الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2 – لونيسي علي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

أثر الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري على الوعاء الضريبي

– دراسة ميدانية –

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: جباية ومالية المؤسسة

إعداد الطالب:

بنكوس المختار

الأستاذ المشرف:

أ.د معزوز نشيدة

الأستاذ المشرف المساعد:

د. خيري عبد الكريم

السنة الجامعية: 2023/2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2 – لونيسي علي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

أثر الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري على الوعاء الضريبي

– دراسة ميدانية –

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: جباية ومالية المؤسسة

من إعداد الطالب: بنكوس المختار

أمام اللجنة المشكلة من:

ناصر شارفي	أستاذ	جامعة البليدة 2	رئيسا
معزوز نشيدة	أستاذ	جامعة البليدة 2	مشرفا ومقررا
خيري عبد الكريم	أستاذ محاضر أ	جامعة الجلفة	مشرفا مساعدا
طويل آسيا	أستاذ	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
طالبي محمد	أستاذ	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
سايج فايز	أستاذ محاضر أ	جامعة بومرداس	عضوا مناقشا
خبازي فاطمة الزهراء	أستاذ	جامعة خميس مليانة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022


الله
بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

الحمد لله أولا وأخيرا حمدا كثيرا طيبا مبارك فيه، كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، بأن وفقني لإنجاز عذه الأطروحة، والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وبعد، قال سبجانه وتعالي **(وإذ تأذن ربكم لئن شكرتم لأزيدنكم).** سورة ابراهيم - الآية 7.

وعملا بحديث النبي عليه الصلاة والسلام: **(لا يشكر الله من لا يشكر الناس)**

رواه الترمذي، في سنن الترمذي، عن أبو هريرة، الصفحة أو الرقم:1954، حديث حسن صحيح.

أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات الامتنان والتقدير للمشرفين على هذا العمل، **الدكتورة معزوز نشيدة والدكتور خيري عبد الكريم**، على تفضلهما بالاشراف على هذه الأطروحة، وكذا على كل النصائح والتوجيهات القيمة المقدمة من طرفهما طوال فترة انجاز هذا العمل، دون أن ننسى الجهد الكبير التي بذلته معنا لجنة التكوين طوال فترة الدراسة فلهم منا كل التقدير والاحترام.

جزيل الشكر والتقدير أيضا إلى **جميع موظفي قسم مديرية المالية والمحاسبة بالمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" بولاية المسيلة** على جميل صبرهم معي في المساعدة على إتمام الجانب التطبيقي وعلى كل التسهيلات المقدمة.

أصحاب التميز والفضل العظيم **أعضاء لجنة المناقشة** كل باسمه ومقامه، أقول لهم **"شكرا وليس لشكري حدود"** على تفضلهم بقبول مناقشة وتقييم هذا العمل، وعلى كل الوقت المبذول لتصويبه من خلال الاثراءات والتوجيهات المقدمة.

إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على انجاز واتمام هذا العمل ولو **بكلمة طيبة**.

بنكوس المختار

إهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى:

نبض الحياة **أمي الغالية**، وإلى رمز الهيبة والوقار **أبي العزيز**.

إلى من جمعتني معهم ظلمة الرحم إلى من رافقوني منذ الصغر، **أخواتي وإخوتي.**

إلى رمز الكفاح والإطمئنان، لن أفيك حقك ولو بأسمى عبارات التقدير والامتنان، **أخي الأكبر "رابح".**

إلى كل عائلة **"بنكوس"**، إلى كل من ساهم في هذا العمل من بعيد أو من قريب.

بنكوس المختار

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحات
شكر وتقدير	–
إهداء	–
فهرس المحتويات	**VI**
قائمة الجداول	**XI**
قائمة الأشكال	**XIII**
قائمة الملاحق	**XIV**
قائمة الاختصارات	**XV**
ملخص الدراسة	**XVI**
مقدمة	أ – ع
الفصل الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري	**88-01**
تمهيد	**02**
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	**23-03**
المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي، المفهوم والأهداف.	**03**
المطلب الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	**05**
المطلب الثالث: مخرجات النظام المحاسبي المالي	**12**
المطلب الرابع: المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	**16**
المبحث الثاني: تقديم النظام الجبائي الجزائري	**58-24**
المطلب الأول: النظام الجبائي الجزائري، المفهوم، الأهداف ومراحل الاصلاح.	**24**
المطلب الثاني: الضرائب على الدخل وفق النظام الجبائي الجزائري	**32**
المطلب الثالث: أنظمة الإخضاع الضريبي والالتزامات الجبائية للمكلفين بالضريبة حسب النظام الجبائي الجزائري	**48**
المبحث الثالث: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري	**76-59**

المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية و العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بينهما	**59**
المطلب الثاني: علاقة المحاسبة بالجباية في الجزائر وأسباب الاختلاف بينهما.	**65**
المطلب الثالث: تحديد النتيجة حسب كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	**69**
المبحث الرابع: الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي	**87-77**
المطلب الأول: تقديم المعيار المحاسبي الدولي " IAS 12 الضرائب على الدخل"	**77**
المطلب الثاني: متطلبات الاعتراف، القياس، العرض والإفصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية.	**81**
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي	**84**
خلاصة الفصل الأول	**88**
الفصل الثاني: أثر بدائل التقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على الوعاء الضريبي	**166-89**
تمهيد	**90**
المبحث الأول: الأثر على الوعاء الضريبي للاختلافات بين النظامين في معالجة التثبيتات	**113-91**
المطلب الأول: التثبيتات المادية (العينية) والمعنوية والمالية	**91**
المطلب الثاني: الاندماج – تجميع الكيانات – الحسابات المدمجة	**106**
المطلب الثالث: عقود الايجار التمويلية	**110**
المبحث الثاني: الأثر على الوعاء الضريبي للاختلافات بين النظامين في معالجة باقي عناصر الأصول وعناصر الخصوم	**128-114**
المطلب الأول: المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	**114**
المطلب الثاني: الأصول المالية الجارية (القيم المنقولة للتوظيف)	**117**
المطلب الثالث: الأثر الجبائي للاختلاف في معالجة عناصر الخصوم	**121**
المبحث الثالث: الأثر على الوعاء الضريبي للاختلافات بين النظامين في معالجة عناصر حسابات النتائج	**167-129**

المطلب الأول: مفهوم الإيرادات والأعباء من المنظور المحاسبي والجبائي	**129**
المطلب الثاني: الأثر على الوعاء الضريبي للاختلافات بين النظامين في معالجة عناصر الإيرادات	**137**
المطلب الثاني: الأثر على الوعاء الضريبي للاختلافات بين النظامين في معالجة عناصر الأعباء	**145**
المبحث الرابع: الحلول المقترحة لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي	**165-151**
المطلب الأول: الحلول المقترح تطبيقها لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي	**151**
المطلب الثاني: أثر الالتزام بالمبادئ المحاسبية والخصائص النوعية للقوائم المالية على تحديد الوعاء الضريبي السليم.	**156**
المطلب الثالث: الأثر المتوقع من تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 على جودة القوائم المالية.	**161**
خلاصة الفصل الثاني	**166**
الفصل الثالث: دراسة ميدانية بالمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" بولاية المسيلة فرع مجمع أقروديف AGRODIV للصناعات الغذائية.	**235-167**
تمهيد	**168**
المبحث الأول: التعريف بالمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" بالمسيلة.	**180-169**
المطلب الأول: التعريف بمجمع الصناعات الغذائية أقروديف AGRODIV	**169**
المطلب الثاني: التعريف بالمركب الصناعي والتجاري (CIC) "الحضنة" بالمسيلة.	**175**
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" وأسباب لإجراء الدراسة الميدانية.	**174**
المبحث الثاني: عرض القوائم المالية والتسجيل المحاسبي للمؤونات والإهتلاكات للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة".	**199-181**
المطلب الأول: عرض وتحليل القوائم المالية للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" بالمسيلة.	**181**

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للمؤونات والضريبة المؤجلة أصول في محاسبة المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" لسنة 2019	**190**
المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للإهتلاكات والضريبة المؤجلة خصوم في محاسبة المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" لسنة 2019	**196**
المبحث الثالث: تحليل عناصر الاستردادت والتخفيضات وتحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" للسنة المالية 2019	**220-200**
المطلب الأول: عرض وتحليل عناصر الإستردادات	**200**
المطلب الثاني: عرض وتحليل عناصر التخفيضات	**205**
المطلب الثالث: تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للمركب الصناعي والتجاري الحضنة للسنة المالية 2019	**208**
المبحث الرابع: دراسة حالة عقد ايجار تمويلي بمركز التصوير الطبي CIM بولاية الجلفة.	**234-221**
المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الدراسة وعرض مضمون عقد الايجار التمويلي.	**221**
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لعقد الايجار التمويلي.	**225**
المطلب الثالث: المعالجة الجبائية لعقد الايجار التمويلي وتحديد الوعاء الضريبي.	**230**
خلاصة الفصل الثالث	**235**
الخاتمة	**248-236**
قائمة المراجع	**263-249**
الملاحق	**289-264**

قائمة الجداول

ر/الجدول	اسم الجدول	الصفحة
(1-1)	أصناف مدونة الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي	09
(2-1)	الفرضيات الأساسية إعداد القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المالية	14
(3-1)	المعلومات الدنيا الواجب والمكملة الواجب الافصاح عنها في الميزانية وحساب النتائج.	19
(4-1)	مصادر التشريع الجبائي في الجزائر	27
(5-1)	لمحة تاريخية مختصرة عن التطور التاريخي للنظام الجبائي الجزائري	27
(6-1)	يوضح أهداف النظام الجبائي الجزائري	30
(7-1)	أصناف الضريبة على الدخل الاجمالي، التعريف والمعدلات.	33
(8-1)	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الاجمالي.	35
(9-1)	الجدول التصاعدي الشهري للضريبة على الدخل الاجمالي.	36
(10-1)	الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات لسنة 2023.	38
(11-1)	تطور معدلات الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر.	39
(12-1)	المعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات والأنشطة الخاضعة له	40
(13-1)	معدلات الضريبة على أرباح الشركات للاقتطاع من المصدر	42
(14-1)	طريقة وآجال تسديد الضريبة على أرباح الشركات	43
(15-1)	الالتزامات الجبائية للمكلفين بالضريبة في نظام الربح الحقيقي	49
(16-1)	القوائم والملاحق الجبائية المصرح بها سنويا من المكلف بالضريبة	51
(17-1)	آجال وطريقة تسديد للضريبة الجزافية الوحيدة	56
(18-1)	أنواع العلاقة بين المحاسبة والجباية	61
(19-1)	أسباب وعوامل الاختلاف بين SCF والنظام الجبائي الجزائري.	67
(20-1)	مفهوم النتيجة حسب كل من SCF والنظام الجبائي الجزائري	70
(21-1)	الإعفاءات على فائض القيمة الناجم من التنازل عن التثبيتات	75
(22-1)	أهم المصطلحات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي 12	79
(23-1)	متطلبات الاعتراف، القياس، العرض والافصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية	81
(24-1)	إثبات الضريبة المؤجلة وفق طريقة الإلتزام/ الميزانية	85
(1-2)	طرق تقييم وإعادة تقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي	92
(2-2)	المعالجة المحاسبية لفارق إعادة التقييم الموجب والسالب	96

(2-3)	أوجه التباين بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في معالجة الإهتلاكات وخسائر القيمة للتثبيتات	99
(2-4)	التقييم الأولى والتقييم اللاحق التثبيتات المالية وفق النظام المحاسبي المالي	105
(2-5)	عقود الايجار حسب النظام المحاسبي المالي	111
(2-6)	تقييم وجرد المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي	115
(2-7)	المعالجة الجبائية للمؤونات	126
(2-8)	المواد الجبائية الواجبة التعديل للتكيف من قواعد النظام المحاسبي المالي	152
(2-9)	تغيير الممارسات المحاسبية مع الحفاظ على القواعد الجبائية بطريقة خاصة	154
(2-10)	الأساس المعتمد من طرف التشريع الجبائي الجزائري للاعتراف بمختلف الأعباء والايرادات.	157
(2-11)	المبررات والانتقادات المقدمة لاستخدام كل من طريقة الضريبة المستحقة والمؤجلة	161
(2-12)	التأثير المحتمل على جودة القوائم المالية من تطبيق المعيار IAS 12	162
(3-1)	قدرات المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" في الانتاج والتخزين	173
(3-2)	نقاط البيع داخل وخارج إقليم ولاية المسيلة لمجمع الحضنة	174
(3-3)	عرض أصول المركب لسنة المالية 2019	182
(3-4)	عرض خصوم المركب لسنة المالية 2019	184
(3-5)	جدول حساب النتائج لمركب الحضنة 2019	186
(3-6)	معدل ومدة الإهتلاك لمسمدة PAGLIERANI	196
(3-7)	معدل ومدة الإهتلاك لمطحنة MOLINO	198
(3-8)	الهداية الاشهارية المقتناة من قبل مركب الحضنة للسنوات 2019، 2020، 2021.	201
(3-9)	المؤونات المسترجعة في السنوات 2019، 2020، 2021.	205
(3-10)	أقساط الإهتلاك المحاسبي والجبائي للتثبيت المركب مسمدة PAGLIERANI	206
(3-11)	أقساط الإهتلاك المحاسبي والجبائي للتثبيت المركب مطحنة MOLINO	207
(3-12)	تحديد النتيجة المحاسبية من الميزانية وحساب النتائج لسنوات 2019، 2020 و 2021.	208
(3-13)	تحديد النتيجة الجبائية لمركب الحضنة لسنوات 2019، 2020 و 2021 (حسب معالجة المؤسسة)	209
(3-14)	تحديد النتيجة الجبائية لمركب الحضنة لسنوات 2019، 2020 و 2021 (حسب معالجة الطالب)	212

(3-15)	تحديد الضريبة على أرباح الشركات والنتيجة المحاسبية الصافية	215
(3-16)	بطاقة تقنية مختصرة لمركز التصوير الطبي محل الدراسة	216
(3-17)	تحديد أقساط الضريبة على أرباح الشركات ورصيد التسوية لسنة 2020.	216
(3-18)	تحديد أقساط الضريبة على أرباح الشركات ورصيد التسوية لسنة 2021.	222
(3-19)	الشروط المتضمنة في عقد الايجار التمويلي بين بنك البركة ومركز التصوير الطبي	224
(3-20)	جدول استهلاك قرض الايجار التمويلي للمعدات الطبية	225
(3-21)	مبلغ قسط الإهتلاك غير القابل للخصم من الوعاء الضريبي	231
(3-22)	قيمة الأقساط المدفوعة من المؤسسة المستأجرة والتي تعالج كتخفيضات	232
(3-23)	تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة للسنوات 2016، 2017، 2018، 2019، 2020.	233

قائمة الأشكال

ر/الشكل	اسم الشكل	الصفحة
(1-1)	هيكل (تركيبة) النظام الجبائي الجزائري	26
(2-1)	طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	71
(3-1)	أنواع الفروقات الجبائية وعلاقتها بالضريبة المؤجلة	81
(1-2)	المعالجة الجبائية للإعانات العمومية	140
(2-2)	تكامل المبادئ المحاسبية مع المبادئ الضريبية لأجل تحديد وعاء ضريبي عادل.	160
(1-3)	نشأة مجمع أقروديف (AGRODIV)	170
(2-3)	المركبات المكونة لفرع الحبوب قسنطينة.	172
(3-3)	الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة".	179
(4-3)	شكل بياني تطور كتلة الأصول للسنوات 2019، 2020 و2021 لمركب الحضنة.	183
(5-3)	شكل بياني تطور كتلة الخصوم للسنوات 2019، 2020 و2021 لمركب الحضنة.	185
(6-3)	شكل بياني تطور عناصر حساب النتائج للسنوات 2019، 2020 و2021 لمركب الحضنة.	189
(7-3)	الفارق بين النتيجة الجبائية لسنوات الدراسة بين نتيجة مركب الحضنة ونتيجة الطالب.	214

