طريقة وأجال التسديد والتصريح (الشهرية، الفصلية، السنوية)، والالتزامات المحاسبية للمكلف الخاضع للنظام.

ثانيا: تعريف الضريبة

تعددت التعاريف التي أعطاها علماء المالية والمفكرون الاقتصاديون للضريبة غير أن هذه التعاريف تنصب في اتجاه واحد وتحدد شرطين أساسين للضريبة وهما عنصرا الاجبار والمقابل الملموس. حيث عرفها قاسطون جيز الذي يقول" إن الضريبة هي الأداء المالي الإجباري الذي يدفعه الملزم بها بصفة نهائية وبدون مقابل لتحقيق تغطية النفقات العمومية"[2].

واستنتاجا لهذا التعريف نقول إن لها ركنين أساسيين يفرقان بينها وبين الموارد الأخرى:[3]

- الضريبة مساهمة نقدية وأداء مالي بمعنى أنه لا يكون في شكل سلعة أو خدمة فكما كان عليه الحال في القديم حيث كانت تدفع عينا كنسبة معينة من المحصول الزراعي عكس الوقت الحالي.

---

[1] بن توتة قندز، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري لمسايرة النظام المحاسبي المالي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر في علوم التسيير تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف،2014، ص26.

[2] عبد المجيد دراز ويونس بطريق، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية بيروت،1981ص، 73.

[3] عبد المجيد دراز ويونس بطريق، مرجع سبق ذكره، ص65.

- تدفع الضريبة بدون مقابل فالمكلف لا يعرف مقدار ولا طبيعة المنفعة التي تعد عليه والسبب في ذلك أن المنفعة التي يستفيد منها لا تتناسب مع مقدار الضريبة المدفوعة، وعادة تقوم الدولة بخدمتها لتحقيق النفع العام مما يستلزم تكاثف وتضامن الجميع في المساهمة في الأعباء، ولايمكن أن يحتج الشخص بعدم المساهمة بحجة أنه لا يوافق على الخدمات المقدمة، إذن الضريبة فريضة عامة يتحملها كل قادر على الدفع، تدفع الضريبة بصفة نهائية غير قابلة للاسترداد.

المطلب الثاني: أنواع الأنظمة الضريبة المطبقة في الجزائر

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

أولا. نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

أسست الضريبة الجزافية الوحيدة في سنة 2007 بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007 لتحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل الإجمالي، كما يعوض دفع هذه الضريبة كل من الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني.

1.مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة:

يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة، الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا وتجاريا وحرفيا وكذا التعاونيات الحرفية التي لا يتجاوز رقم اعمالها خمسة عشرة مليون دينار جزائري (15000000 دج) ماعدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب النظام الحقيقي.

يستثنى من نظام الاخضاع الضريبي هذا[1]:

- ✓ أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي.
- ✓ أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة للبيع على حالها.
- ✓ أنشطة شراء لإعادة البيع على حالها الممارسة حسب شروط البيع بالجملة طبقا لأحكام المنصوص عليها في المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة.
- ✓ الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء.
- ✓ وكلاء الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة وكذا مخابر التحليل الطبية.

[1]المادة رقم 282مكرر 1من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، المتضمن لقانون المالية لسنة 2020.

- ✓ أنشطة الفندقة المصنفة.
- ✓ القائمين بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، صانعي وتجار المصنوعات من الذهب والبلاتين.

2.تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة

مرت الضريبة الجزافية الوحيدة بعدة تعديلات منذ نشأتها في سنة 2007 وعليه سنتعرف إلى آخر التعديلات المتعلقة بتحديد هذه الضريبة، ما كان ساريا سنة 2016 وما هو ساري المفعول ابتداء من جانفي 2017.

أ.تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة في سنة 2016:

- كان بإمكان المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام هذه الضريبة إختيار نظام فرض الضريبة حسب نظام الربح الحقيقي حيث يودع طلب الاختيار لدى الادارة الجبائية قبل 01 فيفري من السنة ويكون هذا الطلب صحيحا ونهائيا بالنسبة لسنة واحدة فقط ويجب أن يكون بصورة صريحة وواضحة.
- عندما لا يحدد طلب الاختيار في سنة ما، ويكون رقم الأعمال لم يصل مبلغ الثلاثين مليون فإن المكلف المعني يحول بصفة تلقائية إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.
- كما يستفيد المكلفون بالضريبة الجدد من امكانية الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي عند بداية الاستغلال. [1]

ب. تحديد الضريبة الجزافية ابتداء من سنة 2017:

بقي السماح للمكلف باختيار الخضوع لنظام الربح الحقيقي ساري المفعول، ولكن ما تم تعديله بقانون المالية لسنة 2017 يتمثل في مدة سريان النظام الحقيقي، حيث أصبح الاختيار ساريا لمدة 3 سنوات (سنة إيداع الطلب والسنتان الموليتان)، ويكون فيها الاختيار لا رجعة فيه خلال فترة ثلاثة سنوات ويمكن للمكلف التخلي عن الاختيار بشرط تبليغ الادارة الجبائية بذلك قبل فترة 01 فيفري من السنة الموالية لفترة ثلاث سنوات.[2]

ج. تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة لسنة 2020:

يجب على المكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة، أن يدفعوا الضريبة المستحقة للإدارة الجبائية وهذا حسب الدورية المنصوص عليها في المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [3]

[1] لطفي شعباني، **جباية المؤسسة**، متيجة للطباعة، براقي الجزائر،2017، ص51.
[2] المادة 3 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة ،2018، ص07.
[3] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 282 مكرر 1

في حالة تجاوز رقم الأعمال المحقق 20% من رقم الاعمال المضبوط يجب أن تسدد الضريبة التكميلية دعما للتصريح الذي تنص عليه المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، عندما تحوز الإدارة الجبائية عناصر تكشف عن نقص في التصريح، فيمكنها إجراء تصحيحات على الأسس المحددة وفق الإجراء المنصوص عليه في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، يتم إجراء التصحيحات عن طريق جدول ضريبي مع تطبيق العقوبات الجبائية المتعلقة بالنقص في التصريح وفقا لما نص عليه المادة 282 مكرر 9 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أما المكلفون بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتعدى سقف الضريبة الجزافية الوحيدة، عند إختام السنة الموالية لتلك التي تم فيها تجاوز الحد المذكور أعلاه، فيتم تحويلهم إلى نظام الربح الحقيقي. عندما يقوم المكلف بالضريبة باستغلال في أن واحد وفي نفس المنطقة أو في مناطق مختلفة، عدة مؤسسات ودكاكين ومتاجر وورشات تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة مشغلة لصورة مغايرة ويكون في كل الحالات خاضعة الضريبة

3.معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة

خضعت معدلات هذه الضريبة لعدد محدود من التعديلات، اهمها التغيير الذي حدث في بداية 2016 وعليه سنتعرض فيما يلي للمعدلات التي كانت سارية المفعول قبل وبعد سنة 2016 ومعدلات سنة2020.

أ. **معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة قبل 2016:** كان يحدد كما يلي

5% بالنسبة للأنشطة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والاشياء

12% بالنسبة للأنشطة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون الذين يقومون بتأدية الخدمات لفئة الأرباح الصناعية والتجارية[1]

ب. معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة ابتداء من جانفي 2016:

5% بالنسبة لأنشطة الانتاج وبيع السلع.

12% بالنسبة للأنشطة الأخرى وتجدر الاشارة إلى أن الضريبة الجزافية الوحيدة بمعدليها تحسب من رقم الأعمال المحقق من قبل المكلف، أي أن الوعاء الجبائي الخاضع لهذه الضريبة يكمن في رقم الأعمال وعلى أساسه يتم حساب الضريبة[2].

ج. معدلات الضريبة الجزافية لسنة 2020:

5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع و12% للأنشطة الأخرى.

[1]لمادة رقم ،282مكرر من قانون الضرائب والرسوم المماثلة المتضمن لقانون المالية لسنة 2014

[2]شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص52.

استثناء لأحكام المواد 282 مكرر إلى 282 مكرر4، فإن الأشخاص الطبيعيين، مهما كانت وضعيتهم إزاء الفئات الأخرى من المداخيل الذين ينشطون في إطار إدارة توزيع السلع و الخدمات عبر المنصات الرقمية، أو باللجوء إلى البيع المباشر على الشبكة يخضعون للاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة الجزافية الوحيدة بمعدل 5% بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة، يطبق على مبلغ الفاتورة مع احتساب كل الرسوم و يطبق هذا الاقتطاع، حسب الحالة، من طرف مؤسسات الانتاج السلع و الخدمات او من طرف المؤسسات التي تنشط في مجال الشراء اعادة البيع كما يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه أن تطبق هذا من الاقتطاع من المصدر بالنسبة للأشخاص الغير المسجلين لحد الأن لدى الادارة الجبائية والذين يحققون عمليات إنتاج للسلع والخدمات أو المؤسسات الناشطة في الشراء و إعادة البيع.

تتم إعادة صب هذا الاقتطاع من طرف المؤسسات في العشرين من الشهر الذي يلي الفوترة، على الأكثر لا تطبق أحكام المادة 282 مكرر 3 على هذه الفئة من المكلفين بالضريبة.[1]

4.تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة

ابتداء من سنة 2017 يتوجب على المكلف بالضريبة تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة وفق طريقتين حسب اختياره وذلك كمايلي:

- التسديد الكلي للضريبة: يكون ذلك عند إيداع التصريح من قبل المكلف بالضريبة يعني بين01 و30 جوان من سنة الخضوع
- التسديد الجزئي للضريبة: يمكن تلخيص آجال التسديد والمبالغ وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (01-4): أجال ونسب التسديد المجزأ للضريبة الجزافية الوحيدة

أجال التسديد	نسب التسديد
تاريخ إيداع التصريح التقديري السنوي بين 01و30جوان	50% من المبلغ الواجب الدفع
بين 01و15سبتمبر	25% من المبلغ الواجب الدفع
بين 01و15ديسمبر	25% من المبلغ الواجب الدفع

المصدر: المادة 14من القانون رقم 16-14، المؤرخ في 28ديسمبر2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم282 مكرر4.