قائمة الملاحق

الرقم	اسم الملحق	الصفحة
رقم (01)	جانب الأصول للسنة المالية 2019 للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة.	265
رقم (02)	جانب الأصول للسنة المالية 2020 للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة.	266
رقم (03)	جانب الأصول للسنة المالية 2021 للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة.	267
رقم (04)	جانب الخصوم للسنة المالية 2019 للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة.	268
رقم (05)	جانب الخصوم للسنة المالية 2021 للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة.	269
رقم (06)	حساب النتائج للسنة المالية 2019 للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة.	270
رقم (07)	حساب النتائج للسنة المالية 2021 للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة.	271
رقم (08)	جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية للسنة المالية 2019.	272
رقم (09)	عناصر الاستردادت والتخفيضات لمركب "الحضنة" المسيلة لسنة 2019.	273
رقم (10)	جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية للسنة المالية 2020.	274
رقم (11)	عناصر الاستردادت والتخفيضات لمركب "الحضنة" المسيلة لسنة 2020.	275
رقم (12)	جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية للسنة المالية 2021.	276
رقم (13)	عناصر الاستردادت والتخفيضات لمركب "الحضنة" المسيلة لسنة 2021.	277
رقم (14)	جدول مخصصات الإهتلاكات للتثبيت المركب مسمدة PAGLIERANI	278
رقم (15)	جدول مخصصات الإهتلاكات للتثبيت المركب لمطحنة MOLINO	279
رقم (16)	الضرائب مؤجلة خصوم للتثبيت المركب مسمدة PAGLIERANI	280
رقم (17)	الضرائب مؤجلة خصوم للتثبيت المركب مطحنة MOLINO	281
رقم (18)	التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول على منحة الإطارات المسيرة لسنة 2019.	282
رقم (19)	التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول على منحة العطل السنوية 2019.	283
رقم (20)	التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول على مؤونات التقاعد لسنة 2019.	284
رقم (21)	التسجيل المحاسبي لمؤونة العطل السنوية والضرائب المؤجلة أصول لسنة 2021.	285
رقم (22)	التسجيل المحاسبي لمؤونة الإطارات المسيرة والضرائب المؤجلة أصول لسنة 2021.	286
رقم (23)	استرجاع (إلغاء) مؤونة العطل مدفوعة الأجل وإلغاء الضرائب المؤجلة أصول لسنة 2020.	287
رقم (24)	إلغاء الضرائب المؤجلة أصول عن مؤونة الإطارات المسيرة لسنة 2020.	288
رقم (25)	الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة.	289

قائمة الاختصارات

الاختصار	المعنى الكامل باللغة العربية	المعنى الكامل باللغة الأجنبية
AAA	جمعية المحاسبة الأمريكية	American Accounting Association
AICPA	المعهد القانوني للمحاسبين القانونيين	Association of International Certified Professional Accountants
BIC	الأرباح الصناعية والتجارية	Bénéfices industriels et commerciaux
CPI	المركز الجواري للضرائب	Centre de Proximité des Impôts
CDI	مركز الضرائب	Centre Des Impôts
CIC	المركب الصناعي والتجاري	Complexe Industriel et commercial
CNC	المجلس الوطني للمحاسبة	Conseil National de la Comptabilité
DGE	مديرية كبريات المؤسسات	Direction des Grandes Entreprises
EURL	مؤسسة الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة	Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée
IAS	المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards
IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants
IFRS	المعايير الدولية للإبلاغ المالي	International Financial Reporting Standards
ERA	الكشف التلخيصي السنوي	L'État Récapitulatif Annuel
IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة	L'impôt forfaitaire unique
IRG	الضريبة على الدخل الاجمالي	l'impôt sur le revenu global
IBS	الضريبة على أرباح الشركات	L'impôt sur les bénéfices des sociétés
OPCVM	هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة	Organisme de Placement Collectif en Valeurs Mobilières
PCG	المخطط المحاسبي العام	Plan comptable général
PCN	المخطط المحاسبي الوطني	Plan Comptable National
SOCPA	الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين	Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants
SARL	شركة ذات مسؤولية محدودة	Société à Responsabilité Limitée
SPA	شركة ذات أسهم	Société par actions
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier

ملخص الدراسة

ملخص الدراسة

الملخص باللغة العربية:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيين وتحليل العلاقة بين المحاسبة والجباية في الجزائر، وذلك في ظل فك الارتباط بينهما منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي مطلع سنة 2010، حيث تم الوقوف على أهم معالم الإختلاف بين القواعد المحاسبية وفقا للـ SCF وقواعد النظام الجبائي الجزائري في تقييم عناصر القوائم المالية والاعتراف بالأعباء والنواتج، مع توضيح أثر هذا الاختلاف على عملية تحديد الوعاء الضريبي لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج والاستنتاجات أهمها أن القواعد الجبائية لا تتوافق مع القواعد المحاسبية بسبب إختلاف الأهداف بينهما، إضافة لمبالغة المحاسبة في تسجيل الأعباء وتبني مفاهيم جديدة قائمة على تفضيل الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، كما بينت الدراسة أن الأثر الناجم عن الاختلاف بين النظامين يؤدي إلى ظهور نوعين من الفروقات، إحداهما دائمة تؤثر على الدورة التي حدثت فيها فقط دون أن يمتد تأثيرها إلى الدورات اللاحقة، وأخرى مؤقتة تنشأ منها ضرائب مؤجلة يمتد تأثيرها إلى الدورات اللاحقة إما بالسداد أو الاسترداد.

وخلصت الدراسة إلى جملة من الاقتراحات والتوصيات، أهمها اقتراح تكييف قواعد النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني والتوسع في اعتماد محاسبة الاستحقاق على حساب محاسبة الصندوق، إضافة لتحيين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وفقا للمستجدات المحاسبية على الساحة الدولية بصفة عامة والمعيار المحاسبي الدولي IAS 12 بصفة خاصة وذلك بغرض تقديم قوائم مالية تتسم بالجودة والمصداقية من جهة ولتحديد وعاء ضريبي عادل وشفاف من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبي مالي، نظام جبائي، وعاء ضريبي، فروقات دائمة، فروقات مؤقتة، ضرائب مؤجلة.

Abstract in English:

This study aimed to clarify and analyze the relationship between accounting and taxation in Algeria, in light of the disengagement between them since the application of the financial accounting system in early 2010, where the most important features of the difference between the accounting rules according to the SCF and the rules of the Algerian taxation system were identified in evaluating the elements of the financial statements. And the recognition of the burdens and outputs, with an explanation of the impact of this difference on the process of determining the tax base of the Algerian economic institutions. Preferring the economic essence over the legal form, and the study showed that the effect resulting from the difference between the two systems leads to the emergence of two types of differences, one of which is permanent affecting the cycle in which it occurred only without its effect extending to subsequent sessions, and another temporary one arising from deferred taxes whose effect extends to subsequent cycles, either by payment or refund.

The study concluded with a number of suggestions and recommendations, the most important of which is the proposal to adapt the rules of the Algerian tax system with the requirements of the financial accounting system by prevailing the economic reality on the legal form and expanding the adoption of accountability accounting at the expense of the fund accountability, in addition to updating the financial accounting system and the Algerian tax system in accordance with accounting developments on The international arena in general and the international accounting standard IAS 12 in particular, in order to provide financial and credibility lists on the one hand and to determine a fair and transparent tax base on the other hand.

Keywords: financial accounting system, tax system, tax base, permanent differences, temporary differences, deferred taxes.

مـقدمـــة

تمهيد:

نتيجة التطورات الحاصلة في بيئة المحاسبة الدولية من انتشار للشركات المتعددة الجنسيات وتزايد حجم الأعمال بينها، والانفتاح الاقتصادي العالمي الذي نتج عنه الحرية في المبادلات التجارية والمالية، شهدت الجزائر تحولات عميقة في النظام الاقتصادي خلال العقود الثلاثة الأخيرة تهدف أساسا إلى عولمة المعاملات والتبادلات التجارية والمالية وذلك بالانتقال من نظام السوق الموجه إلى نظام السوق المفتوح، وجاءت هذه التغيرات والإصلاحات استجابة للمتطلبات المفروضة من المؤسسات والمنظمات المالية والاقتصادية العالمية، ومع انتشار تجمعات الشركات والتحالفات والاندماج بين المؤسسات بين مختلف الدول في العالم، زادت مطالب مستخدمي القوائم المالية في الحصول على معلومات مالية مماثلة تعكس الصورة الصادقة والحقيقية للوضعية المالية لمؤسساتهم، وهذا ما أدى إلى ضغوطات على مهنة المحاسبة في الجزائر إبان حقبة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني PCN لكونه لا يستجيب للمتطلبات الدولية، واستجابة لهذه المطالب والضغوطات تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي مطلع سنة 2007 والمستوحى من المعايير المحاسبية الدولية وبدأ تطبيقه فعليا سنة 2010، معلنة بذلك التخلي عن تطبيق المخطط المحاسبي الوطني PCN المنبثق من المخطط المحاسبي الفرنسي، والذي لم يتم تغييره ولا تعديله منذ سنة 1975 والذي تم وصفه بالنظام المؤسس لتحقيق أهداف ضريبية استجابة لاحتياجات المحاسبة الوطنية.

في المقابل يسعى النظام الجبائي الجزائري إلى تحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية وحتى السياسية والديبلوماسية، وفي سعيها لتحقيق هذه الأهداف أقر المشرع الجبائي مجموعة من القواعد والمبادئ لغرض تحقيق أهداف السياسة الجبائية التي يصبو إلى تحقيقها، إلا أن هذه المبادئ والقواعد الجبائية تتعارض في عمومها مع المبادئ والقواعد المحاسبية، وهو ما أدى إلى وجود إختلاف بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي لدى المؤسسات والأفراد، ويأتي هذا الإختلاف كنتيجة حتمية بسبب التباعد والتباين في طرق القياس والتقييم والاعتراف وقواعد تسجيل الأعباء والإيرادات إضافة للاختلاف في الأهداف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، فالأول يهدف إلى إعطاء صورة صادقة للقوائم المالية والمساهمة في حفظ حقوق الشركاء والدائنين، بينما يهدف الثاني إلى إعادة توزيع الثروة وتقليل التفاوت بين الدخول إضافة لتعظيم الإيرادات الجبائية للدولة بما يساعدها على تحقيق أهدافها المختلفة.

وتعتبر الإدارة الجبائية في الجزائر من بين أكثر الأطراف المستفيدة من مخرجات النظام المحاسبي المالي، وذلك كونها من المستخدمين المباشرين لما تقدمه المحاسبة من معلومات ونتائج حيث تعتبر النتيجة المحاسبية الواردة في القوائم المالية منطلق لحساب وتحديد الوعاء الضريبي، إذ يتطلب الأمر ضرورة إجراء تعديلات وتصحيحات على المخرجات المحاسبية وفقا لما تفرضه القواعد الجبائية خاصة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجاء هذا التعديل للنتيجة المحاسبية تأكيدا لفك الارتباط بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي حيث نصت المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 على أنه "**يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية بالنسبة لوعاء الضريبة**".

وانطلاقا مما سبق، تبرز الإشكالية الرئيسية للدراسة والتي يمكن طرحها كما يلي:

ما هي الأثار والانعكاسات الناجمة من الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري على عملية تحديد الوعاء الضريبي؟

حتما هذا السؤال يقودنا إلى طرح جملة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي طبيعة العلاقة القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؟
- فيما تتمثل أوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؟ وما هي الأثار الناجمة من هذا الاختلاف في معالجة بنود القوائم المالية؟
- ما هو واقع التطبيق العملي لعملية تحديد الوعاء الضريبي لدى المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" **CIC ELHOUDNA** وبمركز التصوير الطبي بولاية الجلفة في ظل الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؟

أولا: فرضيات الدراسة

للإجابة عن التساؤل الجوهري لموضوع الدراسة وما انبثق عنه من تساؤلات فرعية، يمكن طرح الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** توجد علاقة غير مباشرة بين المحاسبة والجباية في الجزائر، والتي تتجلى في اعتماد النظام الجبائي الجزائري على مخرجات النظام المحاسبي المالي كمنطلق لتحديد الوعاء الضريبي.
- **الفرضية الثانية:** يوجد تناقض بين أهداف كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، الأمر الذي من شأنه أن يولد اختلافات وفروقات بين النظامين.
- **الفرضية الثالثة:** تتطابق الإجراءات المتبعة من قبل المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" ومركز التصوير الطبي مع الأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها وفقا للنظام المحاسبي المالي عند إعداد القوائم المالية، ومع الأحكام الجبائية عند تحديد الوعاء الضريبي.

ثانيا: أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على جملة الصعوبات المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي نتيجة لتطبيق بعض القواعد المحاسبية وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي، وهو الأمر الذي يتطلب تحديد نقاط الاختلاف ونقاط التوافق بين متطلبات التقييم المحاسبي والقواعد الجبائية، كما تنبع أهمية الدراسة من أنها تحاكي أهم مشكلات التطبيق العملي لأحكام القانونين المحاسبي والجبائي، وهذا ما قد يساهم في إمكانية استفادة الباحثين في الجامعات والمراكز البحثية والموظفين في الإدارة الجبائية ومديري المؤسسات ومدققي الحسابات مما توصلت إليه الدراسة، إذ تكتسي مواضيع العلاقة بين المحاسبة والجباية أهمية كبيرة عند الباحثين وأصحاب المؤسسات والإدارة الجبائية.

ثالثا: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي:

- وصف وتحديد طبيعة العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية بصفة عامة وفي الجزائر خاصة؛
- توضيح طريقة وإجراءات الوصول إلى النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية والتي تعكس درجة الترابط بين المحاسبة والجباية في الجزائر؛

- التعرف على أهم نقاط التوافق والاختلاف التي تنشأ عند تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- تبيان أثر نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية على الوعاء الضريبي سواء عند المؤسسة أو الإدارة الجبائية.
- محاولة تقديم حلول وتدابير لتقليص حدة التفاوت بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، وإحداث نوع من الانسجام والاتساق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري لغرض جعل النظام المحاسبي كأساس لحساب القاعدة الضريبية؛
- الوقوف على مدى التطبيق العملي للنظام المحاسبي المالي لدى المركب الصناعي والتجاري "الحضنة"، خاصة في ظل خضوعها لقوانين وتشريعات جبائية تتنافي مع مبادئ النظام المحاسبي المالي؛
- محالة وضع دليل محاسبي وجبائي للمؤسسات الاقتصادية ولموظفي الإدارة الجبائية لغرض إزالة الغموض الذي لا يزال يكتنف المعالجة المحاسبية والجبائية لبعض نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية.

رابعا: أسباب اختيار موضوع الدراسة

يعود اختيارنا لهذا الموضوع لوجود مبررات موضوعية، وأخرى ذاتية وهي:

- **المبررات الموضوعية:**

- الأهمية البالغة التي يكتسبها الموضوع على الصعيد الدولي والمحلي، نظرا لأهمية الضريبة كونها مصدر سيادي للدولة والحاجة الملحة إلى جودة المعلومة المحاسبية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعرف على الفروقات المؤقتة بين المحاسبة والجباية والتي تنشأ منها الضرائب المؤجلة، إضافة للتعرف على الفروقات الدائمة.
- ارتباط موضوع الدراسة بالتخصص في الدراسات العليا.

- **المبررات الذاتية:**

– الرغبة الشخصية الملحة في التكامل المعرفي والمهني بين مجال الدراسة المتخصص فيها ومجال العمل كعون محاسب لدى مكتب محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية.

– لكوني باحث ومحاسب، أسعى جاهدا إلى الرفع من المستوى العلمي والمعرفي والقدرات المهنية لدي، باعتبار البحث العلمي من ركائز إنماء وإثراء القدرات.

خامسا: منهج وحدود الدراسة

تطلبت طبيعة الدراسة استخدام **المنهج الوصفي التحليلي** في الجزء النظري، وذلك بهدف الإلمام بالجوانب الفكرية للموضوع، حيث أن هذا المنهج لا يهتم بجمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة المدروسة فحسب، بل يتعداه إلى التفسير والتحليل لغرض الوصول إلى استنتاجات يبنى عليها التصور المقترح، وذلك بالاعتماد على ما توفر من مراجع وكتب ورسائل جامعية ودوريات باللغة العربية وبقية اللغات الأجنبية، إضافة إلى المواقع الإلكترونية. كما تم استخدام المنهج المقارن من خلال إبراز أوجه التشابه والاختلاف بين متغيرات الدراسة.

أما في الجانب التطبيقي، فقد اعتمدنا على **أسلوب دراسة الحالة** والذي يعتبر من الأساليب البحثية التي تدرس الظواهر والأحداث بهدف تشخيصها، وذلك من خلال إجراء دراسة حالة بالمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" بولاية المسيلة أحد فروع مجمع الصناعات الغذائية أفروديف **AGRODIV**، ومركز التصوير الطبي **CIM** بولاية الجلفة.

من أجل التحكم في الدراسة، تم تحديد الحدود الموضوعية والمكانية والزمانية كما يلي:

- **الحدود الموضوعية:**

اهتم الباحث بدراسة مختلف النصوص القانونية المنظمة للنظام المحاسبي المالي منذ إعداده سنة 2007 وتطبيقه سنة 2010، إضافة إلى عرض المستجدات الجبائية التي تضمنتها مختلف قوانين المالية إلى غاية قانون المالية لسنة 2023.

- **الحدود المكانية:**

تم إجراء دراسة الحالة في المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المتواجد بولاية المسيلة، إضافة لدراسة حالة أخرى لدى مركز التصوير الطبي بولاي الجلفة.

- **الحدود الزمانية:**

تم إجراء الجانب التطبيقي والمتمثل في دراسة الحالة على السنوات المالية 2019، 2020 وسنة 2021، بالمركب الصناعي التجاري "الحضنة" بولاية المسيلة.

أما في مؤسسة مركز التصوير الطبي فشملت فترة الدراسة السنوات التالية: 2016، 2017، 2018، 2019 وسنة 2020.

سادسا: صعوبات الدراسة

في طريق إنجاز هذه الدراسة واجهتنا عدة صعوبات خاصة ما تعلق بالجانب التطبيقي، والتي تمثلت فيما يلي:

– بطء التجاوب وأحيانا انعدامه تماما من قبل المؤسسات الاقتصادية التي توجه لها الباحث بطلب تسهيل مهمة لغرض إجراء تربص ميداني.

– انعدام ثقافة الإفصاح المحاسبي لدى أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، خاصة في ظل ارتباط موضوع الدراسة بمجال تعتبره المؤسسة حساس جدا، حيث تمارس أغلب المؤسسات كل الوسائل الممكنة لأجل تقليص وعائها الضريبي، وهذا ما جعلها تتكتم وتمتنع عن تقديم قوائمها المالية.

– المرونة الكبيرة في القوانين الجبائية، حيث واجه الباحث صعوبة في ضبط الإطار النظري للنظام الجبائي الجزائري بسبب كثرة التعديلات الجبائية الواردة في قوانين المالية السنوية والتكميلية، خاصة في الفترة بين 2019 و2023.

سابعا: الدراسات السابقة

حسب اطلاع الباحث في حدود ما توفر لديه من معلومات ومراجع حول موضوع الدراسة، سنقوم بعرض أهم وأحدث الدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة بمشكلة دراستنا، وتتمثل فيما يلي:

أ. الدراسات باللغة العربية:

1. دراسة الباحث: سعيدي بن شهرة، بعنوان: متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS 12" – دراسة ميدانية –.[1]

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح إشكالية التوافق في الممارسات المحاسبية والجبائية من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل "IAS12"، من خلال التطرق للأسس النظرية للمعيار وكذا النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وعرض المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل لكل منهم، بالإضافة إلى ما سبق فقد تطرقت الدراسة إلى أهم التحديات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية في بيئة الأعمال الجزائرية.

وتوصلت الدراسة إلى عدم التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات القياس والعرض والافصاح للمعيار IAS12 ، كما تم التوصل الى وجود اختلاف بين التشريع الجبائي والمعيار، على العكس من النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق معه نسبيا، إضافة إلى وجود أثر إجابي إذا تم تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق قواعد وأسس المعيار IAS 12،

وأوصت الدراسة بضرورة إجراء إصلاح شامل لمحددات بيئة الأعمال الجزائرية وفق نموذج عصري جديد واضح المعالم، يشمل قطاعات البنوك والبورصة والمناجم والاستثمار والقانون التجاري وقانون الصفقات العمومية، مؤكدا أن الإصلاحات المحاسبية والجبائية فشلت في الجزائر بسبب عدم مرافقتها بإصلاحات في القطاعات السالفة الذكر، إضافة لتوصيته بضرورة اعتماد الضريبة المؤجلة بموجب نص جبائي كآلية لتقليص فجوة الاختلاف المحاسبي والجبائي في الجزائر.

---

[1] سعيدي بن شهرة، **متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS 12" – دراسة ميدانية –**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2021/2022.

2. دراسة الباحث: طيبة محمد رضا، بعنوان: أثر بدائل القياس المحاسبي على جودة القوائم الجبائية.[2]

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر بدائل القياس المحاسبي في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم الجبائية، ودورها في تحديد الوعاء الضريبي السليم في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، وتكتسب الدراسة أهميتها في معالجتها لموضوع حديث ومهم في الفكر المحاسبي؛ حيث لقي موضوع بدائل القياس المحاسبي وخاصة القياس وفق نموذج القيمة العادلة اهتماما وجدلا كبيرا بين الباحثين والمهنيين في البيئة المحاسبية الدولية والمحلية، **ولتحقيق أهداف الدراسة** تم استخدام المنهجين الوصفي بالإضافة إلى منهج دراسة الحالة، حيث تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، والذي تم توجيهه إلى عينة من مهني المحاسبة في الجزائر؛ فيما تم الاعتماد على النمذجة بالمعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى الجزئية (SEM-PLS) من خلال تحليل المسار باستخدام برنامج (SmartPls3).

وتوصلت الدراسة إلى أن القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يسهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية لجعل القوائم المالية خالية من التضليل، كما أنها تساعد على اتخاذ القرارات السليمة من بينها تحديد الوعاء الضريبي السليم، كما أكدت نتائج الدراسة على أن تطبيق نموذج القيمة العادلة أكثر ملاءمة للأغراض الجبائية من تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية؛ ذلك أن نموذج القيمة العادلة يعطي معلومات محدثة أولا بأول لتعكس القيم الجارية لبنود القوائم الجبائية.

وأوصت الدراسة بضرورة توفر الأسواق المالية النشطة والقوانين التي تساهم في ضبط أخلاقيات المهنة، والكوادر الفنية المؤهلة للتعامل مع قياس القيمة العادلة.

[2] طيبة محمد رضا، **أثر بدائل القياس المحاسبي على جودة القوائم الجبائية – دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2020/2021.

3. دراسة الباحث: مخلوفي عزوز، بعنوان: أثر الإختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية على تحديد الوعاء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.[3]

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين المحاسبة والجباية في ظل فك الارتباط بينهما على ضوء الإصلاح المحاسبي التي قامت به الجزائر مطلع سنة 2010، أين تم تبني النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الوقوف على أهم أوجه الإختلاف بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية في الجزائر من خلال تحليل وتوضيح أثرها على عملية تحديد الوعاء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية وعلى الإيرادات الجبائية.

وتوصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي قد فرض جملة من الصعوبات فيما يخص تحديد الأوعية الضريبية، وتتمثل هذه الصعوبات أساسا في قواعد التقييم وإعادة التقييم، قواعد الاعتراف بالأعباء والنواتج، ورغم الجهود التي قامت بها وزارة المالية منذ سنة 2010 من تكييف وتعديل للبنود القانونية إلا أنها لم تكن كافية للتماشي مع متطلبات القواعد المحاسبية.

وأوصت الدراسة على ضرورة إصلاح النظام الجبائي كونه أصبح لا يستجيب لاحتياجات الإدارة الضريبية ولا للمؤسسة الاقتصادية، وضرورة استجابة قواعده لمتطلبات النظام المحاسبي المالي لفض الكثير من الغموض الذي لا يزال يكتنف العديد من الممارسات المحاسبية والتي لها الأثر المباشر على جباية المؤسسات الاقتصادية.

4. دراسة الباحثة: يخلف إيمان، بعنوان: متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الإفصاح والشفافية وضبط الوعاء الضريبي.[4]

---

[3] مخلوفي عزوز، **أثر الإختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية على تحديد الوعاء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، الجزائر، 2019، ص، 560-575.

[4] يخلف إيمان، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الإفصاح والشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2018/2019.

هدفت هذه الدراسة إلى حصر أهم الاختلافات القائمة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي عند تحديد الربح الجبائي وتبيان آثار هذه الاختلافات على الحصيلة الجبائية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي عند عرض جوانب العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري والانعكاسات والآثار الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على الوعاء الخاضع للضريبة ومن ثم الحصيلة الجبائية، حيث أبرز الباحثة أهم المستجدات الحاصلة في المجال المحاسبي والجبائي، مع عرض وتحليل أهم المشاكل التي تعيق تحديد ربح حقيقي يمثل الواقع الفعلي للمؤسسات الاقتصادية، إضافة لعرض حلول واقتراحات للحد من اتساع الفجوة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي وفي كل ما من شأنه أن يحدث آثار سلبية في الوعاء الضريبي والحصيلة الجبائية.

وتوصلت الدراسة إلى أن الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية والتي جسدها النظام المحاسبي المالي في الجزائر كقواعد محاسبية معتمدة في تحديد النتيجة الصافية للنظام الجبائي، من شأنه أن يحد من التهرب الضريبي وبالتالي زيادة الحصيلة الجبائية، كما توصلت هذه الدراسة أيضا إلى أن تقليص الفجوة بين الربح المحاسبي المعد وفق النظام المحاسبي المالي والربح الجبائي المعد طبقا لأحكام التشريع الجبائي الجزائري من خلال محاولة تكييف هذين النظامين سيعمل على إمكانية الأخذ بمبدأ الشفافية والافصاح وهذا مام ن شأنه أن يفعل الحوكمة الجبائية.

وأوصت الدراسة بضرورة الأخذ بما جاء به النظام المحاسبي المالي جبائيا فيما يتعلق بتحديد الدخل تحت قيد عدم ضياع الموارد المالية للدولة بشكل أساسي، إضافة إلى إضفاء البساطة والشفافية على النظام الجبائي وتجنب التعديلات المتكررة.

5. دراسة الباحث: صديق حسوس، بعنوان: <u>تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري</u>.[5]

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على كل من الضرائب المؤجلة الواجب تحميلها ضمن الأعباء والايرادات ضمن قائمة حساب النتائج، وكذا الأصول والخصوم الناشئة من

[5] صديق حسوس، **<u>تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري</u>**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2019/2018.

الضرائب المؤجلة والتي تنتج من الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، إضافة لمعرفة مدى امتثال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة وأثرها على تحديد الوعاء الضريبي، وتطرق الباحث إلى الضرائب المؤجلة وكيفية الإفصاح عنها حسب النظام المحاسبي المالي والمعالجة الجبائية وفق النظام الجبائي الجزائري، من خلال دراسة حالة لدى مجمع رياض سطيف إضافة لاستبيان موضح على عينة قدرها 143 فرد بين محاسبين وأعضاء مجلس إدارة وأساتذة جامعيين وخبراء محاسبيين.

توصلت الدراسة إلى أن الضريبة المؤجلة والمحاسبة عنها مشكلة محاسبية وليست جبائية، ولا تؤثر على عبء الضريبة الواجب الدفع وإنما تؤثر على اثبات وتوزيع العبء الضريبي حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية، إضافة لمعاناة الكثير من المهنيين في فهم قواعد النظام المحاسبي المالي وخاصة تقنية الضريبة المؤجلة.

أوصت الدراسة على ضرورة إصدار المشرع الجبائي الجزائري لنصوص ونشرات ودلائل جبائية توضيحية لمعالجة المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مثل القيمة العادلة، فارق الاقتناء وإعادة التقييم والضرائب المؤجلة وهذا ما قد يسهم في تقليل الاختلاف بين النظامين المحاسبي والجبائي.

6. بودرة فاطمة، عبيرات مقدم، أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 02، 2016، ص ص 237-249.

هدفت الدراسة إلى البحث في أهمية إحداث التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية وبالتالي على الحصيلة الضريبية والتقليل من التهرب الضريبي، حيث تطرق الباحثان إلى أهم العوامل المسببة للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية إضافة لأثر العلاقة بين النظامين على فعالية الرقابة الجبائية، وقصد دراسة الموضوع تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، المنهج الوصفي للتعريف بمختلف متغيرات الدراسة والمهج التحليلي لتحديد العلاقة فيما بينهما، ومدى تأثر كل منها على التغير الحاصل في المتغير الآخر.

وتوصلت الدراسة إلى أن الإختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية يؤدي إلى حزمة من الأثار السلبية على الحصيلة الجبائية ولكن في الأجل المتوسط، بينما في الأجل الطويل ستكون هناك مجموعة من المكاسب

منها الأثر النفسي والسلوكي على المكلف بالضريبة ومراقبي الحسابات، إضافة لحدوث تنمية بشرية نتيجة لتطبيق المعايير المحاسبية ضريبيا، كما أن اعتماد بعض التكاليف مثل مصاريف البحث والتطوير يؤدي إلى زيادة قدرات الشركات على المنافسة وبالتالي تطور أرباحها ما يعني تطور أيضا عائدها الضريبي وهذا ما سيزيد من الحصيلة الجبائية.

أوصت الدراسة بضرورة إلغاء المادة 141 مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة، إضافة لتكييف القواعد الجبائية مع المستجدات الحاصلة في المعايير المحاسبية، مع إلزامية تكوين الأعوان الجبائيين من أجل فهم قواعد النظام المحاسبي المالي جيدا لغرض زيادة فعالية الرقابة الجبائية.

ب. الدراسات باللغة الأجنبية:

1. **Simona Jiraskova, <u>The Relationship between Tax and Book Income after Adoption IFRS in the Czech Republic in Comparison with Other European Countries</u>[6].**

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة موضوع أثر تبني تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) على أهداف كل من المحاسبة والضرائب في جمهورية تشيكوسلوفاكيا ومجموعة من الدول الأوروبية، حاول الباحث الوصول إلى العلاقة الأمثل بين المحاسبة والضريبة كما اهتمت الدراسة بأثر معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)على الربح الخاضع للضريبة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على دراسة المقارنة بين مجموعة من الدول الأوروبية لأثر تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) على القوائم المالية لهذه الدول والقانون الضريبي لها.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أنه من اللازم إيجاد حل وصياغة الاختلاف بين المحاسبة والنظام الضريبي، لأن في جمهورية تشيكوسلوفاكيا لم تتبنى تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية

[6] Simona Jiraskova, **<u>The Relationship between Tax and Book Income after Adoption IFRS in the Czech Republic in Comparison with Other European Countries</u>**, Journal of Economics, Business and Management, Vol. 3, No. 12, 2015.

من أجل إعداد القوائم المالية العامة فقط ولكن أيضا لإعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص (لغرض التحاسب الضريبي ايضا).

واقترحت الدراسة حل مشكلة الآثار الجبائية لتبني المعايير الدولية للتقارير المالية بالسماح للمؤسسات باحتساب الضريبة على الربح أو الخسارة المحاسبية وفقا لمعايير التقارير المالية دون أي تعديلات جبائية.

2. Nexhmie Berisha Voksh, <u>The Connection between Accounting and Taxation from the Perspective of Preparing the Financial Statements</u>[7].

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة القضايا المهمة المتعلقة بعرض الواقع الاقتصادي في دولة كوسوفو، حيث تم عرض العلاقة بين الضريبة والمحاسبة عند إعداد البيانات المالية، والآثار الناتجة اعتمادًا على درجة الشدة التي تميز هذه العلاقة، تضمنت الدراسة نظرة عامة على الإطار التنظيمي للإبلاغ المالي في منظمات الأعمال ودرجة الارتباط بين القواعد المحاسبية والجبائية في إعداد البيانات المالية، حيث تم جمع بيانات الدراسة حول توجيه تنظيم الأعمال والعلاقة بين المتغيرات من خلال الاستبيان وتمت معالجته باستخدام طرق تحليلية كمية.

توصلت الدراسة إلى أن منظمات الأعمال في كوسوفو تقوم بتطبيق القواعد المحاسبية والجباية معا، ولكن تسترشد بالقواعد المحاسبية من حيث تقديم أنشطتها الاقتصادية، إضافة للتوصل أن العلاقة بين المحاسبة والضرائب في سياق إعداد البيانات المالية هي علاقة تكاملية مع هيمنة شبه تامة للقواعد المحاسبية، ويرى الباحث أن هذا الأمر مؤشرًا إيجابيًا، وذلك لكون المعلومات المحاسبية عنصرًا مهمًا ومؤثرًا للغاية في اتخاذ القرارات من قبل المديرين التنفيذيين للمنظمات التجارية رؤية عادلة وموثوقة للوضع المالي لمنظمات الأعمال وأدائها، بالإضافة إلى تقييم مناسب لتدفقها النقدي من أنشطتها الأساسية.

وأوصت الدراسة بضرورة تلبية المتطلبات الجبائية من خلال إجراء تعديلات أو افصاحات مناسبة للبيانات المالية للاحتياجات الجبائية كلما لزم الأمر، ويرى الباحث أن هناك مجالًا لمزيد من التطورات في

[7] Nexhmie Berisha Voksh, **<u>The Connection between Accounting and Taxation from the Perspective of Preparing the Financial Statements</u>**, International Journal of Economics and Business Administration Volume VI, Issue 4, 2018.

المستقبل فيما يتعلق بعلاقة المحاسبة بالضريبة، وذلك لخفض الفرق بين هذين الإطارين التنظيميين أو لزيادة التوافق بينهما من خلال المزيد من التعديلات للنصوص القانونية، والتي سيكون من المفيد إشراك جميع أصحاب المصلحة أثناء هذه التعديلات.