5.ألية التسديد.

- يكون التصريح المستخدم للتسديد الجزئي للضريبة الجزافية الوحيدة حسب الأجال المذكورة سابقا في السلسلة رقم G (bis50) المحدثة في سنة 2017، وهذا فيما يتعلق بالجزء الثاني والثالث، لأن الجزء الأول يسدد بتاريخ إيداع التصريح برقم الأعمال التقديري، وباستخدام التصريح كدليل على التسديد.
- يتم تسديد كامل مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة فيما يتعلق بالمكلفين الجدد بتاريخ إيداع التصريح برقم الأعمال التقديري، والذي يجب أن يتم قبل نهاية سنة بداية النشاط، باستخدام التصريح كدليل على تسديد مبلغ الضريبة أما في حالة تحقيق المكلف بالضريبة لرقم أعمال في السنة "ن" أكبر من رقم الأعمال التقديري المصرح به في السنة "ن" فهو مطالب بإيداع تصريح تكميلي في السنة "ن+1" حسب الأجال ما بين 20 جانفي و15 فيفري، مع تسديد الضريبة الوحيدة الجزافية الموافقة للفرق في رقم الأعمال وذلك بتاريخ إيداع التصريح خلال الفترة المحددة قانونا، وباستخدام التصريح المودع كدليل على تسديد مبلغ الضريبة.
- أما في حالة تحقيق المكلف بالضريبة لرقم أعمال في السنة "ن" أقل من رقم الأعمال التقديري المصرح به في السنة " ن" فهو غير مطالب بإيداع تصريح تكميلي حسب الآجال المذكورة سابقا، مع عدم تسديد الضريبة الموافقة للفرق في رقم الأعمال، بل يعتبر مبلغ الضريبة المسدد عن الفرق في رقم الأعمال فرضا ضريبيا يخصم من الضريبة الجزافية التقديرية للسنة التالية. [1]

ثانيا: النظام الحقيقي

1.التعريف: هو نظام يبحث عن معرفة القيمة الحقيقية للوعاء الذي فرضت عليه الضريبة ويخص الاشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يفوق رقم اعمالهم السنوي (15.000.000دج) ويتطلب الخضوع لهذا النظام التزامات كمسك محاسبة منتظمة قائمة على وثائق محاسبية ودفاتر تجارية، بالإضافة إلى إيداع مجموعات التصريحات الشهرية أو الفصلية أو السنوية في أجالها المحددة لأنها تخضع لرقابة الادارية الجبائية. [2]

2.**مجال تطبيقه:** حسب المادة 17و 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحدد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي وجوبا حسب نظام الربح الحقيقي، ويتعين على المكلفين بهذه الضريبة التصريح بمبلغ ربحهم السنوي الصافي قبل 30 أفريل من كل سنة، ومسك محاسبة نظامية حسب الشروط المنصوص عليها في القانون.

[1] شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص56.
[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 148

3.أنواع الضرائب المطبقة في النظام الحقيقي.

IBS : الضريبة على أرباح الشركات.

IRG : الضريبة على الدخل الإجمالي.

TAP : الرسم على النشاط المهني.

TVA : الرسم على القيمة المضافة.

ملاحظة: كل من هذه الضرائب المذكورة لها تعريف، ومجال تطبيق وأشخاص خاضعون، وأنشطة محددة بها ومعدلات مطبقة ومختلفة، وآليات تسديد وأنشطة معفاة، مفصلة ومشروحة وموضحة حسب المواد والتحيينات الواردة في قانون المالية لكل سنة، وقانون الضرائب والرسوم المماثلة وقانون رقم الأعمال، والقوانين الأخرى التي لها علاقة بها، وكذلك اللوائح التنظيمية للإدارة الجبائية، (وسأتناول في المبحث الثالث الضريبة على أرباح الشركاتIBS محاولا التفصيل والشرح فيها وذلك لعلاقتها المباشرة والضرورية بالنتيجة المحاسبية والجبائية).

المبحث الثالث: الضريبة على أرباح الشركاتIBS في الجزائر

إن من أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الاقتصادي لسنة 1991، إخضاع المؤسسات لمنطق اقتصاد السوق، وتكريسا لهذا المسعى أسست الضريبة على أرباح الشركات لتعوض الضريبة السابقة المتمثلة في الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، التي لم تكن تساوي في المعاملة بين القطاعين العام والخاص.

المطلب الأول: مفهوم ومجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

في هذا المطلب سنتناول تعاريف لهذه الضريبة وكيفيات تطبيقها والشركات الخاضعة لها.

أولا: مفهوم الضريبة على أرباح الشركات

تأسست الضريبة على أرباح الشركات لتعوض النقائص والاختلالات السابقة التي ميزت الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، وذلك لكونها تطبق على الأشخاص المعنويين دون استثناء كبديل للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية التي أثقلت كاهل المؤسسات لفرضها على جميع وحدات المؤسسة، والتي تدفعها المؤسسات حتى في حالة تحقيق خسارة مركزية على أساس أن بعض الوحدات حققت أرباحا ولفرضها على الأشخاص المعنويين في شكل نسبي وعلى الأشخاص الطبيعيين في شكل معدل تصاعدي.

بموجب نص المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، وفقا لما ورد في نص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أنشئت ضريبة سنوية وحيدة عامة، نسبية وتصريحية على مجمل الأرباح والمداخل المحققة من طرف المؤسسات والأشخاص المعنوية وهي الضريبة على أرباح الشركات.[1]

ثانيا: مجال التطبيق

1.الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات:

حيث تخضع بصفة إجبارية الشركات التالية:[2]

- **شركات ذات أسهم: SPA** هي الشركة التي ينقسم رأسمالها إلى أسهم قابلة للتداول وتتكون من شركاء لا يكون كل شريك فيها مسؤولا عن ديون الشركة إلا بقدر ما يملكه من أسهم، ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء فيها عن سبعة وقد حددت المواد (592-593-594) من القانون التجاري الجزائري بعض الأحكام الخاصة بشركات المساهمة.
- **شركات ذات مسؤولية محدودة:** تكون إما ذات الشخص الوحيد**EURL**، أو عدة أشخاص **SARL** لا يتحملون الخسارة إلا في حدود ما قدموا من حصص.
- **شركات التوصية بالأسهم:** تؤسس شركة التوصية بالأسهم التي يكون رأسمالها مقسمة إلى أسهم، بين شريك متضامن أو أكثر له صفة تاجر ومسؤول دائما وبصفة متضامنة عن ديون الشركة وشركاء موصين لهم صفة مساهمين ولا يتحملون الخسائر إلا بما يعادل حصصهم.
- **المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري:** هي المؤسسات التي تمارس نشاطها صناعيا أو تجاريا بشكل مماثل للنشاط الذي تتولاه الاشخاص الخاصة وهي تخضع في القانون العام والقانون الخاص معا كل في نطاق محدد: أي نظام قانوني مزدوج فيما يخص علاقتها مع الدولة ونظامها الداخلي وهي تخضع لقواعد القانون العام أما علاقتها مع الغير فإنها تخضع للقانون.

2.الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات:

توجد بعض الشركات التي تعتبر أصلا خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي إلا أن سمح لها الاختيار في الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يترتب على تلك الشركات تقديم طلب الاختيار مرفق

[1] سماعين عيسى، مرجع سبق ذكر، ص96.
[2] بن ربيع حنيفة واخرون، مرجع سبق ذكره، ص 298.

بالتصريح المنصوص عليه في المادة (151) من قانون الضرائب المباشرة لدى مفتشية الضرائب المعنية، ويشكل هذا اختيار نهائي أي لا رجعة فيه مدى حياة الشركة، وهذه الشركات تتمثل فيما يلي:[1]

- **شركات التضامن:** لشركاء بالتضامن صفة تاجر وهم مسؤولون من غير تحديد وبالتضامن عن ديون المؤسسة يتألف عنوان الشركة من أسماء جميع الشركاء أو من اسم أحدهم أو أكثر متبوع بكلمة "وشركاؤهم"
- **شركات التوصية البسيطة:** هي شركة أشخاص تنعقد بين شريك واحد أو أكثر يكونون مسؤولين ومتضامنين بين شريك أو أكثر أصحاب أموال فيها وخارجين عن الإدارة يدعون وتسميتهم الموصون.
- **الشركات المدنية:** لا تختلف عن الشركات التجارية من حيث كونها مشروع جماعي يستهدف الربح، إلا أنها تختلف عنها في الغرض الذي تؤسس الشركة للقيام به، فالشركة المدنية يتحدد غرضها بممارسة أحد الأعمال المدنية ولا تتخذ أحد أشكال الشركات التجارية المنصوص عليها في قانون الشركات، مثل الشركات الزراعية وشركات الاستشارات القانونية أو الهندسية التي يؤسسها عدد من المحامين أو المهندسين.