3. **Azouani Nacer, Oualikene Abderrahmane, Divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et solution possibles[8].**

هدفت الدراسة إلى عرض معالجة عناصر الاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية في الجزائر، مع تقديم حلول كاقتراحات من شأنها ان تسهم في تقليص حجم التأثيرات الجبائية على القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

وتوصلت الدراسة إلى أن علاقة المحاسبة والجباية وبرغم استقلاليتهما إلا انهما يملكان نطاقا مشتركا، حيث تتجلى هذه الاستقلالية في إختلاف أهداف كل نظام عن أهداف النظام الأخر.

أوصت الدراسة بضرورة التركيز على التثبيتات عند عملية تكييف القوانين الجبائية مع قواعد النظام المحاسبي المالي كونها تمثل نسبة كبيرة من الاختلافات، مع عدم اهمال بقية عناصر الاختلاف الأخرى، إضافة للاستعانة بالحلول المقترحة في الدراسة لتقليص الفجوة المحاسبية الجبائية في الجزائر.

4. **Szilveszter FEKETE, Dan CUZDRIOREAN – VLADU, Cătălin Nicolae ALBU, Nadia ALBU, Is SMEs accounting influenced by taxation? Some empirical evidence from Romania[9].**

هدفت هذه الدراسة إلى عرض وتحليل علاقة المحاسبة بالجباية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة SMEs في دولة رومانيا، حيث تم إجراء تحليل على بيانات 11 سنة في محاولة لفهم العلاقة بين المحاسبة

[8] Azouani Nacer, **Oualikene Abderrahmane, Divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et solution possibles**, La Revue des Sciences Commerciales, Volume 11, Numéro 21, juin 2009. PP: 175-195.

[9] Szilveszter FEKETE, Dan CUZDRIOREAN – VLADU, Cătălin Nicolae ALBU, Nadia ALBU, **Is SMEs accounting influenced by taxation? Some empirical evidence from Romania**, African Journal of Business Management Vol 6, 15 January 2012. PP 2319-2331.

والجباية في رومانيا، وتم تطبيق نموذج قياسي اقترحه الباحث **فاكل** سنة 2009 (fakele, 2009) لرصد التأثيرات الجبائية على المحاسبة.

توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في رومانيا تتأثر بشكل قوي بالجباية، حيث وصلت نسبة التأثير سنة 1999 إلى 99.4%، ثم انخفضت إلى نسبة 2.6% سنة 2004 لتعود وترتفع إلى نسبة 99.6 سنة 2009، ومن خلال تحليل النتائج المتوصل إليها يتبين أن نسبة التأثير الجبائي مرتبط بحجم التغيرات في المحاسبة والجباية معا، فكلما زادت التغيرات في القواعد المحاسبية أو الجبائية أو كلاهما مع بعض، أفضى ذلك إلى تقلص حجم التأثير الجبائي على المعلومة المالية والمحاسبية.

أوصت الدراسة بضرورة العمل علة تفادي الأزمات الاقتصادية كونها تؤدي إلى زيادة التأثيرات الجبائية على القوائم المالية، إضافة للبحث من أجل الوصول إلى مستوى أمثل من التأثير الجبائي على المحاسبة لهدف تفادي حالات عدم الامتثال الضريبي وتقليص ممارسات إدارة الأرباح.

ثامنا: الإضافة المقدمة من الدراسة

بعد استعراض أهم الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع، يتجلى بوضوح أن أغلبها ركزت على جانب إظهار العلاقة بين المحاسبة والجباية بشكل عام، كما أنها ركزت على الجانب النظري ولم يرد فيها دراسة حالة تطبيقية على المؤسسات الاقتصادية بل تضمنت دراسات استطلاعية لعينة من المهنيين والأكاديميين حيث نعتقد أن مثل هذه المواضيع تتطلب دراسة حالة تعرض واقع الممارسات المحاسبية والجبائية كما هو واقع فعلا لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أما الدراسات الأجنبية فجلها تم التطرق لها في بيئة أعمال تختلف عن البيئة الجزائرية، ولهذا لا يمكن بأي حال من الأحوال تعميم نتائجها والأخذ بتوصياتها.

وعليه جاء هذه الدراسة في محاولة لسد النقائص التي تم إغفالها في الدراسات السابقة، إذ تتعرض دراستنا للجانب التطبيقي للمعالجة المحاسبية والجبائية لعناصر الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وأثر هذا التباين في المعالجتين في تحديد الوعاء الضريبي على ضوء المستجدات الجبائية

لقانون المالية لسنة 2023، تتطرق الدراسة أيضا لحلول مقترحة لغرض تقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وفقا لثلاث مقاربات تم طرحها مع توضيح إيجابيات وسلبيات كل حل.

تاسعا: هيكل الدراسة

من أجل معالجة إشكالية الدراسة المطروحة، ارتأينا لتقسيم دراستنا على ثلاث فصول، وفق ما يلي:

الفصل الأول: من خلاله يتطرق الباحث للإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومختلف مكونات إطاره التصوري، مرورا بعرض المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، كما تم تقديم التطور التاريخي للنظام الجبائي الجزائري، مع عرض خصائصه وأهدافه، إضافة للتفصيل في ضرائب الدخل وأنظمة الاخضاع الضريبي المفروضة وفق النظام الجبائي الجزائري، المبحث الثالث فقد جمع بين المبحثين السابقين من خلال تناوله لطبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية في الجزائر والتي خلصت إلى طريقة تحديد النتيجة الجبائية وفق النظام الجبائي انطلاقا من النتيجة المحاسبة، أما أخر مبحث في هذا الفصل فقد خصص لعرض الضرائب المؤجلة حسب كل من المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل IAS 12 و SCF.

الفصل الثاني: تم تخصيصه لعرض الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، من خلال التطرق في المبحث الأول للمعالج المحاسبية والجبائية لعناصر الميزانية من تثبيتات، أما المبحث الثاني فخصص لعرض المعالجة المحاسبية والجبائية لعناصر الأصول الجارية وعناصر الخصوم، وفي المبحث الثالث تطرقنا لمختلف عناصر الأعباء والمنتوجات في جدول حساب النتائج مع عرض المعالجة المحاسبية والجبائية لها أيضا، أما المبحث الرابع فخصص لعرض حلول مقترحة من شأنها تقليص فجوة الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

الفصل الثالث: يرتكز هذا الفصل على الإسقاط التطبيقي لما تم تناوله نظريا، والذي كان بعنوان "**دراسة ميدانية بالمركب الصناعي والتجاري "الحضنة بولاية المسيلة لأثر الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري على الوعاء الضريبي**"، حيث خصص المبحث الأول للتعريف بالمؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فخصص لعرض وتحليل قائمة الميزانية وجدول حساب النتائج من خلال تحليل تطور عناصر

كتلة الأصول والخصوم وحسابات التسيير للسنوات 2019، 2020 و2021، فيما خصص المبحث الثالث لعرض المعالجة المحاسبية للإهتلاكات والمؤونات ومحاسبة الضريبة المؤجلة الناتجة من إختلاف القاعدة المحاسبية عن القاعدة الجبائية، مع عرض طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال تحليل لعناصر الإستردادات والتخفيضات للسنوات المعنية بالدراسة للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة"، وخصص المبحث الرابع لدراسة الحالة الثانية والتي تمت بمركز التصوير الطبي بولاية الجلفة من خلال التطرق إلى المعالجة المحاسبية والجبائية لعقد ايجار تمويلي لمعدات طبية للفترة بين 2016 و2020.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

تمهيد:

إن التحول في النظام الاقتصادي بالانتقال من نظام الاقتصاد الموجه إلى نظام اقتصاد السوق، كان يستوجب وسائل وطرق قياس محاسبية جديدة تلبي متطلبات نظام اقتصاد السوق، حيث عمدت الجزائر على تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية مما يجعل المعلومة المحاسبية ذو جودة عالية تساعد في عملية اتخاذ القرار ومناسبة لمستعملي القوائم المالية.

من جهته سعى المشرع الجزائري لإحداث توافق بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي من خلال بعض الإجراءات والنصوص، مع إعطاء الأولوية للقاعدة الجبائية باعتباره يمثل قاعدة سيادية للدولة، وأظهرت العديد من الأبحاث والدراسات الفجوة التي توجدها طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة، والتي تظهر في اختلاف نظرة كل منهما في إعطاء مفهوم للربح، فالمحاسبة تهدف إلى الوصول لربح يحفظ حقوق الدائنين وحصص الشركاء وغيرها أي خدمة المستثمر بصفة خاصة، أما من جهة الضريبة التي يجسدها النظام الجبائي والذي يعتبر من أهم المستخدمين المباشرين للمعلومة المحاسبية التي تعرضها المحاسبة في صلب قوائمها المالية، له نظرة أخرى خلافا للنظرة المحاسبية حول الربح الخاضع للضريبة وهذا بحكم الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، ولهذا نجده يسعى لتحديد مبادئ وقواعد ضريبية من شأنها ضمان تحصيل موارد مالية كافية لصالح الخزينة العمومية للدولة.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى الأبعاد النظرية للدراسة مع إبراز العلاقة بينهما، حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: تقديم النظام الجبائي الجزائري

المبحث الثالث: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري

المبحث الرابع: الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

مر النظام المحاسبي المالي بعدة دراسات واستشارات من عدة أطراف وطنية ودولية، قصد تحديد معالمه وتكييفه مع البيئة المحاسبية الجزائرية، وكان نتاج ذلك تحديد إطاره القانوني والتنظيمي وإصداره بالجريدة الرسمية لشرح مفاهيمه وكيفية تطبيقها، وقد حاولنا في هذا المبحث التطرق لمفهوم النظام المحاسبي المالي وعرض إطاره التصوري إضافة لعرض مخرجاته المتمثلة في القوائم المالية.

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي، المفهوم والأهداف.

يعد النظام المحاسبي المالي المرجعية المحاسبية الجديدة في الجزائر وذلك منذ احلاله محل المخطط المحاسبي الوطني سنة 2010، ولهذا نرى أنه من الضروري التعرض لمفهوم النظام المحاسبي المالي والأهداف التي يرنو لها.

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي

يتضمن تعريف النظام المحاسبي المالي شقين، أحدهما اقتصادي والأخر قانوني، ويمكن توضيح مفهوم كل منهما على النحو التالي:

1. التعريف الاقتصادي: عرفت الجريدة الرسمية من خلال القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 في المادة 3 منه بأن نظام المحاسبة المالية هو: "نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، يتم تصنيفها، تقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1].

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، 25 نوفمبر 2007.** المادة 03.

2. التعريف القانوني: النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات القانونية والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون وللمعايير المالية والمحاسبية المتفق عليها[1].

نشير أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مستمد من النظام الأنجلوسكسوني، ومدونة الحسابات مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG،[2] ومن خلال التعريف أعلاه يمكن القول ان النظام المحاسبي المالي يتميز بـ:

- نظام لتنظيم المعلومة المالية؛
- يمكن قياس هذه المعلومة المالية عدديا؛
- يتم عرض المعلومة المالية في كشوف لإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للكيان؛
- يتم إعداد الكشوف المالية في نهاية كل سنة مالية.

ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي

يسعى النظام المحاسبي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية وهي موضحة كما يلي:[3]

- تسهيل مختلف المعاملات المحاسبية والمالية داخل المؤسسات الاقتصادية الوطنية والأجنبية؛
- جعل القوائم المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الدولية،
- إعطاء معلومات صحيحة وكافية وموثوق بها، ذات شفافية ومصداقية تسمح للمستثمرين بمتابعة أموالهم.
- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛

[1] محمد فيصل مايده، جمال خنشور، **قياس عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي SCF –دراسة تحليلية**، مجلة البحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2017، ص 304.

[2] خيري عبد الكريم، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في قياس وتقييم الأداء المالي – دراسة حالة مجمع صيدال**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2013/2014، ص 41.

[3] مسعداوي مراد مسعود، خلادي راضية، **مدى فعالية وملائمة النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد 10 سنوات من التطبيق**، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، العدد 02، جامعة الأغواط، الجزائر، 2020، ص 04.

- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم؛
- المساعدة في فهم أحسن لترشيد عملية اتخاذ القرار وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛
- يقترح حلول للعمليات التي يشوبها القصور في المعالجة حسب المخطط المحاسبي الوطني[1]؛
- الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف مستعملي القوائم المالية سواء كانوا مسيرين، مستثمرين، مقرضين، زبائن، موردين، جمهور أو الدولة؛
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، ألا وهما قائمتي التدفق النقدي للخزينة وقائمة التغير في حقوق الملكية، بالإضافة إلى جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة[2].

المطلب الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

قدم النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا يبين مختلف المفاهيم الضمنية لتحضير وإعداد القوائم المالية، حيث نعرض هذا الإطار كما يلي:

أولا: مفهوم الإطار التصوري

يعرف الإطار التصوري للمحاسبة المالية على أنه: "دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تمون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل"، ويعرف أيضا على أنه: "مجموعة المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية، ويشكل مرجعا

[1] سفاحلو رشيد، **أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة IAS في ظل تبينه المعايير الدولية للمحاسبة IFRS**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2017، ص 146.

[2] محمد فيصل مايده، جمال خنشور، **مرجع سبق ذكره**، ص 305.

لوضع معايير جديدة، كما يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات والأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي"[1].

يتكون الإطار التصوري للنظام المحاسبي المال من مجال التطبيق، المبادئ والاتفاقيات المحاسبية، الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.[2]

وحسب ما ورد في التعريف أعلاه، فإن الإطار التصوري يهدف إلى:[3]

- تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتوجد التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المحاسبية؛
- يشكل مرجعا لوضع معايير المحاسبة؛
- يسهل عملية تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو العمليات غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي؛

إضافة لذلك فحسب المادة 03 من القانون 11/07 فإن الإطار التصوري يهدف للمساعدة على[4]:

- تطوير المعايير؛
- تحضير القوائم المالية؛
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية؛
- إبداء الرأي حول مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير.

---

[1] سمية فضيلي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي في المؤسسة الاقتصادية (دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)**، أطروحة مقدم لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2019، ص 33.

[2] القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، **مرجع سبق ذكره**، المادة 07.

[3] باكرية علي، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في ترشيد السياسة المالية للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة رويبة ومؤسسة مطاحن الجلفة**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2019/2018 ص 40.

[4] الجريدة الرسمية، العدد 27، **المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 20 جماد الأول عام 1429 الموافق لـ 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، المادة 03.

ثانيا: مجال التطبيق

يلزم القانون رقم 07-11 كل شخص طبيعي أو معنوي بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي، وفيما يلي أهم المؤسسات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي: [1]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛

كما يمكن للكيانات الصغيرة جدا التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد القانوني أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، ويستثنى من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية[2].

ثالثا: تنظيم المحاسبة ومدونة الحسابات

1. تنظيم المحاسبة:

وفق القانون رقم 07-11 فإن المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي يستند على تنظيم تخضع له كل المؤسسات التي تمسك المحاسبة كما يلي:[3]

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛
- تحدد المؤسسة تحت مسؤوليتها الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء؛
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية؛

---

[1] القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، **مرجع سبق ذكره**، المادة 04.

[2] **نفس المرجع**، المادة 05.

[3] **نفس المرجع**، المواد (من 10 إلى 24).

- تكون أصول وخصوم الجهات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية؛
- لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من النواتج، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية؛
- تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيد المزدوج"؛
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها؛
- تمسك الجهات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ودفترا كبيرا ودفتر جرد مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمؤسسات الصغيرة؛
- تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذا الوثائق الثبوتية المدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية؛
- تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش؛
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، شرط أن تلبي مقتضيات الحفظ والعرف والأمن والمصداقية واسترجاع المعطيات.

2. مدونة الحسابات:

بتبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية وجب تطبيق المعيار الأول **IAS 01** الخاص بعرض القوائم المالية، والذي تناول كل ما يتعلق بهما، ومن ناحية أخرى ألزمها بإتباع مدونة حسابات خاصة تختلف عن سابقتها، وفيما يلي توضيح لكل منهما.

جاءت مدونة الحسابات كأحد مكونات النظام المحاسبي المالي، وهي نسخة مقربة من PCG لسنة 1982، والذي بدوره تم تحيينه وفق IFRS/IAS ، والمدونة عبارة عن قائمة مقسمة إلى مجموعات رئيسية متجانسة، من المجموعة 1 إلى المجموعة 7 موزعة كما يلي: [1]

الجدول رقم (1-1): أصناف مدونة الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي

رقم المجموعة	اسم المجموعة	صنف الحساب
المجموعة 1	حسابات رؤوس الأموال	حسابات الميزانية
المجموعة 2	الأصول الثابتة (التثبيتات)	
المجموعة 3	المخزونات	
المجموعة 4	حسابات الغير	
المجموعة 5	حسابات النقدية والمالية	
المجموعة 6	حسابات الأعباء	حسابات التسيير
المجموعة 7	حسابات الإيرادات (المنتوجات).	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

تتوزع هذه المجموعات في جزئين كما يلي:

- حسابات الميزانية (من المجموعة الأولى إلى المجموعة الخامسة)؛
- حسابات التسيير (المجموعة السادسة والسابعة).

أما الأصناف (0، 8 و 9) فيمكن للمؤسسة استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير، ويتفرع عن كل صنف من الأصناف المذكورة مجموعة من الحسابات التي تتفرع إلى حسابات ثانوية وتعتبر

[1] مهاوة أمال، **إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسط IFRS for SMEs**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة بالجزائر، 2012/2011، ص 65.

مدونة الحسابات هذه، الإطار العام لمسك المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي، إلا أن المشرع ترك لكل مؤسسة الحرية في تفريغ الحسابات حسب الحاجة وطبيعة النشاط[1].

رابعا: مبادئ النظام المحاسبي المالي.

يحدد القانون 07-11 والمرسوم التنفيذي 18-156 المبادئ المحاسبية الأساسية والتي يتم بناءا عليها يجب مسك المحاسبة المالية، وتشكل أساسا لإعداد وعرض القوائم المالية الناتجة عنها، وتتمثل هذه المبادئ على النحو التالي:

1. **مبدأ القيد المزدوج:** يعتبر مبدأ القيد المزدوج أن لكل عملية من العمليات المالية طرفان أحدهما دائن والأخر مدين، ويمكن أن يمثل أحد الطرفي أو كلاهما حساب أو أكثر حيث المدين يساوي الدائن؛[2]
2. **مبدأ الوحدة النقدية:** يفرض هذا المبدأ على جميع المؤسسات داخل الإقليم الوطني تقديم القوائم المالية بالعملة الوطنية، وفي حالة الأحداث التي تقع بالعملة الأجنبية فقد حدد النظام المحاسبي المالي طرق معالجتها؛[3]
3. **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:** يقصد بهذا المبدأ تطبيق نفس الطرق المحاسبية في الدورات الحالية والمستقبلية، ذلك أن انسجام المعلومة المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يتطلب الثبات على نفس الطرق في تقييم عناصر القوائم المالية وعرض المعلومات؛[4]

---

[1] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد- الإطار النظري**، الطبعة الثانية، دار جسور للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2018، ص 102.

[2] عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الاردن، 2008، ص 84.

[3] القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، **مرجع سبق ذكره**، المادة 12.

[4] كحلوش أمينة، **أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى (ENGTP)**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، شعبة علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد- بوقرة بومرداس، 2014/2015، ص 43.

4. **مبدأ القابلية للمقارنة:** ينص هذا المبدأ على أن المعلومة المالية يجب أن تكون قابلة للمقارنة من سنة مالية واحة إلى سنة أخرى وهذا من أجل متابعة الوضع المالي للمؤسسة، كما يتيح تطبيق هذا المبدأ مقارنة القوائم المالية لشركتين مختلفتين؛[1]

5. **مبدأ الحيطة والحذر:** يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للواقع في ظروف الشك قصد تفادي خطر إثقال المؤسسة بالديون، وينبغي ألا ينجم عن تطبيق هذا المبدأ المبالغة في تقدير قيمة الأصول والمنتوجات أو التقليل من قيمة الخصوم والأعباء أو إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات[2]، ما يعني الالتزام بدرجة كبيرة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل ظروف عدم التأكد؛[3]

6. **مبدأ عدم المقاصة:** ينبغي عدم القيام بمقاصة بين مختلف عناصر الأصول والخصوم، الإرادات والأعباء، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها قانونيا أو جراء اتفاقية مثلا المقاصة التي تتم بين الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والرسم على القيمة المضافة على المبيعات؛[4]

7. **مبدأ الأهمية النسبية:** يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على قرارات مستعمليها؛

8. **مبدأ التكلفة التاريخية:** يقر مبدأ التكلفة التاريخية تسجيل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شرائها (الاقتناء) أو إنتاجها؛[5]

---

[1] Chachoua Abdelkrim, **Le SCF Et Les Normes Comptables Internationales Convergences Et Divergences**, Revue algérienne d'économie et gestion, Volume 14, Numéro 1, Université Oran 2, 2020, P 490.

[2] المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، **مرجع سبق ذكره**، المادة 14.

[3] Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Dunod, 2002, P 53.

[4] باكرية علي، **مرجع سبق ذكره**، ص 42.

[5] Pierre Labardin, Karine Fabre, **Entre coût historique et valeur de marché : Une histoire de la valeur comptable en France**, L'archive ouverte pluridisciplinaire HAL, 2011, P 04.

9. مبدأ السنوية: تقوم المحاسبة على أساس دورة مالية متكونة من اثني عشر شهرا، يجدر الإشارة إلى أن هناك حالات استثنائية حيث قد تكون الدورة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر شهرا مثلا في بعض القطاعات الزراعية؛[1]

10.مبدأ استقلالية الدورات: يجب الفصل بين الدورات المحاسبية بحيث تتحمل كل دورة محاسبية الأعباء الخاصة بها وتنسب إليها إيراداتها؛[2]

11.**مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:** يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية الحالية مطابقة للميزانية الختامية للسنة المالية التي قبلها؛

12.مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: وفقا لهذا المبدأ تقيد العمليات المحاسبية وتعرض ضمن القوائم المالية طبقا لواقعها الاقتصادي والمالي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني، فعلي سبيل المثال كان التسجيل المحاسبي لعناصر ذمة المؤسسة يتم على أساس ملكية هذه العناصر، الأمر الذي يتعارض مع الواقع في الحالة التي تحصل فيها المؤسسة على عناصر من أصولها عن طريق الايجار التمويلي، فتظهر فقط أقساط الكراء في جدول حسابات النتائج بينما تظهر المعلومات الأخرى المتعلقة بهذا الأصل في الملحق، ومع تطبيق هذا المبدأ أصبح تسجيل الأصول التي تمت حيازتها عن طريق قرض الايجار التمويلي يتم ضمن عناصر الأصول في ميزانية المؤسسة، على أن تسجل الديون المقابلة له ضمن عناصر الخصوم.[3]

المطلب الثالث: مخرجات النظام المحاسبي المالي

تتمثل مخرجات النظام المحاسبي المالي في القوائم المالية، والتي ينشأ الطلب عليها من العديد من الأطراف المختلفة، ذلك أنها تهدف إلى عرض الوضعية المالية الصادقة للمؤسسة.

[1] باكرية علي، **مرجع سبق ذكره**، 42.

[2] مسعود صديق، فؤاد صديقي، **محددات الافصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 01، العدد 02، جامعة المسيلة، 2016، ص 84.

[3] رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، مدرسة الدكتوراه: تحليل استراتيجي صناعي، مالي ومحاسبي، جامعة أم البواقي، 2011، ص 61.

أولا: مفهوم القوائم المالية

بالرغم من اختلاف وتعدد المفاهيم المرتبطة بالقوائم المالية، إلا أنها تشترك جميعا في العناصر الأساسية لها وتختلف فقط من حيث الألفاظ المستخدمة، وفيما يلي تعريف القوائم المالية:

وتنص المادة 25 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أن المؤسسات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون يجب أن تعد قوائم مالية مرة في السنة على الأقل، وتعرف "بأنها مجموعة كاملة من المستندات والوثائق المحاسبية والمالية غير قابلة للفصل فيما بينها بحيث تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة"[1]، وتعرف أيضا بأنها تلك القوائم المعدة لمواجهة احتياجات مستخدميها الذين لا يمكنهم طلب تقارير خاصة تفي باحتياجاتهم الخاصة[2].

وألزم النظام المحاسبي المالي الجزائري كل المؤسسات الاقتصادية التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون بإعداد وعرض خمس قوائم مالية مرة واحدة على الأقل لكل سنة عدا المؤسسات الصغيرة، وفيما يلي هذه القوائم:

- الميزانية (المركز المالي)؛
- حساب النتائج (قائمة الدخل الشامل)؛
- جدول سيولة الخزينة (قائمة تدفقات الخزينة)؛
- جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة تغيرات حقوق الملكية)؛

[1] وادي رقية، **دور النظام المحاسبي المالي في معالجة القياس والافصاح المحاسبي في حالة التضخم دراسة حالة مؤسسة الرويبة**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2019، ص 04.

[2] أحمد كامل سالم، عبد الوهاب نصر علي، **السياسات المحاسبية التخصصية والمحاسبة عن الأدوات والمشتقات المالية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015، ص 07.

– ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج[1].

مهنيا ينظر للقوائم المالية على أنها مسؤولية إدارة المؤسسة وهي جزء من منظومة الإفصاح المالي، وتشمل التشكيلة الكاملة لمنظومة الإفصاح المالي كل من: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، والملاحق المتممة للقوائم المالية والتي تعتبر جزءا لا يتجزأ من هذه القوائم، وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن مصطلح القوائم المالية لا يشمل بنود أخرى مثل: تقرير مجلس الإدارة، كلمة رئيس مجلس الإدارة، وكذا ما تطرحه الإدارة من مناقشات وتحليلات وغيرها من البنود الأخرى[2].

ثانيا: فرضيات إعداد القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومة المالية.

تتميز القوائم المالية بمجموعة من الفرضيات عند إعداداها، إضافة لمجموعة من والخصائص النوعية التي يفترض أن تتميز بها المعلومة المالية، وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1–2): الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المالية

الفرضية		مفهومها
الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية	محاسبة التعهد	تشترط القوائم المالية المعدة وفق هذا المبدأ أن تسجل العمليات والأحداث دون انتظار وقت التسديد أو القبض النقدي.
	استمرارية الاستغلال	يتم إعداد القوائم المالية انطلاقا من فرضيتين الأولى أن النشاط يعتبر مستمرا والثانية المؤسسة لا تنوي إيقاف النشاط أو تخفيضه بصفة معتبرة خلال المستقبل المنظور.
الخاصية		مفهومها

[1] القانون رقم 07–11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، **مرجع سبق ذكره**، المادة 25.

[2] محمد نوارة، **دور النظام المحاسبي المالي في ترقية الافصاح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية وفق متطلبات حوكمة المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2019 ص 96.

خصائص النوعية للمعلومة المالية	**القابلية للفهم**	تعني هذه الخاصية أنه يجب على المعلومات الواردة في القوائم المالية أن تكون مفهومة من طرف مستخدمين تتوفر لديهم الكفاءة اللازمة في الميدان الاقتصادي والمحاسبي وتكون لديهم الرغبة في دراسة القوائم المالية في ظرف زمني سريع نسبيا.
	الملاءمة	يقصد بملاءمة المعلومة المالية بأنها تؤثر على القرارات التي تتخذ من طرف المسيرين إذ تساعدهم على تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، كما أن المعلومة تؤكد أو تصحح التقييمات السابقة، عادة ما تكون ملاءمة المعلومات المالية مرتبطة بطبيعتها وبأهميتها النسبية .
	الموثوقية	يقصد بذلك خلوها من الأخطاء الفادحة والتحيز وإمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة، وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر، وعرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها.
	القابلية للمقارنة	تتيح هذه الخاصية لقراء لمستخدمي القوائم المالية إمكانية إجراء مقارنة من سنة مالية واحة إلى سنة أخرى وهذا من أجل متابعة الوضع المالي للمؤسسة، كما يتيح تطبيق هذا المبدأ مقارنة القوائم المالية لشركتين مختلفتين

المصدر: جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية**، الأوراق الزرقاء، البويرة، الجزائر، 2010، ص 13-14.

المطلب الرابع: المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تعتبر القوائم المالية من أهم مكونات النظام المحاسبي المالي لكونها تقدم معلومات دقيقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وعن أدائها المالي، وفي هذا المطلب سنعرض المحتوى المتضمن في كل عنصر من عناصر القوائم المالية.

أولا: الميزانية (قائمة المركز المالي).

1. **تعريف الميزانية:** تعبر الميزانية عن توازن الأصول معينة تمثل موارد اقتصادية موضوعة تحت تصرف وحدة اقتصادية معينة وخصوم تمثل طريقة تمويل هذه الأصول[1]، وتتجلي الميزانية في شكل كشف يعرض الوضع المالي للمؤسسة لفترة معينة، وبمجرد قراءتها يمكنك معرفة الموجودات التي تمتلكها المؤسسة والالتزامات التي تعق على ذمتها[2]،

وعرف النظام المحاسبي المالي الميزانية بأنها " تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، كما يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية"[3].

وتتكون الميزانية من شقين متساويين هما الأصول والخصوم، حيث نوجر مضمون كل منهما كما يلي:

ت. الأصول: تعرف الأصول بأنها موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية ويتوقع أن يتولد منها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية اتجاه المؤسسة[4]، وتنقسم إلى أصول غير جارية وأصول جارية، ويقصد بالأصول غير الجارية كافة الموارد التي تمتلكها المؤسسة بقصد استعمالها في أعمال المؤسسة وليس بغرض بيعها، ومن

---

[1] المطارنة غسان فلاح، خنفر مؤيد راضي، **تحليل القوائم المالية نظري وتطبيقي**، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2006، ص 28.

[2] Rémy Bucheler ،**INTRODUCTION ÀLA COMPTABILITÉBILAN, COMPTE DE RÉSULTAT, JOURNAL**, Editions Loisirs et Pédagogie, 2013 ،p 06.

[3] المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، **مرجع سبق ذكره**، المادة 33.

[4] هني محمد فؤاد، **طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2013، ص 22.

أمثلة ذلك الأراضي والمباني والآلات، أما الأصول الجارية فهي موارد تتحول إلى نقدية في أقل من سنة مثل البضاعة وأوراق القبض والشيكات[1]، إضافة للأرصدة المتاحة في البنك والصندوق، وتتمثل العناصر الواجب الافصاح عنها ضمن عناصر الأصول فيما يلي[2]:

- التثبيتات المعنوية؛
- التثبيتات العينية؛
- التثبيتات المالية (الأسهم)
- الإهتلاكات؛
- الأصول المالية الجارية (القيم المنقولة للتوظيف)؛
- المخزونات؛
- الأصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (الأعباء المعاينة مسبقا)؛
- خزينة الأموال الايجابية ومعادلات الخزينة الايجابية.

ث. الخصوم: تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الاقتصادية القائمة عل المؤسسة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها وقياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها[3]، وتعرف ايضا بأنها مجموع الديون والالتزامات الواقعة على كاهل المؤسسة اتجاه الغير[4]، وحسب نفس الفقرة من القرار 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، تشمل عناصر الخصوم مايلي:

- الأموال الخاصة قبل التوزيعات المقررة والمقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال المدفوع (في حالة الشركات)، الاحتياطات، النتيجة الصافية للفترة والعناصر الأخرى؛

---

[1] نوارة محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 103.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، **القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1423 الموافق لـ 26 يوليو 2008، والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الفقرة 1.220.

[3] بودرة فاطمة، **مرجع سبق ذكره**، ص 50.

[4] Jean-Guy Degos, **Plan comptable français notions essentielles**, Collection e-theque 2009, p 16.

- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- الخصوم الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة (المنتوجات المعاينة مسبقا)؛
- الخزينة السالبة وما يعادل الخزينة.

وفي حال الميزانية المدمجة:

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة؛
- الفوائد ذات الأقلية.

ثانيا: جدول حساب النتائج (قائمة الدخل الشاملة)

حسب النظام المحاسبي المالي يعرف جدول حساب النتائج على أنه بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية، حيث ترتب فيه الأعباء إما حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، ويحتوي كذلك على بيان ملخص للأعباء والمنتوجات للسنة الماضية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)[1]، على أن تتم المقاصة بين عناصر المنتوجات والأعباء ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتيجة، وتتمثل المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج كما يلي:[2]

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها؛ الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الاجمالي عن الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتوجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 1.230.

[2] **المرجع نفسه**، الفقرة 2.230.

- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية والتثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترات قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

وفي حال حسابات النتائج المدمجة:

- حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية؛
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

ومن خلال ما سبق فالنظام المحاسبي المالي (SCF) كان له أثر على جدول حساب النتائج، وذلك من خلال حساب النتيجة حيث تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها وتصنف حسب وظيفتها، والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص بها كما في المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة[1]، وهذا المنظور المزدوج يمنح المؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية.

إضافة للمعلومات السابقة هناك ايضا معلومات دنيا أخرى نص النظام المحاسبي المالي على تقديمها في الميزانية وحسابات النتائج أو في المحلق المكمل، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:[2]

الجدول رقم (1-3): المعلومات الدنيا والمكملة الواجب الافصاح عنها في الميزانية وحساب النتائج.