ثالثا: الإعفاءات المؤقتة الممنوحة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات

1.النشاطات المؤهلة بأحكام "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة":

- تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني الدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.
- تحدد مدة الإعفاء بست (6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها. وتمدد هذه الفترة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.
- ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.
- إن كانت الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"

[1] حميران محمد، **مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل ،2016-2017، ص 53

متواجدة في منطقة تستفيد من الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"، يتم تمديد مدة الإعفاء بعشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

2.الاستثمارات المسيرة من طرف "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة":

تستفيد الاستثمارات المنجزة من طرف الأشخاص المؤهلون لنظام الدعم على خلق أنشطة منتجة للسلع والخدمات المنظم من طرف الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء بثلاث (3) سنوات ابتداء من السنة المالية التي انطلق فيها النشاط.

رابعا: الإعفاءات الدائمة الممنوحة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات[1]

1.القطاع الفلاحي:

- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط.
- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد تسلمه المصالح المؤهلة، باستثناء العمليات مع المستعملين غير الشركاء.
- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة.

2.القطاع الاجتماعي:

- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها.

3.القطاع الثقافي:

- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والمنظمات الممارسة للنشاط المسرحي.

4.شركات المجمعات:

- الأرباح المقبوضة من طرف الشركات بعنوان مساهماتهم في رأس المال وشركات أخرى من نفس المجمع.

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 138،138مكرر،138مكرر1

5.تستفيد من إعفاء دائم عمليات تصدير السلع وتلك التي تتضمن الخدمات المدرة للعملة الصعبة:

- يمنح الإعفاء المذكور حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة وتتوقف الاستفادة من هذه الأحكام على تقديم المعني إلى المصالح الجبائية المختصة وثيقة تثبت دفعه لهذه الإيرادات لدى بنك متوطن بالجزائر.
- لا يمكنها الاستفادة من هذه الأحكام عمليات النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك وكذا بالنسبة لمتعاملي الهاتف النقال وحاملي تراخيص إقامة واستغلال خدمات تحويل الصوت عبر بروتوكول الإنترنت والمؤسسات الناشطة قبل وبعد الإنتاج في القطاع المنجمي فيما يخص عمليات تصدير المواد المنجمية على حالها الخام أو بعد تحويلها.

المطلب الثاني: أليات حساب الضريبة على أرباح الشركات

تفرض الضريبة على أرباح الشركات على صافي الأرباح المحققة من قبل الأشخاص المعنويين بعد خصم جميع التكاليف المنصوص عليها في القانون ويكون ذلك وفقا لخطوات محددة.

أولا: معدلات الضريبة على أرباح الشركات

التعديلات الحاصلة على المعدل: لقد شهد معدل الضريبة على أرباح الشركات عدة تعديلات منذ استحداث الضريبة سنة 1992، وكان الهدف منها مسايرة التغيرات الحاصلة والنهوض بالاقتصاد الجزائري بما يؤدي إلى خلق معدلات نمو مرتفعة وتشجيع الاستثمار وبالتالي توفير مناصب الشغل، بالإضافة إلى تخفيف العبء الضريبي على الشركات مما سيعزز مركزها المالي وتوسيع قدراتها الإنتاجية.

الجدول رقم (01-05): تطور معدلات الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر

	1990	1992	1994	1999	2006	2008	2015
معدلات الضريبة على أرباح الشركات	%50	%42	%38	%30	%25	%19 %25	%26،%23،%19

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قوانين المالية للسنوات:1992،1994،1999،2006،2008،2015

من خلال الجدول السابق نلاحظ التخفيض المتواصل للمعدل العادي مسايرة للأوضاع السياسية، الاقتصادية والاجتماعية، وكان الهدف منها تخفيض العبء الضريبي على المؤسسات مما يشجعها على الاستثمار، وقد سجل المعدل العادي تخفيض من 42% سنة 1992 إلى 25% سنة 2006 وفي قانون المالية لسنة 2008 عرفت هذه الضريبة معدلين19 %، و25%، حسب نوع وطبيعة النشاط الممارسة مع حذف المعدل المنخفض، كإرساء لمبدأ العدالة، حيث معدل 19% يخص الأنشطة المنتجة للمواد البناء، الأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية أما المعدل 25% فهو خاص بالأنشطة التجارية والخدمات.

وفي قانون المالية لسنة 2015، تم اعتماد معدل واحد للضريبة على أرباح الشركات وهو 23%، إلا أنه سرعان ما تم تعديله في نفس السنة في إطار قانون المالية التكميلي بتبني ثلاثة معدلات بإبقاء 19%، على أنشطة إنتاج السلع، 23% لأنشطة البناء والأشغال العمومية، وأنشطة السياحة ومعدل 26% للأنشطة التجارية والخدمية.

الجدول رقم (01-06): معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات

الدخل الخاضع للاقتطاع من المصدر	معدل الاقتطاع
مداخيل رؤوس الأموال المنقولة:	
مداخيل الديون، والودائع والكفالات	%10
مداخيل سندات الصندوق مجهولة الاسم	%40
المداخيل التي تتقاضاها المؤسسات في إطار عقد التسيير	%20
مداخيل المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر:	
المبالغ المدفوعة للمؤسسات الأجنبية للأشغال العقارية	%8
المبالغ المدفوعة للمؤسسات الأجنبية في إطار تأدية الخدمات	%24
المبالغ المدفوعة للمغتربين المقيمين في الخارج	%24
المبالغ المدفوعة لشركات النقل البحري الأجنبية	%10

المصدر: من إعداد الطالب حسب المادة رقم 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة،2020

ثانيا: الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

1.**يتمثل الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات:** في الربح الصافي الناتج عن الفرق بين النواتج (المداخيل) المحصلة والأعباء التي تتحملها المؤسسة في سبيل تحقيق هذه النواتج والمداخيل.

يطبق الربح الجبائي والذي يساوي الربح المحاسبي المصرح به من طرف المؤسسة مضافا إليه التكاليف المرفوضة من طرف الادارة الجبائية ويخصم منه الإعفاءات أو التخفيضات إن وجدت أي:[1]

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + (الاستردادات الدائمة–التخفيضات الدائمة)

حيث أن الربح المحاسبي هو الفرق بين الإيرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية أما الاستردادات فتتمثل في تلك التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أن إدارة الضرائب قد تفرضها بصفة نهائية أو مؤقتة، لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من طرف إدارة الضرائب، أما التخفيضات فهي عبارة عن تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي، وتعتبرها إدارة الضرائب كتكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة.

2.**يحدد الربح الخاضع للضريبة بعد خصم كل التكاليف إضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار العناصر الاتية:**

- المصاريف العامة من أي طبيعة كانت، كراء العقارات التي تحتاجها المؤسسة ونفقات المستخدمين واليد العاملة.
- يمكن أن يقيد في المحاسبة من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة قيمة مواد التجهيز، وقطع الغيار والمواد المستوردة بدون دفع، وبإعفاء من إجراءات مراقبة التجارة الخارجية والصرف من جهة، من جهة أخرى قيمة المنتوجات المستوردة بدون دفع ضمن الشروط، والمخصصة للنشاطات بمزاولتها والتي يمارسها تجار الجملة أو الوكلاء.
- الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات، في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال المنصوص عليها عن طريق التنظيم.
- الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات.

[1] سماعين عيسى، مرجع سبق ذكره،96

- الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات، أو الغير المبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية، وتبينها في كشف الأرصدة.
- لا تقبل للخصم من الأرباح الخاضعة للضرائب، الإيجارات ونفقات الصيانة، وتصليح السيارات السياحية التي لا تشكل أداة رئيسية للنشاط.[1]

ثالثا: كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات.

تدفع الضريبة لدى قباضة الضرائب الرئيسية التي يوجد بها المقر الرئيسي للمؤسسة، ويتم تسديدها بصفة تلقائية دون إشعار مسبق من إدارة الضرائب، وأخر أجل للتصريح بمبلغ الربح الخاضع للضريبة هو 04/30/ن+1، أما دفع قيمة الضريبة فيكون في أجل أقصاه 20من الشهر الذي يلي إيداع التصريح حيث يمكن أن تسدد دفعة واحدة أو يتم تسديدها وفق نظام التسبيقات، ومبلغ كل تسبيق هو 30% من ربح السنة السابقة المغفلة في تاريخ استحقاق التسبيق، وعندما تكون الدورة السابقة لم يتم اقفالها بعد خلال السنة يستعمل ربح الدورة الأخيرة الخاضعة وهو (ن_2) وفي حال بدأت نشاطها هذه السنة تحسب الأقساط بافتراض أن 5 % من رأس المال هو الربح ثم تحسب تسبيقاتها عاديا.[2]

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

الجدول رقم :(01-07): تاريخ تسديد تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات

الأقساط	تاريخ التسديد	المبلغ
التسبيق الأول	من 20 فيفري إلى 20مارس	(ربح السنة ن-2) × (معدل الضريبة) ×30%
التسبيق الثاني	من 20ماي إلى 20جوان	(ربح السنة ن-1) × (معدل الضريبة) ×30%
التسبيق الثالث	من أكتوبر إلى 20نوفمبر	(ربح السنة ن-1) ×(معدل الضريبة) ×30%
رصيد التصفية	أخر أجل 30أفريل من السنة الموالية	(ربح السنة ن-1) (معدل الضريبة)-مج التسبيقات

المصدر: من إعداد الطالب حسب المادة رقم 356 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة سنة2020.

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 141
[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 355

مثال عن كيفية دفع أقساط الضريبة على أرباح الشركات:

- الربح الجبائي للشركة سنة 2017 :48.584.250 دج
- الربح الجبائي للشركة سنة 2016 :78.972.670دج
- نسبة الضريبة على أرباح الشركات : 26% (مؤسسة خدماتية)

قيمة الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2017: 48.584.250 ×26% =12.631.905

قيمة الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2016: 78.972.670×26% =20.532.894.2

❖ حساب قيمة الأقساط.

1.**حساب القسط الأول:** قيمة الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2016×30%.