قائمة الميزانية	قائمة حساب النتائج

[1] بودرة فاطمة، **مرجع سبق ذكره**، ص 52.

[2] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرتين 3.220 و3.230.

- وصف طبيعة أو موضوع كل احتياط من الاحتياطات؛ - حصة لأكبر من سنة للحسابات الدائنة أو الحسابات المدينة؛ - مبالغ للدفع أو الاستلام (الشركة الأم، الفروع، الكيانات المساهمة في المجمع، جهات أخرى مرتبطة كالمساهمين والمسيرين ...، في إطار شركات رؤوس الأموال من أجل تحديد فئة كل سهم، ...)؛ - اسم الشركة وتسمية المجمع التي تلحق بها المؤسسة عند الاقتضاء.	- تحليل منتجات الأنشطة العادية؛ - مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة؛ - وللمؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة، فتستعمل إذن زيادة على مدونة حسابات الأعباء والمنتوجات حسب الطبيعة مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجها.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرتين 3.220 و3.230.

ثالثا: جدول تدفقات الخزينة

يعرف جدول تدفقات الخزينة على أنه ملخص للتدفقات النقدية الداخلة إلى المؤسسة والخارجة منها خلال فترة مالية معينة تمارس فيها المؤسسة أنشطتها العادية من أنشطة تشغيلية وتمويلية واستثمارية، وبالتالي فهو يوفر معلومات مفيدة عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة[1]، ويعرف أيضا بأنه تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير موارد المؤسسة[2]، أما المادة 35 من المرسوم التنفيذي 08-156 فقد عرفته بأنه "جدول يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة"[3]، ويقدم جدول التدفقات النقدية مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها) والتي تنقسم إلى:[4]

[1] سليماني عبد الحكيم، يحياوي مفيد، **ترشيد القرارات الاستثمارية باستخدام جدول سيولة الخزينة دراسة حالة: شركة الإسمنت عين التوتة- باتنة-**، مجلة أفاق علمية، المجلد 12، العدد 03، جامعة تمنراست، 2020، ص 539.

[2] مليكاوي مولود، **الاستراتيجية والتسيير المالي**، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2018، ص 83.

[3] المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، **مرجع سبق ذكره**، المادة 35.

[4] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 2.240.

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية الأنشطة التي تتولد عنها منتجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل؛
- التدفقات المالية التي تولدها الأنشطة الاستثمارية عمليات سحب الأموال عن اقتناء وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل؛
- التدفقات المالية التي تولدها الأنشطة التمويلية أنشطة تكون نتيجتها تغير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض.

وبالتالي فإن هذه القائمة غطت فجوة كانت تعاني منها قائمتي الميزانية وحساب النتيجة اللتان تظهران نتائج نشاط المؤسسة ومركزها المالي استنادا على فرضية الاستحقاق، بينما تظهر التدفقات النقدية هذه النتائج وفقا للأساس النقدي، وحدد النظام المحاسبي المالي طريقتان في عرض جدول التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة)، إلا أنه يفضل الطريقة المباشرة في إعداد قائمة تدفقات الخزينة.

ويعتبر جدول تدفقات الخزينة بمثابة لوحة القيادة "**Tableau de bord**" في ظل الإدارة المالية الحديثة، حيث تتخذ على ضوئه أهم القرارات الاستراتيجية المتعلقة بنشاط المؤسسة، وتوسعه والانسحاب منه والنمو وغيرها[1].

رابعا: جدول تغيرات حقوق الملكية

يشكل جدول تغيرات حقوق الملكية تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة (زيادة، انخفاض، سداد ...) للمؤسسة خلال السنة المالية الحالية والتي تسبقها، والتغيرات في التصحيحات المحاسبية والأخطاء[2]، ويتضمن المعلومات التالية:[3]

---

[1] إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، **التسيير المالي: دروس وتطبيقات**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006، ص 204.

[2] Boulahdour Mohammed Nidal, Ouguenoune Hind, **Les états financiers certifiés vus à travers leurs terminologies**, Revue EL- Maqrizi pour les études économiques et financières, Volume : 05 /N° 01, Centre universitaire Aflou, 2021, P 354.

[3] بوقرومي فاطمة الزهراء، **دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الاستراتيجية المالية للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012/2013، ص 103.

- الحركات المتعلقة بالنتيجة الصافية للسنة المالية؛
- الحركات المتعلقة بتغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد ...)؛
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

خامسا: ملحق القوائم المالية

يتضمن هذا الملحق معلومات ذات أهمية تفيد في فهم العمليات الواردة في هذه القوائم كما تكون الملاحظات الملحقة بالقوائم المالية موضوع عرض منظم، تخص كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات حقوق الملكية.[1]

يشتمل هذا الملحق على معلومات تخص النقاط التالية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة الفهم العمليات الواردة في القوائم المالية: [2]

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية (المطابقة للمعايير الموضحة، وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)؛
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.

[1] المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، **مرجع سبق ذكره**، المادة 37.

[2] جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 6، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ديسمبر 2009، ص 81.

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها: طبيعة 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 وفية؛
- إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال، فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح، غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملحق إذا كانت ذات أهمية بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملو القوائم المالية.
- معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي، وعندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الاقسام العددية من أحد الكشوف المالية من المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة.

المبحث الثاني: تقديم النظام الجبائي الجزائري

إن الأهمية الكبيرة التي يكتسيها النظام الجبائي الجزائري يدفعنا إلى محاولة التطرق لأهم جوانبه التي يمكننا من إعطاء صورة واضحة عنه، وسنعرض في هذا المبحث مفهوم النظام الجبائي بصفة عامة مع التعريج على أهم خصائصه وأهدافه إضافة لأهم المحطات التاريخية التي مر بها في طريق إصلاحه، والمبحث الثاني يعرض ضرائب الدخل كون لها العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة والتي تعبر المورد الأساسي لتمويل الخزينة العمومية، وأما المبحث الثالث فيتناول أنظمة الإخضاع الجبائي في الجزائري والالتزامات الجبائية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين.

المطلب الأول: النظام الجبائي الجزائري، المفهوم، الأهداف، الخصائص ومراحل الاصلاح.

سنعرض في هذا المبحث بالترتيب كل من مفهوم النظام الجبائي وأهم مصادره، المحطات التاريخية التي مر بها النظام الجبائي الجزائري وفجواته والأهداف التي يسعى لتحقيقها.

أولا: مفهوم النظام الجبائي

1. مفهوم النظام الجبائي: يرى البعض أن مفهوم النظام الجبائي يتراوح بين مفهوم واسع وأخر ضيق، فوفقا **للمفهوم الواسع** فإن النظام الجبائي هو "كافة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تتفاعل مع بعضها البعض فتفضي إلى هيكل ضريبي معين[1]، هذا الهيكل تختلف صورته من بلد إلى بلد آخر حسب درجة التقدم و/أو التخلف الاقتصادي فيه أو حسب نظامه الاقتصادي رأسمالي أو اشتراكي، وفي هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية، أما **المفهوم الضيق** فهو يعني "مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة"[2].

من التعريفين السابقين يمكن تعريف النظام الجبائي بأنه "مجموعة من الصور الفنية للضرائب، تتلاءم مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، تشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة

[1] رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 311.

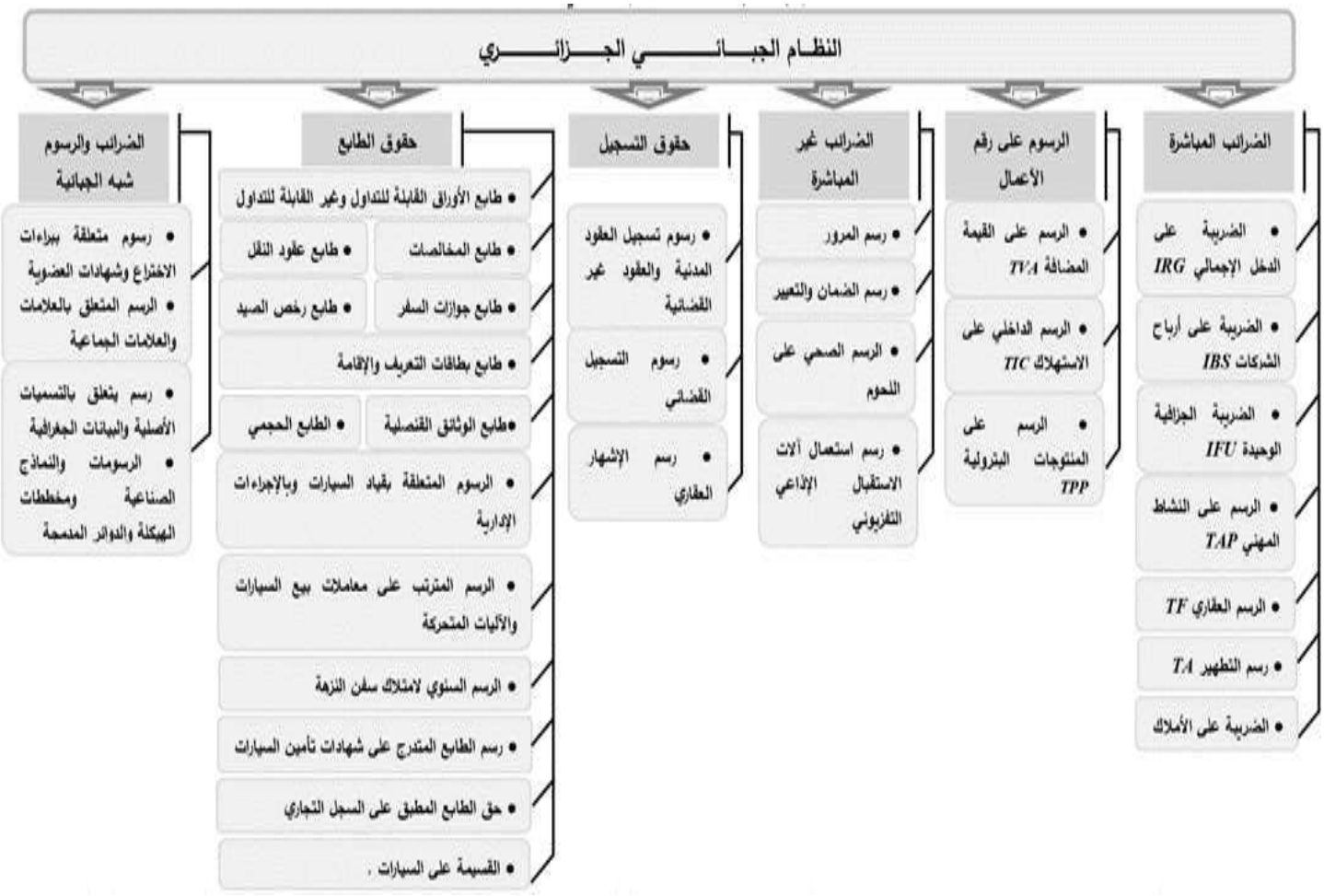
[2] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، الجزائر، 2003، ص ص 17-18.

محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح الفنية لغرض ضبط المادة الخاضعة للضريبة (الوعاء الضريبي)، وتم تحديد الضريبة وتحصيلها، من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية".

وعادة ما يتم استخدام السياسة الجبائية في إطار نظام جبائي معين، وبالتالي يشكل النظام الجبائي الترجمة العملية للسياسة الجبائية.

2. لمحة حول هيكل النظام الجبائي الجزائري: النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي وتحفيزي حيث طبقت السياسة التحفيزية في الجزائر عن طريق منح إعفاءات كلية وأخرى جزئية لبعض أنواع الضرائب والرسوم، والتي تتجلى مثلا في قانون الاستثمار وقانون المحروقات، إضافة لكونه نظام يمتاز بالرقابة البعدية على تصريحات المكلفين من خلال مختلف أشكال الرقابة الجبائية للتدقيق في مدى صحة التصريحات الجبائية، ويتشكل من مجموعة من القوانين الناظمة لعملية تحديد الأوعية الضريبية، وتحديد وتحصيل الضريبة، والرقابة والمنازعات، وتتمثل هذه القوانين في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الإجراءات الجبائية، والشكل التالي يوضح هيكل النظام الجبائي الجزائري:

الشكل رقم (1-1): هيكل النظام الجبائي الجزائري



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

- سمية تومي، **النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب والغش الجبائي – دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، الجزائر، 2020، ص 44.
- موقع المديرية العامة للضرائب، على الرابط: https://www.mfdgi.gov.dz/com-smartslider3/codes-fiscaux

ويعتمد النظام الجبائي الجزائري في مصادر التشريع على المصادر الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (1-4): مصادر التشريع الجبائي في الجزائر

المصدر	السلطة الموافقة	الجهة الخاضعة
القانون	السلطة التشريعية	يطبق على المكلفين بالضريبة
المراسيم والتنظيمات	السلطة التنفيذية	يطبق على الإدارة والمكلفين
الأحكام القضائية	السلطة القضائية	يطبق على الإدارة والمكلفين
الاتفاقيات الجبائية	السلطة التنفيذية بين دولتين أو أكثر	يطبق على الدول المتعاقدة.

المصدر: محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، 55.

ثانيا: لمحة تاريخية مختصرة عن التطور التاريخي للنظام الجبائي الجزائري

الجدول رقم (1-5): لمحة تاريخية مختصرة عن التطور التاريخي للنظام الجبائي الجزائري

المرحلة	مضمون المرحلة
مرحلة العمل بالتشريعات الفرنسية الموروثة عن الاستعمار الفرنسي (1962-1969)	سعيا من المشرع الجزائري لضمان السير الحسن لمنشآت الدولة وتوفير مصادر التمويل اللازمة للاقتصاد الوطني، تم الإبقاء على العمل بالنظام الضريبي الموروث عن الاستعمار الفرنسي، مع السعي لإحداث تعديلات جديدة بطريقة تدريجية، وتجسد ذلك من خلال:[1] - إحداث الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ((TUGPبداية من سنة 1963، وقد عوض هذا الرسم النظام الذي كان سائدا من قبل وهو نظام الإلغاء الذي كان مطبقا إلى غاية 1662/12/31، والذي كان ينص على أن كل المبادلات التي تتم بين المنتجين معفاة من الضريبة. - إحداث الرسم التكميلي على الأجور المرتفعة مطلع سنة 1963، التي تمس الأجور المرتفعة والتي تفوق 2.400 دج بنسبة اقتطاع تصل إلى 80% حتى 100% حسب شرائح الدخل، وذلك بغرض الحد من التفاوت الطبقي داخل المجتمع. - اعتماد نظام الاقتطاع من المصدر سنة 1965، حيث أصبحت المرتبات والأجور والمعاشات تخضع للضريبة وفق جدول تصاعدي وتقتطع من المصدر من أرباب العمل سواء عن الخواص أو في مؤسسات عمومية. - إحداث رسم جديد على العقارات سنة 1968، موجه مباشرة لتمويل ميزانية البلديات.
مرحلة الشروع في استبدال	عكف المشرع الجزائري في هذه الفترة على مراجعة وتكييف النظام الجبائي الموروث عن الاستعمار الفرنسي، مع الاستراتيجية التنموية للبلاد المتمثلة في النهج الاشتراكي وسياسة التخطيط المركزي،

[1] يخلف ايمان، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص 74.

	وشكلت لهذا الغرض لجنة وزارية في سنة 1969 كلفت بإصلاح النظام الجبائي وتكييفه مع الخيارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية للبلاد في تلك المرحلة، واتخذ في هذا الصدد العديد من الإجراءات التي تهدف في مجملها إلى استبدال التشريعات الجبائية الموروثة عن الاستعمار الفرنسي بتشريعات جبائية وطنية، من خلال جملة من التدابير المتخذة والتي ظهرت في القوانين المالية التي مست على وجه الخصوص الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، حيث تمثلت التعديلات في مجال الضرائب غير المباشرة على الاعفاءات الخاصة بالرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ((TUGPفي سنة 1969 بالنسبة للقطاعات الاستراتيجية ذات الأولوية الاقتصادية مثل قطاع الري، الفلاحة، السياحة وقطاع الإنتاج السينمائي، كما مست الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسوم الجمركية بموجب قوانين المالية لسنة 1971، وقانون المالية لسنة 1972، تعديلات من خلال معدلات هذا الرسم على السلع الكمالية للحد من الاستهلاك البذخي[1]. أما بالنسبة للتعديلات التي مست الضرائب المباشرة، فتمثلت فيما يلي[2]: – إعادة إخضاع أرباح المهن الحرة لضريبة وحيدة على الأرباح غير التجارية خلافا للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية ((BICالتي كانت سارية من قبل. – إلغاء نظام الإهتلاك التنازلي بداية من 1970 الذي كان معمول به من قبل والرسم على الأملاك غير المبنية بداية من سنة 1971 قصد تخفيف العبء الضريبي على الفلاحين. – إدماج الفروع المشكلة للمنشأة الأم في وعاء الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية ((BIC بداية من جانفي 1975حسب قانون المالية لسنة 1974، فأصبحت كل وحدة من وحداتها تخضع لهذه الضريبة وليس المنشأة الأم ككل حسب ما كان معمولا به سابقا. – إعفاء أرباح القطاع الفلاحي من الضريبة ابتداء من 1975 بعدما أخضعت للضريبة الوحيدة الجزافية المطبقة على قطاع التسيير الذاتي، والرسم الإحصائي على عوائد الأرض ابتداء من سنة 1974.