أي 12.532.894.2×30%= 6.159.868.26 دج

بدفع القسط الأول بين 20فيفري 2018و20مارس 2018.

2.**القسط الثاني:** قيمة الضريبة على أرباح الشركات لسنة2017 × 30%.

أي 12.631.905×30%=3.789.571.5دج

يدفع القسط الثاني بين 20ماي 2018و20جوان 2018.

3.**القسط الثالث:** قيمة الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2017×30%.

12.631.905×30%=3.789.571.5دج

يدفع القسط الثالث بين 20أكتوبر 2018و20نوفمبر 2018.

4.**حساب قسط التسوية:** يساوي قيمة الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2018ناقص مجموع الأقساط.

12.631.905−(3.789.571.5+3.789.571,5+6.159.686.26)=−1.106.924

خلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل إلى كيفية تحديد النتيجة المحاسبية من خلال القوائم المالية المتمثلة في الميزانية (قائمة المركز المالي) وحسابات النتائج (قائمة الدخل الشامل)، التي تسجل فيها المؤسسة مجمل نشاطاتها الاقتصادية التي تقوم بها خلال السنة المالية وذلك لتبرزها للأطراف المهتمين بذلك من بينهم إدارة الضرائب التي تستعملها لتحديد الربح الخاضع للضريبة.

وتناولنا أيضا مختلف الأنظمة الجبائية التي تطبق في الجزائر على المكلفين الخاضعين لمختلف الضرائب فلكل نظام مميزات ومجال تطبيق وعلى المكلف الالتزام به وإتباعه لتحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم فرض الضريبة على النتيجة المتحصل عليها بإتباع القوانين الجبائية والمبادئ المحاسبية، فالضريبة على أرباح الشركات من بين أهم الضرائب التي تفرض على النتيجة الجبائية المحققة من طرف الأشخاص المعنويين حيث سنتناول في الفصل الثاني كيفية تحديد النتيجة الجبائية وجميع عناصرها.

الفصل الثاني

الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

تمهيد:

النتيجة الجبائية هي امتداد وتكملة للنتيجة المحاسبية هذه الأخيرة معدة وفق المبادئ والقواعد المحاسبية للنظام المالي المحاسبي، بينما تخضع النتيجة الجبائية لقواعد ومبادئ النظام الضريبي، وباختلاف المبادئ والقواعد والنظام المتبع بين النتيجتين تبرز حتمية وجود فروقات واختلالات بينهم لعدم وجود توافق وتناسق بين النظامين تتم معالجتها من خلال إجراء عدة تصحيحات وتسويات على النتيجة المحاسبية لتصبح في الأخير مقبولة من قبل النظام الجبائي من أجل فرض الضرائب والرسوم عليها بحيث سيتم في هذا الفصل التطرق الى العناصر المشكلة للنتيجة الجبائية، وعرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بالضرائب على الدخل والذي يدرس الفروقات بين النتيجتين.

المبحث الأول: النتيجة الجبائية وآلياتها

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

المطلب لأول: النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها

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

أولا: تعريف النتيجة الجبائية

1.تعريف النتيجة الجبائية من خلال الميزانية:

طبقا لأحكام المادة 140من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على أنه "يتشكل الربح الصافي، من الفرق في قيم الأصول الصافية لدي افتتاح واختتام الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكون من ديون الغير، الاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة".[1]

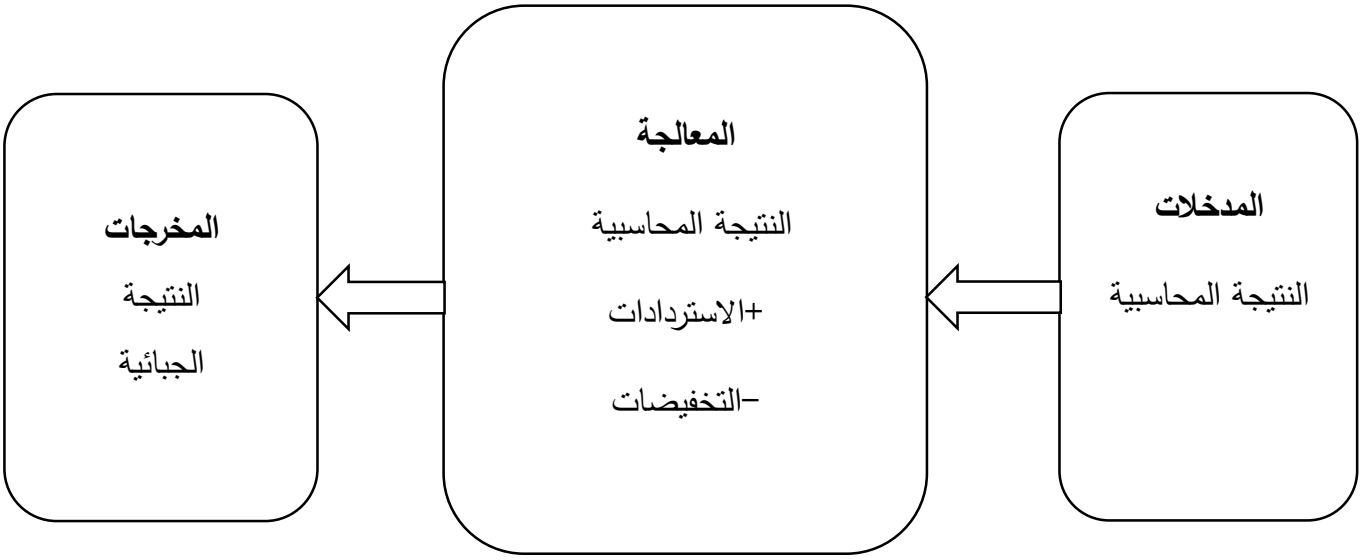
ومماسبق يمكن القول إن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية، ولكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة من خلال إضافة الاسترادات وطرح التخفيضات.

اذن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية.

ويمكن تلخيص ما سبق ذكره من خلال الشكل التالي:

[1]قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 141-2

الشكل رقم (02-01): مخطط توضيحي للعلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية



المصدر: يوسف مامش ،ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية، الجزائر، ص129.

2.تعريف النتيجة الجبائية من خلال جدول حساب النتائج:

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

مما سبق يمكن استنتاج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية، ولكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة من خلال إضافة الاسترددات وطرح التخفيضات.

[1]قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 140-1

ثانيا: العناصر المكونة للنتيجة الجبائية

1.الأعباء المدمجة(الاستردادات):

الاستردادات هي تلك العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي، بعبارة أخرى هي تكاليف أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أن الإدارة الجبائية ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد في التشريع الجبائي، هذه التكاليف لابد من إعادة إدماجها في النتيجة الخاضعة للضريبة.[1]

2.الأعباء المخفضة (التخفيضات أو الإعفاءات):

الخصومات هي تلك العناصر التي لا يمكن اعتبارها من الإيرادات الخاضعة للضريبة، ويجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة، فهي تلك الأعباء أو العناصر المقلصة والمطروحة من الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التزامهم ببعض الشروط والمقاييس المحددة من خلال النظام الضريبي المتضمن في القوانين المالية السنوية.[2]

3.خسائر السنوات السابقة المخصومة:

عادة ما تحقق المؤسسة حديثة العهد خسائر في سنوات الأولى من نشاطها، وذلك لإمكانياتها المحدودة وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الاقتصادي، ولهذا خول لها المشرع إمكانية خصم خسائر السنوات السابقة، بحيث تخصم هذه الخسائر من الربح المحقق، وفي حالة عدم تغطية هذا العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة.[3]

كما يمكن توضيح ذلك أكثر في الجدول التالي:

[1] إيمان يخلف وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص309.
[2] إيمان يخلف وآخرون مرجع سبق ذكره، ص311.
[3] بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص287.

الجدول رقم(02-01): الطريقة المختصرة لتحديد النتيجة الجبائية حسب النظام المالي المحاسبي الجزائري

البيان	
الإيرادات Revenus	(1)
الأعباء Charges	(2)
النتيجة المحاسبية Résultat comptable	**(3) =(1)- (2)**
(+) الاسترادات Reinstatements	(4)
(-) الخصومات Déductions	(5)
النتيجة الجبائية Résultat fiscal	**(6)=(3)+(4)-(5)**

المصدر: لطفي شعباني، **جباية المؤسسة**، متيجة للطباعة، براقي الجزائر،2017، ص43

ثالثا: الشروط العامة لخصم الأعباء

تحتل الأعباء الجزء الأكبر ضمن تحديد النتيجة الجبائية نظرا لتأثيرها من حيث قابلية خصمها من الربح الخاضع للضريبة، وعليه فإن الأعباء التي تتحملها المؤسسة فعلا تسجل محاسبيا بغض النظر عن النصوص الجبائية إذا ما توفرت الوثائق الثبوتية لتبريرها، هذا فيما يخص تحديد النتيجة المحاسبية، أما من منظور جبائي فإن قابلية خصم الأعباء تخضع لبعض الشروط الشكلية والموضوعية، وفي حالة عدم وجود نصوص جبائية متعلقة بالأعباء تطبق القواعد المحاسبية بدون تحفظ.

1.الشروط الشكلية: لكي يتم خصم الأعباء جبائيا يجب أن تستوفي هذه الأخيرة الشروط الشكلية التالية:[1]

- **أن يكون العبء مؤكد وحقيقي:** يجب أن يكون العبء فعلي ومؤكد حدوثه وليس محتمل الحدوث سواء تم دفعه أو مستحق الدفع، ويجب أن يكون حقيقي، أي ليس صوري أو وهمي وتتحمل المؤسسة العبء بغض النظر عن دفعه أم لا
- **أن يكون العبء مدعم ومؤيد بمبررات ووثائق ثبوتية:** حتى يمكن خصم العبء يجب أن يكون مدعم بوثائق ومستندات تبرر حقيقة حدوث العبء، هذه هي القاعدة العامة أما الاستثناء يمكن قبول المصاريف إذا كان بالإمكان التحقق من وجودها وصحتها حتى ولو لم تتوفر الوثائق، لذا يجب أن تبقى الوثائق والمستندات التي تبرر شرعية العبء في المؤسسة لمدة 10 سنوات على الأقل تحسبا لأي مراقبة جبائية.

[1] د. دراجي عيسى، قندز بن توتة، **ا لانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 1، الضرائب على الدخل**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي 35(02)، المركز الجامعي تسمسيلت2012، ص208

- **إعداد الكشوف الخاصة ببعض الأعباء:** حسب نص المادة 152 والمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" تلزم المكلفين بوجوب إرفاق التصريح السنوي ببعض الجداول الخاصة حتى يتم التحقق من صحة النتائج المبينة في التصريح" كما هو الحال بالنسبة لكشف المصاريف العامة وكشف الاهتلاكات والمؤونات. الخ)، وفي حالة عدم إيداعها في الآجال المحددة يترتب عنها دفع غرامة جبائية ولا يؤخذ بالربح المصرح به ويتم فرض الضريبة تلقائيا.

2. **الشروط الموضوعية:**

ويمكن تلخيصها فيمايلي:[1]

- **يجب أن يترتب عن العبء تخفيض في الأصول الصافية:** بمعنى يجب أن يحدث العبء نقصا في قيمة الأصول الصافية ويترجم هذا النقص إما عن طريق انخفاض قيمة عنصر من عناصر الأصول أو عن طريق زيادة في قيمة الخصوم من دون أن ينتج ذلك أي مقابل لأي عنصر من عناصر الميزانية، وعليه لا تعتبر كأعباء قابلة للخصم الأعباء التي تؤدي إلى الزيادة في قيمة الأصول كحيازة التجهيزات.
- **أن يتم استغلال العبء في إطار التسيير العادي للكيان ولمصلحته:** يشترط لقبول خصم العبء أن يستخدم لأغراض مباشرة للتسيير، وتحقيق الهدف الاقتصادي الذي من أجله أنشأت المؤسسة، وفي هذا الإطار يجب التفرقة بين الاستغلال العادي للمؤسسة والاستغلال الشخصي للمسيربين.
- **أن يكون العبء مدرج ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها:** وفقا لهذا الشرط فإن الأعباء التي يقبل خصمها هي فقط تلك التي نشأت خلال الدورة بغض النظر عن تاريخ دفعها، وعلى ضوء هذا الشرط فإن الأعباء المتعلقة بسنوات مستقبلية يتم أخذها بعين الاعتبار خلال الدورة التي تم الالتزام بها، أما الأعباء المتعلقة بنفقات حالية ولكنها ترتبط بدورات لاحقة فينبغي تأجيل خصمها إلى الدورات التي تحققت فيها.

[1] دراجي عيسى، قندز توتة، مرجع سبق ذكره، ص209

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لعناصر (الاستردادات الدائمة والخصومات الدائمة)

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

أولا: الاستردادات(الإدماجات)

1. تكاليف العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال: تعتبر تكاليف الصيانة لمثل هذه العقارات وتكاليف الإيجار الخاصة بها من الأعباء غير القابلة للخصم والتي يجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة.[1]

2. حصص الهدايا الإشهارية والإشهار المالي والكفالة والرعاية غير القابلة للخصم: باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج،[2] وحدد السقف المسموح به لخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويون أو الطبيعيون، وفي حد أقصاه 300000000دج، كما أن المبلغ الزائد عن ذلك يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة حتى وإن كان مثبت بوثائق ثبوتية.[3]

3. مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم: بما فيها مصاريف الفندقة والاطعام والعروض غير المثبتة قانونا بوثائق ثبوتية، باستثناء المبالغ المرتبطة مباشرة باستغلال المنشأة والمثبتة قانونا.[4]

4. **الاشتراكات والهبات غير قابلة للخصم:** وتتمثل في الإعلانات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا | لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، على ألا تتجاوز مبلغا سنويا قدره 200000دج، وإذا تم تجاوز هذا المبلغ يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة.[5]

5. **الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم:** كالضرائب المفروضة نتيجة عملية التحقيق الجبائي، حيث تقوم الإدارة الضريبية من خلال الورد الفردي (Role Individuelle) بتلخيص التصحيحات الضريبية التي توصلت إليها من التحقيق، والتي على المنشأة دفعها إلى مصلحة الضرائب، والتي تعبر عن مخالفتها لمسك محاسبة نظامية أو عدم مراعاة أحكام القانون الجبائي أو الاثنين معا.

6. **المؤونات غير القابلة للخصم:** يعاد دمج في الربح الخاضع للضريبة الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح، والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية للسنة

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 169
[2] قانون الضرائب الماشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 169
[3] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 169-2
[4] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 169-1
[5] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 169-1

المالية، والمعرفة بالمؤونات غير المستوفية للشروط الشكلية والموضوعية في النصوص الجبائية، وكذا المؤونات التي وظفت جزئيا أو كليا في مجال غير متطابق لمجال تخصيصها أو التي أصبحت بدون غرض خلال السنة الموالية[1]

7. الاهتلاكات غير القابلة للخصم: تعتبر الاهتلاكات غير المنصوص عنها جبائيا غير قابلة للخصم، كحساب القسط السنوي من اهتلاك سيارة سياحية الذي يحسب محاسبيا على أساس قيمة الاقتناء وجبائيا على أساس مليون دينار جزائري للوحدة، وما زاد عن هذا المبلغ لا يقبل خصمه إلا بشرط أن تكون السيارة الأداة الرئيسية النشاط المنشأة، وبالنسبة للمنشآت التي لا تخضع للرسم على القيمة المضافة فإن الإهتلاك يحسب على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة بكل الرسوم، وفي حالة تم حسابه على أساس سعر الشراء خارج الرسم يتم إعادة دمج الجزء غير المخصص للاهتلاك.[2]

8. مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم: حدد السقف المحدد للخصم ب 10% من مبلغ الدخل أو الربح الخاضع للضريبة في حدود سقف يساوي 000 000 00 1 دج وما تجاوز هذا السقف يتم دمجه في الربح الخاضع للضريبة، شرط إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث والتطوير للمنشأة، ويجب التصريح به للإدارة الجبائية وكذلك للهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، وإذا لم يتم الاستجابة لهذه الشروط يعاد دمج مصاريف البحث والتطوير في الربح الخاضع للضريبة.[3]

9. الاهتلاكات غير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقد القرض الايجاري (المستأجر): المستأجر الذي هو المالك الاقتصادي للأصل بمفهوم المقاييس الجديدة للمحاسبة يستمر في التمتع بالحق في الخصم من الربح الخاضع للضريبة الإيجارات المسددة إلى المؤجر، بتطبيق الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات والمحددة قانونا في2012/12/31.[4]

10.الإيجارات خارج المنتوجات المالية (المؤجر): يستمر المؤجر في التمتع جبائيا بالملكية القانونية للأصل ما يعطيه الحق في ممارسة الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات والمحددة قانونا في2012/12/31.[5]

[1]قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 141-5.
[2]ا قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 141-3.
[3]قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 171.
[4] المادة رقم 27، للقا نون رقم 10-01، المؤرخ في 2010/08/29، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2010.
[5] قانون المالية التكميلي، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 27.

11. الضريبة على أرباح الشركات(IBS) : تعتبر غير قابلة للخصم، وبما أنه محاسبيا تسجل كعبء يجب إعادة ادماجها في الربح الخاضع للضريبة، أما إذا انطلقنا من النتيجة المحاسبية الخام (النتيجة المحاسبية قبل حساب الضرائب) لحساب النتيجة الجبائية، فإنه ليس بالضرورة إعادة إدماج الضريبة على الأرباح.[1]

12. خسائر القيمة غير القابلة للخصم: تعتبر خسائر القيم على التثبيتات المعاد تقييمها بالقيمة العادلة غير قابلة للخصم وبالتالي يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

13. الغرامات والعقوبات غير القابلة للخصم: لا يقبل الخصم من الربح الخاضع للضريبة الغرامات والعقوبات والمصادرات أيا كانت طبيعتها والتي تتحملها المنشأة من جراء مخالفتها للقوانين،[2] مثل الغرامات الجبائية والغرامات المدفوعة لصندوق الضمان الاجتماعي عن التصريحات المتأخرة.

14. استردادات أخرى غير قابلة للخصم: وهي العناصر غير القابلة للخصم والتي لم تذكر سابقا وتتمثل في:

-الإيجارات ونفقات الصيانة وتصليح السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.[3]

-الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة ثلاثمائة ألف دينار جزائري (300000دج) مع احتساب كل الرسوم.[4]

ثانيا: الخصومات (التخفيضات)

1. فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة: يحدد مبلغ فوائض القيم الناتج عن التنازل الجزئي أو الكلي، عن عناصر الأصول الثابتة غير خاضع للضريبة والمقدر بنسبة 30% بالنسبة الفوائض القيم قصيرة الأجل وبنسبة 65% بالنسبة لفوائض القيم طويلة الأجل.[5]

2. فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة وكذا حواصل الأسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة: لا تعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS) لمدة خمس سنوات ابتداء من 2009/01/01، كل من نواتج وفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات، والالتزامات والسندات والأوراق المماثلة

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 141-4.
[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 141-6.
[3] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 141-7.
[4] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 169-1.
[5] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 173.