[1] يخلف ايمان، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص 75.

[2] سعيدي بن شهرة، **متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل – IAS 12دراسة ميدانية**، مرجع سبق ذكره، ص 53.

مرحلة فك الارتباط وتجسيد استقلالية النظام الجبائي الجزائري (1976-1990)	سميت سنة 1976 بسنة الاستقلال الضريبي كونا تضمنت إحداث أول قانون للضرائب والجمارك، حيث تجسد ذلك من خلال جملة من التدابير المتخذة في مختلق قوانين المالية الصادرة في تلك المرحلة من خلال:[1] - إحداث ضريبة المساهمة الوحيدة الاجمالية ((CUGبموجب قانون المالية لسنة 1977. - إحداث جدول للضريبة على المرتبات والأجور بموجب قانون المالية لسنة 1979. - إعادة إخضاع القطاع الفلاحي إلى ضريبة المساهمة الوحيدة الاجمالية الفلاحية. - إحداث ضريبة الطابع على شهادات تأمين السيارات وضريبة ودائع الأموال. - إدراج جملة من الإعفاءات والتخفيضات الجبائية بهدف تحفيز الاستثمار والرفع من وتيرة النمو الاقتصادي، كمثل إعفاء الأنشطة الانتاجية للمؤسسات الاشتراكية أنذاك من الرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج، والإعفاء من دفع الضريبة المتعلقة بالربح والرسم على النشاط المهني والدفع الجزافي خلال الثلاثي الأول من سنة بداية النشاط. - إحداث ضريبة جديدة على فوائض القيم للنواتج المحققة من بيع العقارات المخصصة للسكن بموجب قانون المالية لسنة 1986.
مرحلة الاصلاح الجبائي الكبير (من 1991 إلى يومنا هذا)	تعتبر الاصلاحات الجبائية التي باشرتها الجزائر منذ سنة 1991 من أهم المراحل التي قام بها المشرع الجزائري، حيث تضمنت مجموعة من النقاط تمثلت فيما يلي:[2] - استحداث الضريبة عل الدخل الاجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة بموجب قانون المالية لسنة 1991. - استحداث قانون الاجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002. - استحداث الضريبة الجزافية الوحيدة سنة 2007، لتحل محل النظام الجزافي السائد من قبل لتفرض على صغار المكلفين بالضريبة. - استحداث شكل جديد في نظم الرقابة الجبائية وهو التحقيق المصوب في المحاسبة **(VCP)** طبعا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010.

[1] وشان أحمد، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري في ظل تحديات التجارة الإلكترونية**، أطروحة دكتوراه علوم، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2017، ص 51.

[2] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص 55.

	- استحداث بنية هيكلية جديدة تمثلت في التخلي نمط التسيير السابق (مفتشيات، قباضات)، واحلال مكانه هيكل إداري جديد متمثل في مديرية كبريات المؤسسات (**DGE**) والتي أنشئت بموجب المادة 32 من قانون المالية لينة 2002، ومراكز الضرائب (**CDI**)، والمراكز الجوارية للضرائب (**CPI**) والتي انطلقت سنة 2006. - عصرنة الإدارة الجبائية من خلال إدخال بوابة التصريح الإلكتروني**JIBAYA´TIC** مطلع سنة 2017.

المصدر: من أعداد الطالب بناء على إحالات التهميش الموضحة داخل الجدول.

ثالثا: أهداف النظام الجبائي الجزائري

يسعى النظام الجبائي الجزائري إلى تحقيق جملة من الأهداف تنقسم فيما بينها إلى أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، نوضحها حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (1-6): يوضح أهداف النظام الجبائي الجزائري

مجال الهدف	مضمون الهدف
أهداف مالية	- توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة؛ - تحصيل الضريبة بأقل تكلفة ممكنة.
أهداف اقتصادية: وتتمثل في[1]:	- تحقيق النمو الاقتصادي من أجل تحسين مستوى معيشة الأفراد من خلال تخفيف العبء الضريبي المفروض على المكلفين بالضريبة عن طريق استخدام عدة آليات أهمها الإعفاء الضريبي والتخفيض الضريبي؛ - تحقيق الاستقرار الاقتصادي الذي يتضمن استقرار في التوظيف، وفي مستوى الأسعار وفي معدل النمو الاقتصادي، وذلك لتجنب انتشار البطالة وارتفاع حدة التضخم؛

[1] نعيجي محمد، **مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات – دراسة ميدانية**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2017، ص 71.

	- محاربة الضغط التضخمي والمحافظة على قيمة النقد الوطني من خلال زيادة حجم الضرائب فينخفض دخل الأفراد مما يؤدي إلى تخفيض الطلب الكلي وبالتالي تخفيض حدة التضخم؛ - تحقيق التوازن القطاعي والجهوي للاستثمار، وذلك عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية قصد توجيه عناصر الإنتاج نحو القطاعات غير المرغوب فيها؛ - حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الأجنبية، وذلك من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على الواردات للحد من استيراد السلع المنافسة للسلع الوطنية، وبإعفاء الصادرات جزئيا أو كليا قصد تشجيعها؛ - المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية، وذلك بزيادة الادخار من خلال الحد من الاستهلاك غير الضروري وذلك بفرض ضرائب مرتفعة، وتستعمل الضريبة في هذه الحالة كأداة لتشجيع الاستثمار من خلال منح إعفاءات وتخفيضات؛ - العمل على تحقيق أهداف اقتصادية معينة، كحماية الصناعات المحلية أو الحد من استهلاك منتجات معينة، ففي الحالة الأولى وحرصا من الدولة على نمو وتطور الصناعات المحلية وحمايتها من المنافسة الأجنبية (المنتجات المستوردة)، فاذا تلجأ إلى فرض ضرائب مرتفعة مما يؤدي إلى الحد من السلع المستوردة، وزيادة أسعارها في الأسواق المحلية، أما في الحالة الثانية وعند رغبة الدولة في التقليل من استهلاك سلع معينة فإنها تلجأ إلى فرض ضرائب ورسوم مرتفعة، والغرض هو الحد أو التقليل من استهلاكها.
أهداف اجتماعية: وتتمثل في:	- تقليل حدة التفاوت بين الدخول والثروات عن طريق فرض ضرائب مناسبة للدخل المحقق، فكلما يزداد الدخل تزداد معه نسبة الضريبة المفروضة؛ - تقليل حدة التفاوت بين الدخول والثروات، وتحقيق درجات عالية من العدالة الاجتماعية، ومنع تمركز الثروات لدى الأقلية، كما يمكن استغلال جزء من الحصيلة الجبائية في منح الإعانات للعاطلين والعاجزين عن كسب أي دخل، إضافة لإمكانية إقامة مشاريع تستفيد منها فئة ذوي الاحتياجات الخاصة وغيرها. - توجيه الاتجاهات الاجتماعية لدى مواطني الدولة بما يخدم أهدافها مثل إعطاء إعفاءات ضريبية لإعالة الأولاد مما يعني تشجيع زيادة النسل أو إعطاء التبرعات للجمعيات الخيرية أو الدينية أو الثقافية مما يشجع التكافل؛ - حماية البيئة من الصناعات المضرة بها وذلك بإخضاعها لضرائب عالية ومتعددة.
	- **الجانب الأول داخلي**، حيث تعتبر الضريبة كأداة في يد السلطة الحاكمة أو بعض القوى الاجتماعية المسيطرة على دواليب الحكم لممارسة نفوذها على باقي المجتمع؛

[1] نعيجي محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 72.

أهداف سياسية: تتمثل في جانبين:	– **الجانب الثاني فهو خارجي**، حيث تعتبر الضريبة كأداة تستعملها من أجل تسهيل المعاملات التجارية مع بعض الدول عن طريق منح تسهيلات جمركية كالإعفاءات وتقديم بعض الامتيازات الضريبية كما يمكن أن تستعملها الدولة للحد أو لمقاطعة منتجات أو سلع دول أخرى كرفع الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على إحالات التهميش الموضحة داخل الجدول.

المطلب الثاني: الضرائب على الدخل وفق النظام الجبائي الجزائري

تصنف الضرائب على الدخل (النتيجة) في الجزائر على أساس شخصية الخاضعين لها، فالأشخاص الطبيعيون يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي، أما الأشخاص المعنويين فيخضعون للضريبة على أرباح الشركات.

أولا: الضريبة على الدخل الاجمالي

1. مفهوم الضريبة على الدخل الاجمالي: أسست بموجب قانون المالية لسنة 1991، ولم تدخل حيز التطبيق إلى غاية 01 جانفي 1992[2]، حيث عرفتها المادة الاولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنها "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الاشخاص الطبيعيون تسمى" الضريبة على الدخل الاجمالي، "وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الاجمالي للمكلف بالضريبة"[3].

2. خصائص الضريبة على الدخل الاجمالي: من خلال التعريف أعلاه يمكن أن نستنتج خصائص الضريبة على الدخل الاجمالي وهي أنها:[4]

- **ضريبة سنوية:** وذلك لأنها تفرض مرة واحدة في السنة على المداخيل المحققة.
- **ضريبة وحيدة:** فهي تفرض على مجمل المداخل للمكلف في شكل ضريبة واحدة.

---

[1] ناصر مراد، **مرجع سبق ذكره**، ص 58.

[2] Ministère de l'Economie, Direction General des Impôts, **Circulaire N°246/ME/DGI/DELF/LF/92 du 1992, Réforme Fiscale–Impôts Directs et Taxes Assimilées**, P 01.

[3] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2022، المادة 01.

[4] عادل جعنيط، **واقع إلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل IAS 12 –دراسة ميدانية–**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة، 2021/2022، ص 74.

- **الشخصية الطبيعية:** فهي تفرض على الاشخاص الطبيعيين فقط، أما الأشخاص المعنويين فتطبق عليهم الضريبة على أرباح الشركات مثلما سنتعرض له لاحقا.
- **تفرض على الدخل الاجمالي الصافي:** أي بعد طرح مختلف الاعباء المحددة قانونا.
- **ضريبة تصاعدية:** أي تفرض وفق جدول تصاعدي بالشرائح.
- **ضريبة تصريحية:** حيث يتم إخضاع الافراد للضريبة بناء على التصريح المقدم من طرفهم، بالرغم من وجود بعض المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المصدر.

3. **الاشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الاجمالي:** يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم:[1]

- الاشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر.
- الاشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ويتحصلون على عائدات من مصدر جزائري.
- الاشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية ويتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل (يتم ذلك بموجب اتفاقية جبائية مع البلدان).
- الشركاء في شركات الاشخاص وشركات المساهمة وأعضاء الشركات المدنية الذين لهم مسؤولية تضامنية.

4. **أصناف الضريبة على الدخل الاجمالي:** تحتوي الضريبة على الدخل الاجمالي حسب التشريع الجبائي الجزائري على عدة أصناف، موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-7): أصناف الضريبة على الدخل الاجمالي، التعريف والمعدلات.

أصناف الدخل	تعريف الدخل	المعدل
الأرباح المهنية	هي الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية، أو غير تجارية، أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها.	تخضع للجدول التصاعدي وفق المادة 104 من ق.ض.م.ر.م
المداخيل الفلاحية	تعتب ايرادات فلاحية الايرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية، تربية والمواشي، تربية الدواجن، النحل،	تخضع للجدول التصاعدي وفق

[1] المادة 03-1، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

	المحار، بلح البحر، والأرانب واستغلال الفطريات في السراديب داخل باطن الأرض.	المادة 104 من ق.ض.م.ر.م
(المداخيل العقارية) المداخيل الناتجة عن تأجير العقارات المبنية وغير المبنية	وتتمثل في المداخيل المتأتية من الايجار بصفة مدنية للأملاك العقارية ذات الطابع السكني أو المهني المشار إليها في المادة 42 من ق.ض.م.ر.م، وهذا في مكان وجود العقار المؤجر المبني أو غير المبني، حيث يخضع مبلغ الايجار السنوي الاجمالي الذي يساوي أو يفوق 1,800.000 دج، لمعدل محرر من الضريبة يقدر بـ: 15% من مبلغ الايجار الاجمالي ذو الطابع التجاري أو المهني. 15% من مبلغ الايجار الاجمالي للأملاك غير المبنية، ويخفض إلى 10% بالنسبة للإيجارات الفلاحية[1]. 7% من مبلغ الايجار الاجمالي ذو الطابع السكني للإيجارات السنوية التي لا تتجاوز 1.800.000 دج[2]، ويطبق إخضاع ضريبي مؤقت بمعدل 7% على مبلغ الايجارات السنوية التي تتجاوز 1,800.000 دج يتم خصمه من الإخضاع الضريبي النهائي للدخل الاجمالي المعد من طرف المصالح الجبائية التابع لها موطن المكلف بالضريبة.	
مداخيل ريوع رؤوس الاموال المنقولة	تتكون من مداخيل الأسهم وحصص الشركة والايرادات المماثلة لها وايرادات الديون والودائع والكفالات، ويتم تحصيل الضريبة بتطبيق طريقة الاقتطاع من المصدر. 15% المداخيل المذكورة في المواد 45 إلى 48 من ق.ض.م.ر.م 10% ايرادات الديون والودائع والكفالات. 50% محرر من الضريبة، لعائدات الأوراق غير الاسمية أو لحاملها. 1% محرر من الضريبة، لأقساط الفوائد التي تقل أو تساوي 50.000 دج. 10% لأقساط الفوائد التي تفوق 50.000 دج.	
الرواتب والأجور	تتمثل في المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية.	تخضع للجدول التصاعدي وفق

[1] المادة 104، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[2] الجردية الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 89، **القانون رقم 22-24 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1444 الموافق لـ 25 ديسمبر سنة 2022 المتضمن قانون المالية لسنة 2023**، المادة 05.

		المادة 104 من ق.ض.م.ر.م
فوائض القيمة عن التنازل عن الملكيات المبنية وغير المبنية	تتمثل في فوائض القيمة المحققة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج النطاق المهني عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية أو غير مبنية، ويحدد فائض قيمة التنازل كما يلي: فائض القيمة = سعر التنازل – سعر الاقتناء أو تكلفة الانشاء.	15% محرر من الضريبة من فائض القيمة المحقق، وتستفيد من تخفيض قدره 50% التنازلات عن السكنات الجماعية التي تشكل الملكية الوحيدة والسكن الرئيسي.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد المواد 11، 12، 22، 35، 42، 42 مكرر، 45، 46، 55، 66، 67، 68، 77، 104. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة **(تحديث قانون المالية لسنة 2023)**.

5. الإخضاع الضريبي للضريبة على الدخل الاجمالي: يخضع الدخل الصافي السنوي المحدد وفقا للمادة 85 من ق.ض.م.ر.م، إلى الضريبة على الدخل الاجمالي على مستوى موطن التكليف، تبعا للجدول التصاعدي التالي:

الجدول رقم (1–8): الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الاجمالي.

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	معدل الإخضاع
أقل من 240.000 دج.	%0
من 240.001 دج إلى 480.000 دج.	%23
من 480.001 دج إلى 960.000 دج.	%27
من 960.001 دج إلى 1.920.000 دج.	%30
1.920.001 دج إلى 3.840.000 دج.	%33
أكثر من 3.840.000 دج	%35

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

يتم دفع الضريبة على الدخل الاجمالي على تسبيقين الأول من 20 فيفري إلى 20 مارس، والثاني من 20 ماي إلى 20 جوان، ويساوي كل تسبي 30% من ضريبة السنة السابقة، ويتم تصفية الرصيد المتبقي من طرف المكلف بالضريبة في أجل أقصاه 20 ماي من السنة الموالية لتحقيق الدخل، ولا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة على الدخل الاجمالي المسددة عن 10.000 دج مهما كانت النتيجة المحققة[1].

الإخضاع الضريبي للمداخيل الشهرية للضريبة على الدخل الإجمالي فيكون وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم (1-9): الجدول التصاعدي الشهري للضريبة على الدخل الاجمالي.