لها للخزينة المسجلة في تسعيرة البورصة أو المتداولة في سوق منظمة المسجلة في تسعيرة البورصة، وكذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية في القيم المنقولة[1]

3. المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق اخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة من ذلك: حيث لا تحسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات، المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة من ذلك لأنه سبق لها أن خضعت للضريبة.[2]

4. الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (المؤجر): يمكن للمؤجر والذي يعتبر المالك القانوني للأصل المؤجر من الناحية الجبائية، ممارسة الاهتلاك على الملك المؤجر إلى غاية 2012/12/31 بصفة انتقالية، وبعد هذا التاريخ وإن لم تصدر نصوص قانونية تمدد في تطبيق الاهتلاك، فإن الاهتلاكات المخصومة بعد هذا التاريخ يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.[3]

5. الإيجارات خارج الأعباء المالية(المستأجر): يمكن للمستأجر والذي يعتبر المالك الاقتصادي للأصل المستأجر من الناحية الجبائية، خصم الايجار خارج الأعباء المالية من الربح الخاضع للضريبة بصورة استثنائية إلى غاية نهاية الاستحقاقات والمحددة قانونا في 2012/12/31.[4]

6.تكملة الاهتلاكات: وهو اهتلاك مكمل للاهتلاك المطبق على التثبيتات، والذي ينتج عادة عن عدم العلم بالتعديلات المستمرة للنظام الجبائي أو السهو أو الخطأ، حيث يؤدي إلى حساب اهتلاك إضافي وخصمه من الربح الخاضع للضريبة، كحساب الاهتلاك على أساس قيمة الشراء خارج الرسم بدلا من حسابه على أساس الشراء بكل الرسوم للتثبيت الخاضع للرسم على القيمة المضافة.[5]

7. خصومات أخرى: وتتمثل في كل التخفيضات التي لم تذكر سابقا، كخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي

(تتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق)، وكالإيرادات التي تعفى قانونا وتم إدراجها في الربح الخاضع للضريبة بالخطأ، أو أعباء قابلة للخصم جبائيا ولم تسجل محاسبيا بالخطأ.[6]

[1] المادة رقم 46 من قانون رقم 08-21 المؤرخ في 2008/12/31، المتضمن لقانون المالية لسنة 2009.
[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 147 مكرر.
[3] قانون المالية التكميلي، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 27.
[4] قانون المالية التكميلي، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 27
[5] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 174.
[6] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 169-3.

8. العجز المالي السابق: في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلالها، وإذا كان الربح غير كاف لاستيعاب كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز إذا تحققت الشروط التالية:[1]

- ✓ يجب تبرير الخسارة محاسبيا وذلك طبقا للإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم إلى إدارة الضرائب.
- ✓ يجب خصمها في فترة لا تتجاوز أربع سنوات.
- ✓ لا يجوز أن يكون هذا العجز مركب من عجز لعدة سنوات بل يجب أن يرحل خلال أول دورة.

ثالثا: نظرة النظام المحاسبي المالي للاستردادات والخصومات عند تحديد النتيجة الجبائية

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية في الجزائر، فهو يفرض استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي وهذا بالطبع ينتج عنه الفصل بين المحاسبة والجباية حيث يهتم بقياس الربحية للمنشآت والتي تعتبر أساسا للاقتطاع الضريبية، وهذا ما يجعله يمتلك نظرة خاصة في معالجة كل من الاستردادات والخصومات عند تحديد النتيجة الجبائية.

1.النظرة المحاسبية لما تم دمجه (الاستردادات) عند تحديد النتيجة الجبائية:

وهذا بإعطاء المعالجة المحاسبية لبعض العمليات المختارة مما تم إعادة دمجه جبائيا من النتيجة المحاسبية، كمايلي:[2]

- **المؤونات غير القابلة للخصم جبائيا:** مثل مبلغ المؤونة الذي تخصصه المنشأة في مجال المعاشات ومكملات التقاعد والتعويضات والمخصصات بسبب انصراف مستخدميها إلى التقاعد مقابل الخدمات التي أدوها طوال سنوات سابقة من العمل لديها أو المنافع المماثلة، حيث يقيد هذا الالتزام في ح/153 "المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة" يجعله دائنا، يقابله ح/681 "المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الأصول غير الجارية" مدينا، ويتم استخدام تقنيات حسابية لتقدير مبلغ هذه المنافع بصورة صحيحة.

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 174.
[2] يخلف إيمان، متطلبات **تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف2018-2019، ص106

- **الاهتلاكات غير القابلة للخصم جبائيا:** نأخذ كمثال اهتلاك السيارة السياحية، حيث يتم حساب قسط الاهتلاك على أساس مبلغ الشراء، ويدرج هذا القسط محاسبيا في ح681 "المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية" يجعله مدينا، وح/281 "اهتلاك تثبيتات عينية أخرى" دائنا، وتكمن الإشكالية هنا في مبلغ شراء السيارة السياحية والذي على أساسه يحسب قسط الاهتلاك، حيث حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن الأقساط السنوية للاهتلاك بالنسبة للسيارة السياحية تحسب على أساس1000000دج، والذي يعد أساس الاهتلاك، وما زاد عن هذا المبلغ لا يقبل خصمه إلا بشرط أن يكون هذا الأخير من الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.
- **مصاريف البحث والتطوير:** تسجل المصاريف الناتجة عن تطور البحث عن مشروع داخلي كأعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها، وعادة ما تجد المنشأة صعوبة في التفرقة بين مصاريف البحث ومصاريف التطوير وهذا ما يدفعها أحيانا باعتبارها أعباء عادية للدورة، أما مصاريف التطوير فتسجل بجعل ح/203 "مصاريف التنمية القابلة للتثبيت" مدينا، يقابله ح/731 "الإنتاج المثبت للأصول المعنوية" دائنا (هذا بعد تسجيل هذه المصاريف في حسابات الأعباء الخاصة بها)، ويرصد ح/203 عندما يتم امتلاكه يجعله دائنا ويقابله في الجانب المدين ح/280 "اهتلاك التثبيتات غير العينية"، كما أن هناك شروط لكي تصنف مثل هذه المصاريف في تثبيتات إذا كانت ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة، أو تنوي وتمتلك المنشأة القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.
- **الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (المستأجر):** كل أصل يكون محل ايجار تمويل يدرج في الحسابات عند دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني ويدرج الأصل المستأجر في الميزانية ضمن حسابات الأصول على أساس قيمته العادلة أو القيمة الحالية للمدفوعات الدنيا للإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة العادلة للأصل ، ويكون قسط الاهتلاك عند المستأجر يساوي القيمة الحقيقية للأصل مقسوم على مدة العقد أو المدة النفعية أيهما أقل، حيث يسجل في د/681 "المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية" يجعله مدينا، وح/281 "اهتلاك تثبيتات عينية أخرى" دائنا، كما يتم تسجيل أي قسط اهتلاك لأي أصل تحوزه المنشأة.
- **الضريبة على أرباح الشركات:** تدرج في ح/695 "الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية" يجعله مدينا، ويقابله في الجانب الدائن ح/444 "الدولة –الضرائب على النتائج".

- **خسائر القيمة:** تعرف خسارة القيمة حسب النظام المحاسبي المالي بأنها "فائض القيمة المحاسبية للأصول عن قيمتها القابلة للتحصيل"، ويجب مراجعة خسارة القيمة المسجلة بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها (تطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني)، وتكون عملية تكوين خسائر القيمة وكذا عمليات مراجعتها وتعديلها في نهاية السنة المالية، وتسجل محاسبيا بجعل ح/681 "المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية" مدينا، وح/29 "خسائر القيمة عن التثبيتات" دائنا، ويمكن تقسيم هذين الحسابات إلى حسابات فرعية.
- **الغرامات والعقوبات:** تدرج الغرامات والعقوبات الناتجة مثلا عن عدم الالتزام باحترام مواعيد التصريحات الجبائية أو مواعيد إيداع الاشتراكات الاجتماعية في ح/656 "الغرامات والعقوبات" بجعله مدينا وأحد الحسابات المالية (ح/530 أو ح/512) دائنا، أي تتحملها المنشأة كما لو كانت مصاريف فعلية تخص الدورة على عكس النظام الجبائي الذي ينفي ذلك؛ مما سبق يمكن ملاحظة أن المصاريف التي تقوم المنشأة بالاستفادة منها في تخفيض الربح المحاسبي، تلعب دورا كبيرا

2. النظرة المحاسبية لما تم خصمه(الخصومات) عند تحديد النتيجة الجبائية:

وهذا بإعطاء المعالجة المحاسبية لبعض العمليات المختارة مما تم خصمه جبائيا من النتيجة المحاسبية، ونذكر منها:[1]

- **فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة:** تعرف فوائض القيم المتعلقة بالتنازل عن التثبيتات العينية إذا كانت عملية التنازل عنها بسعر أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية، وتسجل كربح بجعل كل من ح/752 "فوائض القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية"، وح/21 "التثبيتات العينية" دائنا، وكل من ح/281 "اهتلاك التثبيت العيني"، وح/512 "البنك" أو ح/531 "الصندوق" مدينا.
- **العجز المالي (خسارة السنة المالية):** يسجل العجز محاسبيا بجعل حساب 12 "نتيجة السنة المالية" مدينا وحساب 11 "ترحيل من جديد" دائنا

[1] إيمان يخلف، مرجع سبق ذكره، ص107.

المبحث الثاني: أثر الفروقات المؤقتة في تحديد النتيجة الجبائية

الضريبة على الدخل تمثل اقتطاع هام يتم على الأرباح المحققة من قبل كل مؤسسة فهي وسيلة هامة لتوليد الإيرادات الحكومية، ونظرا لأهمية هذه الضريبة فإن هيئة المعايير المحاسبية الدولية في أفريل سنة 1978 نشرت المعيار الدولي 12 المتعلق بمحاسبة الضرائب على الدخل، ودخل حيز التطبيق في 12جويلية 1979.

المطلب الأول: معالجة الضرائب المؤجلة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي12 "الضرائب على الدخل "

يتناول هذا المعيار وصف المعالجة المحاسبية للضرائب الجارية والضرائب المؤجلة.

أولا: مفاهيم عامة حول المعيار المحاسبي الدولي

1. تعريف المعيار

المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 خاص بالضرائب على الدخل، يحدد إجراءات تحديد الضريبة المستحقة وطريقة معالجتها محاسبيا وكذلك المعلومات المتعلقة بالضريبة التي يجب تقديمها كملحق في القوائم المالية، تخضع بعض أحكام معيار المحاسبي الدولي رقم "12" للتفسير، مما قد يؤدي إلى عدم التجانس في الملاحظات القوائم المالية.[1]

2. نطاق المعيار

نظرا لطبيعة الضريبة على الأرباح والوقت الذي تحسب فيه وهو نهاية الدورة المحاسبية، فإن الضريبة تدفع في شكل تسبيقات تقديرية خلال السنة انطلاقا من مبلغ الضريبة للدورات السابقة، وفي أخر الدورة المحاسبية وعند إعداد جدول حساب النتائج والميزانية، يحسب الفرق بين ما تم تسديده تقديريا وما تم تحققه فعليا من النتيجة، وهنا قد ينتج التزام ضريبي مؤجل في حالة النتيجة المحققة أكبر من النتيجة المقدرة والفرق يجب أن يسدد، أما في حالة العكس فينتج ضريبة أصل مؤجلة لا يمكن استرجاعها ولكنها تبقى تسبيقا للدورة المحاسبية المقبلة، ويهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب على الدخل" أو "الضرائب المؤجلة" إلى وصف المعالجة المحاسبية للضريبة على النتيجة، وذلك من خلال إظهار كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة من خلال:

_ الاسترداد (السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كأصول وخصوم معترف بها في ميزانية المنشأة.

_ المعاملات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في القوائم المالية للمنشأة.

ويتطلب هذا المعيار من المنشأة، المحاسبة عن التبعيات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها، وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة

[1].محمد أبو ناصر، وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ الدولي**، دار وائل للنشر، عمان الأردن2008، ص 202

الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك، وأي عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق الملكية يجب أن يعترف بالآثار الضريبية مباشرة في حقوق الملكية وبشكل مشابه.

كما يعالج هذا المعيار الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، ويتطلب من المنشأة الاعتراف بكل التزام أو أصل ضربي مؤجل.[1]

ثانيا: تعريف المصطلحات الواردة في معيار الدولي12 "الضرائب على الدخل"

وهي على الترتيب التالي:[2]

1. الربح المحاسبي:

هو صافي الربح أو خسارة الفترة قبل اقتطاع مصروف الضريبة على الربح.

2. الربح (الخسارة) الخاضع للضريبة:

هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد الضريبية والتي تحدد على اساسه ضرائب الدخل.

3. المصروف(الدخل) الضريبي:

هو المبلغ الإجمالي على صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

4. الضريبة الجارية:

هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد) عن الربح أو الخسارة الخاضع للضريبة للفترة.

5. خصوم ضريبية مؤجلة:

هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.

6. أصول ضريبة مؤجلة:

هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية، بخصوص الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع وترحيل الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

[1] يخلف إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 98.
[2] دراجي عيسى، قندزبن توتة، مرجع سبق ذكره ص210.

7. الفروق المؤقتة:

هي فروق بين المبلغ المسجل لأصل أو التزام في الميزانية وقاعدته الضريبية، والتي قد تكون:[1]

- **فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع:** وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية، عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام.
- **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:** وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية، عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام.

8. الفروق الدائمة:

والتي يطلق عليها اختلافات دائمة وهي فروق مستمرة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي ولا تنعكس على فترات مالية أخرى، إذ أن التشريع الضريبي لا يقبل حسم بعض المصاريف أو الإيرادات يجب إضافتها ضريبيا ولكنها لم تضف لأي سبب كان.[2]

9. القاعدة الضريبية:

هي المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض الضريبة كمايلي:[3]

- **القاعدة الضريبية للأصل:** هي المبلغ الذي سيقتطع لأغراض الضريبية مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستتدفق للمنشاة عندما تسترد المبلغ المسجل لأصل وإذا لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية الأصل تساوي مبلغه المسجل.
- **القاعدة الضريبية للالتزام:** هي مبلغه المسجل (الدفتري) مطروحا منه المبلغ الذي سيقتطع للأغراض الضريبية بخصوص هذا الالتزام في الفترات المستقبلية في حالة الإيراد المستلم مقدما، تكون القاعدة الضريبية للالتزام الناشئ هي قيمته المسجلة نقصا أي مبلغ للإيراد لن يكون خاضعا للضريبة في الفترات المستقبلية.

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص .140
[2] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، .141
[3] إيمان يخلف، مرجع سبق ذكره ص.114

ثالثا: أمثلة تطبيقية عن كيفية تطبيق المعيار المعيار[1]

مثال1:

بلغ مصروف الضيافة لدى شركة لسنة 2017 مبلغ 120000دج في حين يبلغ مصروف الضيافة المقبول ضريبيا70000دج، علما أن صافي الربح المحاسبي قبل طرح مصروف الضيافة هو 400000دج والفرق بينه وبين الربح الضريبي هو مصروف الضيافة فقط.

المطلوب:

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

الحل: لدينا الربح المحاسبي المعطى هو400000دج، ومصاريف الضيافة 120000دج المعترف بها 70000دج.

ومنه الربح المحاسبي: 4000000−120000= 280000دج

الربح الضريبي:400000−70000=330000دج

الفرق=330000−280000=50000دج (وهذا الفرق يعتبر فرق دائم لان أثره لا ينعكس على الفترات المستقبلية)

مثال2:

في2017/01/01 قامت شركة بشراء معدات بمبلغ 100000دج يتم اهتلاكها بنسبة25 % سنويا، بطريقة الاهتلاك الخطي، في حين يتم اهتلاكها وفق المتطلبات الضريبية بنسبة 30% سنويا.

المطلوب:

حساب قيمة الالتزام الضريبي المؤجل في 2017/12/31.

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

الاهتلاك الضريبي=100000×0.3=30000دج

الفرق=30000−25000=5000(وهو فرق مؤقت لأن أثره ينتقل للدورات وبالتالي عليها التزام بالتزام ضريبي مؤجل مقداره (5000×0.3=1500دج)

[1]سماعين عيسى، مرجع سبق ذكره ص83

المطلب الثاني: معالجة الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

تطرقنا سابقا إلى مفهوم الضرائب المؤجلة حسب المفاهيم والإجراءات والشروحات التي جاء بها معيار المحاسبة الدولي رقم 12 "ضرائب مؤجلة" أو "الضرائب على الدخل"، وسنحاول فيما يلي عرض الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي بالجزائر من خلال المفهوم والمعالجة المحاسبية لذلك.

أولا: تعريف الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

عرف النظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة على أنها "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح القابلة للدفع (خصوم ضريبية مؤجلة) أو قابل للتحصيل (أصول ضريبية مؤجلة)، خلال سنوات مالية مستقبلية حيث يتم التسجيل في الميزانية وحساب النتائج الضرائب المؤجلة الناتجة عن:[1]

- اختلال زمني بين الاثبات المحاسبي لإيراد ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.
- عجز جبائي أو قروض جبائية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى الأرباح الجبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل متوقع.
- ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة.

ويدرج أصل أو خصم لضريبة مؤجلة في الحسابات في نهاية السنة المالية بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو إيراد ضريبي[2]، وتحدد الضرائب المؤجلة في نهاية السنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الاقفال، أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين.

[1] البند رقم 3.134من القرار المؤرخ في 26 جويلية2008، مرجع سبق ذكره.
[2] البند رقم 2.134 من القرار المؤرخ في 26 جويلية2008، مرجع سبق ذكره.

ثانيا: مجال التطبيق

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

ثالثا: حساب وتصنيف الفروقات الزمنية والأساس الضريبي

1. حالة الميزانية

الجدول رقم (02-02): طبيعة الفرق المؤقت والضريبة المؤجلة تبعا لوضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والجبائي –عناصر الميزانية–

الأساس المحاسبي والأساس الضريبي	نوع الفرق المؤقت	نوع الضريبة مؤجلة
الأصول		
الأساس المحاسبي أكبر من الأساس الضريبي	فرق مؤقت خاضع للضريبة	خصم ضريبي مؤجل
الأساس المحاسبي أقل من الأساس الضريبي	فرق مؤقت قابل للخصم	أصل ضريبي مؤجل
الأساس المحاسبي= الأساس الضريبي	عدم وجود أي فرق مؤقت	عدم وجود ضريبة مؤجلة
الخصوم		
الأساس المحاسبي أكبر من الأساس الضريبي	فرق مؤقت قابل للخصم	أصل ضريبي مؤجل
الأساس المحاسبي أقل من الأساس الضريبي	فرق مؤقت خاضع للضريبة	خصم ضريبي مؤجل
الأساس المحاسبي= الأساس الضريبي	عدم وجود أي فرق مؤقت	عدم وجود ضريبة مؤجلة

المصدر:Nacer azouni, Youcef saihi. Op. Cip.P : 17

2. حساب النتائج

الجدول رقم (02-03): طبيعة الفرق المؤقت والضريبة المؤجلة تبعا لوضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والجبائي-عناصر جدول النتائج-

وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي	نوع الفرق المؤقت	نوع الضريبة مؤجلة
الأعباء		
أعباء مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن قابلة للخصم جبائيا خلال الدورات اللاحقة	فرق مؤقت قابل للخصم	أصل ضريبي مؤجل
أعباء غير مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن قابلة للخصم جبائيا خلال الدورة الجارية	فرق مؤقت خاضع للضريبة	خصم ضريبي مؤجل
أعباء مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية وقابلة للخصم جبائيا خلال الدورة الحالية	عدم وجود أي فرق مؤقت	عدم وجود ضريبة مؤجلة
النواتج		
نواتج مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن قابلة للخصم جبائيا خلال الدورات اللاحقة	فرق مؤقت خاضع للضريبة	خصم ضريبي مؤجل
نواتج غير مقيدة محاسبيا مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن قابلة للخصم جبائيا خلال الدورة الجارية	فرق مؤقت قابل للخصم	أصل ضريبي مؤجل
نواتج مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية وقابلة للخصم جبائيا خلال الدورة الحالية	عدم وجود أي فرق مؤقت	عدم وجود ضريبة مؤجلة

المصدر: Nacer azouni, Youcef saihi. Op. Cip.P :17

رابعا: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة يكون وفق وباتباع قواعد النظام المحاسبي المالي وكذا الإجراءات والقواعد المحاسبية.

1. الضرائب المؤجلة أصول

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

- حساب 133: الضرائب المؤجلة أصول.

- حساب134: الضرائب المؤجلة خصوم.

-حساب 692: فرض الضريبة المؤجلة أصول.

-حساب 693: فرض الضريبة المؤجلة خصوم.

كيفية تسجيل الضرائب مؤجلة أصول

تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 133" ضرائب مؤجلة أصول" مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وهذا ما يجعل الحساب 692" فرض الضريبة المؤجلة أصول" دائنا وهذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فنسجل قيدا معاكسا. ويتم التسجيل المحاسبي كالتالي ويتم التسجيل المحاسبي كالتالي:[1]

		N-12-31		
133		من ح/ الضرائب المؤجلة أصول	xxxx	
	692	إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة أصول اثبات فرض الضريبة المؤجلة أصول		xxxx

2. **الضرائب المؤجلة خصوم**

تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا ما يجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم مدينا، هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة خصوم فنسجل قيدا معاكسا.[2]

		N-12-31		
693		من ح/فرض الضريبة المؤجلة	XXXX	
	134	الى /ح الضرائب المؤجلة خصوم إثبات الضرائب المؤجلة خصوم		XXXX

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 140.
[2] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 141.

3. جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

الجدول رقم (02-04) تحديد النتيجة الجبائية

النتيجة المحاسبية قبل ضريبة النشاط N:
الاسترجاع:
+نفقات N غير قابلة للخصم بصفة دائمة.
+نفقات N قابلة للخصم في N+1 أو بعد N+1.
+إيرادات N-1 غير خاضعة للضريبة في N-1 ولكنها خاضعة للضريبة في N.
الخصم:
-إيرادات N غير خاضعة للضريبة بصفة دائمة.
-إيرادات N خاضعة للضريبة فيN+1 أو بعدها.
-نفقات N-1 غير قابلة للخصم في N-1 ولكنها قابلة للخصم في N
= النتيجة الجبائية لN

المصدر: Herve Stolowy,Michel J .Lebas, Youn ding , Georges Langlois,Op.Cit, Page 292

خلاصة:

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

الخاتمة العامة

الخاتمة

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

لقد سعينا من خلال هذه المذكرة إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة، والمتمثلة في **كيفية اعتماد النظام الجبائي على النتيجة المحاسبية في تحديد النتيجة الجبائية؟**

حيث تم معالجة هذه الإشكالية عبر فصلين، الفصل الأول تناولنا فيه مفهوم النتيجة المحاسبية، أنواع الأنظمة الضريبية الموجودة في الجزائر وتناولنا أيضا الضريبة على أرباح الشركات، أما الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها وأهم المعالجات المطبقة عليها، وكذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

الضرائب على الدخل، وكذلك معالجة الضرائب المؤجلة حسب النظام المالي المحاسبي، وبعد القيام بهذا البحث توصلنا لجملة من النتائج، نقوم باختبار فرضيات البحث قبل ذكرها.

اختبار الفرضيات:

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

- **الفرضية الأولى:** يرجع سبب الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي إلى اختلاف المبادئ المحاسبية مع المبادئ الجبائية وهذا ما تم اثباته من خلال الدراسة.
- **الفرضية الثانية:** النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية مصححة وفق التشريعات الضريبة.

- **الفرضية الثالثة:** يعالج المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضرائب المؤجلة التي تنتج عن الفروقات الناتجة عن الاختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال دورة مالية معينة وهذا ما تم اثباته من خلال البحث.

نتائج الدراسة:

- اختلاف النظرة بين المحاسبة والجباية على مستوى الممارسات يثقل كاهل الممارسين المحاسبين، فهم يخضعون للإجراءات الجبائية عوض الإجراءات المحاسبية المنطقية .
- النتيجة الجبائية تستخلص من النتيجة المحاسبية المحصل عليها في المؤسسة بعد القيام بإعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري، وانطلاقا من هاته النتيجة الجبائية يتم احتساب الضريبة على أرباح الشركات للمؤسسة الاقتصادية.
- تطبيق الضرائب المؤجلة يؤدي إلى تقليص الاختلافات والفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، حيث تؤثر هذه الضرائب في تحديد الربح الجبائي للمؤسسة.

التوصيات والاقتراحات:

- محاولة التقريب بين قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتكييفه مع قواعد النظام المحاسبي المالي لتشجيع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وجلب المستثمرين.
- تسليط ضوء الاهتمام على موضوع الضريبة المؤجلة، وذلك من خلال تكوين وتأهيل المحاسبين الجزائريين لتمكينهم من التحكم فيها أكثر.
- المتابعة المستمرة من طرف محاسب المؤسسة الاقتصادية لقوانين المالية كونها تتغير من وقت إلى آخر.

قائمة المراجع

الكتب:

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

2. جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجائية وفق النظام المحاسبي المالي، متيجة للطباعة، الجزائر،2011

3. حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي، (SCF(IAS/IFRSدار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر العاصمة، الجزائر.

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

5. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، النشر جيلطي، برج بوعريريج، الجزائر،2009.

6. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعريريج، الجزائر،2011

7. عبد المجيد دراز ويونس بطريق، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية بيروت، لبنان،1981.

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

9.محمد أبو ناصر، وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ الدولي، دار وائل للنشر، عمان الأردن 2008

10. مؤيد راضي خنفر، غساف فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، الطبعة الأولى 2006.

11. ناصر دادي عدون يوسف مامش، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية، الجزائر.

المجلات:

12.إيمان يخلف، وآخرون، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية، (آليات وتعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الثالث، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2017.

13. دراجي عيسى، قندز بن توتة، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم –الضرائب على الدخل، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي 35(02)، المركز الجامعي تسمسيلت،2012.

14. سماعين عيسى، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، االعدد02، جامعة حسبية بن بوعلي، شلف، 2015

الأطروحات:

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

16. سليم الطرابلسي، تفعيل نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الجزائرية، مذكرة ماجيستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة الجزائر، 2008_2009

17. يخلف إيمان، متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف2018-2019

المحاضرات:

18. حميران محمد، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2016-2017.

19. صلاح ربيعة، مطبوعة دروس مقدمة في مقياس المحاسبة العامة، مقدمة لطلبة لسنة الأولى جذع مشترك علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2016-2017

القوانين والمراسيم:

20.القانون رقم08-21 المؤرخ في 31-12-2008 المتضمن لقانون المالية لسنة 2009، المادة رقم 46، الجريدة الرسمية، الرقم 74، المؤرخة في 31-12-2008

21. القانون رقم10-01 المؤرخ في 29-08-2010 المتضمن لقانون المالية التكميلي 2010، المادة رقم 27، الجريدة الرسمية، الرقم 49، المؤرخة في 29-08-2010

22. القانون رقم16 -14 المؤرخ في 28-12-2016 المتضمن لقانون المالية لسنة 2017 المادة رقم 14، الجريدة الرسمية، الرقم 77، المؤرخة في 29-12-2016.

23. القرار مؤرخ في26جويلية 2008، المحدد للقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المتضمن للنظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية، الرقم 19 المؤرخة في 25-03-2009.

24. قانون الضرائب والرسوم المماثلة، المتضمن لقانون المالية لسنة 2014، المادة رقم282 مكرر4، الجريدة الرسمية، الرقم 68، المؤرخة في 31-12-2013.

25. قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018، المتضمن لقانون المالية سنة 2017، المادة رقم 03، الجريدة الرسمية، الرقم،77، المؤرخة في 29-12-2016

26. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتضمن لقانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية، الرقم 76، المؤرخة في 28-12-2017.

27. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المتضمن لقانون المالية لسنة 2020، الجريدة الرسمية، الرقم 81، المؤرخة في 30-12-2019.

المراجع باللغة الأجنبية:

28.Herve Stolowy ,Michel J .Lebas , Yuan Ding ,Georges langlois ,Comptabilité et Analyse Financière,Edition de Boeck,2010,Paris

29.nacer azouni,yousef saihi,les comptes consolides des impôts différés selon les nomes en algerie IAS IFRS JOURNAL DE RECHERCHE EN FINANCE ET COMPTABILITE NUMEROU2016

30.Stéphane brun. Guide d'application des normes IAS /IFRS, Berti éditions, dely Ibrahim, Algérie, 2011,