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	معدل الإخضاع
أقل من 20.000 دج.	%0
من 20.001 دج إلى 40.000 دج.	%23
من 40.001 دج إلى 80.000 دج.	%27
من 80.001 دج إلى 160.000 دج.	%30
160.001 دج إلى 320.000 دج.	%33
أكثر من 320.000 دج	%35

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

يحسب الاقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل الاجمالي، بعنوان المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية حسب مفهوم المادة 66 من ق.ض.م.ر.م، بناءا على الجدول أعلاه، تستفيد هذه المداخيل من تخفيض نسبي قدره 40% من الضريبة على الدخل الاجمالي، بحيث لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12.000 دج سنويا أو يزيد عن 18.000 دج أي بين 1.000 دج و1.500 دج شهريا.

وتستفيد من تخفيض ثاني إضافي المداخيل التي تفوق 30.000 دج وتقل عن 35.000 دج، وتحدد الضريبة على الدخل الاجمالي المستحقة بالنسبة لهذه الفئة من الدخل حسب الصيغة التالية:

الضريبة على الدخل الاجمالي = الضريبة على الدخل الاجمالي (حسب التخفيض الأول) x (51/137) - (8/27.925)

[1] المادة 355، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

أما بالنسبة للعمال ذوي الاعاقة الحركية أو العقلية أو المكفوفين أو الصم البكم، وكذا العمال المتقاعدين الخاضعين للنظام العام، والتي يفوق دخلها الشهري 30.000 دج ويقل عن 42.500 دج فتستفيد من تخفيض إضافي على مبلغ الضريبة على الدخل الاجمالي دون أن يتراكم مع التخفيض الثاني المذكور أعلاه، ويحسب التخفيض وفق للصيغة التالية:

الضريبة على الدخل الاجمالي = الضريبة على الدخل الاجمالي (حسب التخفيض الأول) x (61/93) – (41/213.81)

أما المداخيل التي تقل عن 30.000 دج فتستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الاجمالي ولكل الفئات[1].

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات

1. **تعريف الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها:** تأسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب أحكام المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022 "تؤسس الضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية المشار إليهم في المادة 136، تسمى بالضريبة على أرباح الشركات ".

من التعريف السابق نستخلص مجموعة من الخصائص حول الضريبة على أرباح الشركات وهي كالتالي:

- **ضريبة وحيدة:** لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- **ضريبة عامة:** لأنها تفرض على مجمل الأرباح المحققة من طرف المؤسسة دون تمييز لطبيعتها.
- **ضريبة سنوية:** لأنه حسب مبدأ استقلالية الدورات، وعاؤها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة[2].
- **ضريبة نسبية:** بحيث يخضع الربح الضريبي المعدل ثابت وليس لجدول ضريبي.
- **ضريبة تصريحية:** يتعين على المكلف بالضريبة تقديم تصريح سنوي لجميع الأرباح.

[1] المادة 104-3-أ، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[2] حميد بوزيدة، **التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 72.

- **ضريبة حقيقية:** لأنه لا تأخذ في عين الاعتبار الحالة المادية والحالة الشخصية للمكلف بالضريبة وهي تهتم بالمادة الخاضعة للضريبة والمتمثلة في الربح[1].
- **ضريبة تفرض تبعا لمبدأ التبعية الاقتصادية:** حيث تفرض على الأرباح المحققة في الإقليم بغض النظر عن جنسية ملاكها أو محل إقامتهم.

2. **مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:** أشارت المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الش الشركات كما يلي:

الجدول رقم (1-10): الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات لسنة 2023.

الشركات الخاضعة إجباريا	الشركات الخاضعة اختياريا
- الشركات ذات الأسهم. - الشركات ذات المسؤولية المحدودة. - شركات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة. - المؤسسات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من ق.ض.م.و.م. - المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري. - المؤسسات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار لها في المادة 138 من ق.ض.م.و.م. - الشركات الأجنبية التي لا تملك إقامة دائمة في الجزائر.	- شركات الأشخاص. - شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري. - هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري العمل بهما.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

بالنسبة للشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من ق.ض.م.و.م ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة..

[1] شعباني لطفي، **جباية المؤسسة دروس مع أسئلة محلولة**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2017، ص 144.

3. **المجال الاقليمي للضريبة على أرباح الشركات:** تعتبر أرباح محققة بالجزائر على الخصوص كل من[1]:

- الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.
- أرباح الشركات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه الشركات.
- أرباح الشركات، وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.
- إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.
- الأرباح والنواتج والمداخيل المحققة في الجزائر من طرف الشركات الأجنبية والمترتبة عن عمليات تتعلق بالممتلكات التي تحوزها في الجزائر.
- الأرباح التي يعود فيها حق الإخضاع الضريبي بشأنها إلى الجزائر بموجب معاهدة (اتفاقية) جبائية.

4. **معدلات الضريبة على أرباح الشركات:** نميز في معدلات الضريبة على أرباح الشركات ثلاث أصناف للمعدلات وفق ما يلي:

أ. **المعدل العادي:** شهد هذا المعدل عدة تعديلات منذ سنة 1991 إلى يومنا هذا، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-11): تطور معدلات الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر.

السنة	الأنشطة الخاضعة	المعدل
1992	كل الأنشطة.	**%42**
1994	كل الأنشطة.	**%38**
1999	كل الأنشطة.	**%30**
2006	كل الأنشطة.	**%25**

[1] المادة 137، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

2008	بالنسبة لإنتاج السلع، وأنشطة إنتاج مواد البناء، والأشغال العمومية، والأنشطة السياحية بما في ذلك الوكالات السياحية.	**%19**
	بالنسبة للأنشطة التجارية والخدماتية، ما عدا النشاطات المنجمية والمحروقات.	**%25**
2016 إلى غاية سنة 2022	بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع، ما عدا المنجمية منها والمحروقات.	**%19**
	بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، والأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات السياحة الأسفار.	**%23**
	بالنسبة للأنشطة الأخرى.	**%26**
2021 إلى غاية 2022	تؤسس ضريبة إضافية على الأرباح تطبق على شركات **صناعة التبغ**، حيث الوعاء الضريبي هو ذلك الخاضع للضريبة على أرباح الشركات ناقص مبلغ الضريبة على أرباح الشركات العادية، ويتم تحصيل الضريبة الإضافية بنفس شروط الضريبة على أرباح الشركات العادية.	**%10**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قانون الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة، للسنوات 1992، 1994، 1999، 2006، 2022.

في حالة الممارسة المتزامنة لعدة أنشطة خاضعة لمعدلات منخفضة، يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة كل بعنوان وفقا لحصة رقم الأعمال المصرح به أو الخاضع للضريبة بعنوان كل نشاط[1].

ب. المعدل المخفض: وضع المعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات لغرض تحفيز المؤسسات على إعادة استثمار أرباحها بدلا من توزيعها على الشركاء، شهد هذا المعدل عدة تعديلات منذ سنة 1999 إلى يومنا هذا، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-12): المعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات والأنشطة الخاضعة له.

السنة	الأنشطة الخاضعة	المعدل
من 1999 إلى غاية 2006	كل الأنشطة	**%15**
2007	كل الأنشطة	**%12.5**
2008	**تم إلغاء التخفيض بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008**	

[1] المادة 150-1، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

2022	أرباح الشركات الإنتاجية في حدود الربح الخاضع للضريبة، عندما تكون موجهة لاقتناء معدات الانتاج المتعلقة بالنشاط الممارس خلال السنة التي تم فيها تحقيق الربح. كما تستفيد من المعدل المخفض، الأرباح التي استعملت لاقتناء الأسهم، الحصص الاجتماعية أو الأوراق المالية المماثلة والتي تسمح بالمساهمة في حدود 90% على الأقل في رأسمال شركة أخرى لإنتاج السلع أو الأشغال أو الخدمات، شرط أن يكون المبلغ المعاد استثماره محرر كليا.	**10%**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قانون <u>الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة</u>، للسنوات 1999، 2008، 2022.

للاستفادة من المعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات، يجب على الشركات من جهة أن تبين في تصريحاتها السنوية للنتائج، الأرباح التي يمكن أن تخضع لهذا المعدل، ومن جهة أخرى إرفاق قائمة مفصلة للاستثمارات التي تم انجازها، مع تقديم المعلومات التالية:

- طبيعة المعدات المقتناة.
- تاريخ تسجيل هذه المعدات في الأصول.
- تكلفة اقتناء هذه الاصول.
- عناصر تعريف وتحديد موقع الشركة، محل المساهمة في رأسمالها، وكذا عدد السندات التي تم اقتنائها.

يجب الاحتفاظ بالاستثمارات التي تم انجازها، بالمبلغ الموافق للجزء من الربح الخاضع للمعدل المخفض لمعدل الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس (5) سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ تسجيلها في الأصول، ويترتب عن عدم الامتثال لأي شرط من هذه الشروط، استرجاع مبلغ الضريبة على أرباح الشركات غير المدفوع، زيادة على غرامة قدرها 25%.[1]

[1] المادة 142 مكرر 1، **<u>قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة</u>**، 2023. (مستحدثة بموجب المادة 44 من قانون المالية 2022).

ت. المعدلات الخاصة (الاقتطاع من المصدر):

الجدول رقم (1-13): معدلات الضريبة على أرباح الشركات للاقتطاع من المصدر.

الأنشطة الخاضعة	المعدل
بالنسبة للمداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي تم اخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو تم إعفائها صراحة، يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.	**%05**
مداخيل الديون والودائع والكفالات. المبالغ المقبوضة من مؤسسات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات النقل البحري الجزائرية، غير أن بمجرد أن تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.	**%10**
بالنسبة لعائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية وكذا المداخيل المماثلة المذكورة في المواد من 45 إلى 48 من ق.ض.م.ر.م المحققة من قبل الأشخاص المعنويين الذي لا يملكون منشأة مهنية دائمة بالجزائر، يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.	**%15**
الإيرادات المحصلة في إطار عقد تسيير، يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.	**%20**
المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات. المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر. الحواصل المدفوعة للمخترعين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.	**%30**
المداخيل الناتجة من سندات الصناديق غير الإسمية أو لحاملها، ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.	**%40**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة 150-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

5. آليات تسديد الضريبة على أرباح الشركات: يتم تسديد الضريبة على أرباح الشركات في شكل ثلاث (3) تسبيقات بتواريخ مختلفة وفق ما يلي:[1]

الجدول رقم (1-14): طريقة وأجال تسديد الضريبة على أرباح الشركات.

التسبيق	أجال دفع التسبيقات	طريقة الحساب
التسبيق الأول	قبل 20 مارس من السنة N	**30%** من **ضريبة السنة السابقة**، أو **ضريبة السنة ما قبل السابقة** إن لم يتم إقفال السنة المالية السابقة، أو من **الضريبة المحسوبة على الناتج المقدر بـ 05% من رأسمال الشركة** في حال كون الشركة **حديثة النشأة**.
التسبيق الثاني	قبل 20 جوان من السنة N	
التسبيق الثالث	قبل 20 نوفمبر من السنة N	
رصيد التسوية	قبل 20 ماي من السنة N+1	ضريبة السنة الحالية – مجموع الأقساط المدفوعة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة 356 الفقرة من 01 إلى 09 من قانون الضرائب المباشرة، 2023.

إذا تجاوزت التسبيقات المدفوعة مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة للسنة المالية، ينتج عن الفرق فائض في الدفع يمكن خصمه من الأقساط المقبلة الخاصة بالتسبيقات أو عند الاقتضاء تقديم طلب استرجاعه، ولا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة المستحقة على أرباح الشركات عن 10.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية مهما كانت النتيجة المحققة[2].

ثالثا: الإعفاءات والتخفيضات من الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات

1. الإعفاءات الدائمة: وتتمثل فيما يلي:

أ. الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG): تعفى من الضريبة على الدخل الاجمالي بشكل دائك كل من:[3]

- الأرباح التي يقل أو يساوي مبلغها الحد الأدنى للإخضاع الضريبي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي والمتمثل في 240.000 دج.

[1] المادة 356 الفقرة من 01 إلى 09، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[2] المادة 356، الفقرة 06، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[3] المادة 05، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

ب. الإعفاءات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات (IBS): تعفي بشكل دائم من الضريبة على أرباح الشركات كل من:[1]

- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية.
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة من شركائها فقط.
- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء، وكذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد الذي تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة، باستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء.
- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية؛ وكذا اتحاداتها المستفيدة من الاعتماد الذي تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة.
- تعاونيات الصيد البحري وتربية المائيات، واتحاداتها المستفيدة من اعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الصيد البحري وتربية المائيات[2].

ت. الإعفاءات الدائمة المشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات:

طبقا للمواد 13 و138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 تعفي بشكل دائم من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات كل من:

- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- أرباح المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.
- الأرباح المحققة من فرق ممارسة نشاط مسرحي.
- عمليات تصدير السلع والخدمات وتلك التي تتضمن الخدمات المدرة للعملة الصعبة، حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة.

---

[1] المادة 138، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 89، **القانون رقم 22-24 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1444 الموافق لـ 25 ديسمبر سنة 2022 المتضمن قانون المالية لسنة 2023**، المادة 07.

فائض القيمة الناتجة عن:

- التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الايجاري من نوع ليزباك **(Lease-back)**
- فائض القيمة الناتج عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير.
- فائض القيمة الناتج عن التنازل أثناء الاستغلال عن عناصر الأصول المثبتة، بالنسبة للسنة التي تحقق فيها إذا تعهد المكلف بالضريبة بإعادة استثماره **وفق الشروط التالية:**
- التصريح بالالتزام بإعادة الاستثمار مع التصريح السنوي المودع قبل 30 أفريل.
- إعادة استثمار مبلغ يساوي مبلغ فائض القيمة على شكل تثبيتات في مؤسسته، مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها.
- الاستثمار يكون قبل انقضاء مدة 03 سنوات.

2. الإعفاءات المؤقتة: وتتمثل فيما يلي:

أ. الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

- لا توجد إعفاءات مؤقتة خاصة فقط بالضريبة على الدخل الإجمالي.

ب. الإعفاءات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات (IBS): تعفي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة:[1]

- عشرة (10) سنوات، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار، وكذا شركات الاقتصاد المختلطة والناشئة في القطاع السياحي.
- ثلاث (03) سنوات، وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية، حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.
- خمس (05) سنوات، لأرباح الودائع في حسابات الاستثمار المنجزة في إطار العمليات البنكية المتعلقة بالصيرفة الاسلامية، إبتداءا من 01 جانفي 2023.

[1] المادة 138-2، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

ت. الإعفاءات المشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات: طبقا للمادتين 13 و138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022، تعفى مؤقتا كل من:

- الإعفاء لمدة 10 سنوات للحرفيين التقليديين وكذا الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا.
- الإعفاء لمدة 3 سنوات للمستثمرين المستفيدين من الامتيازات الجبائية في إطار (ANGEM – ANAD – CNAC) ويمدد الاعفاء إلى 06 سنوات إذا كانت الانشطة ممارسة في مناطق يجب ترقيتها، وتمدد هاتين الفترتين لسنتين (02) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 03 أشخاص، وإذا تواجدت هذه الأنشطة في منطقة تستفيد من " الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب" تمدد مدد الاعفاء المدة 10 سنوات.

وطبقا **للمادة 32 من قانون المالية التكميلي 2020** تستفيد من تخفيض بنسبة 50 % لمدة 5 سنوات المداخيل العائدة من النشاطات التي يمارسها الأشخاص الطبيعيون والمعنويون في الولايات الجنوبية، وهذا بشرطين يجب أن يتوفرا معا وهما[1]:

- الإقامة الدائمة في إحدى الولايات التالية: تندوف، أدرار، تمنراست، إليزي، عين صالح، برج باجي مختار، تيميمون، عين قزام، جانت.
- تحقيق مداخيل متأتية من نشاط ممارس في هذه الولايات.

وطبقا **للمادة 86 من قانون المالية لسنة 2021**، تعفي المؤسسات التي تحمل علامة " **مؤسسة ناشئة** " لمدة أربع (04) سنوات، ابتداء من تاريخ الحصول على العلامة، مع سنة إضافية في حالة التجديد.

وطبقا **للمادة 87 من قانون المالية لسنة 2021**، تعفي المؤسسات التي تحمل علامة " **مؤسسة حاضنة**" لمدة سنتين (02)، ابتداء من تاريخ الحصول على العلامة.[2]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، **القانون رقم 20-07 المؤرخ في 12 شوال عام 1441 الموافق لـ 04 يوليو سنة 2020 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020**، المادة 32.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 83، **القانون رقم 20-16 المؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1442 الموافق لـ 31 ديسمبر سنة 2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2021**، المادتين 86 و87.

3. التخفيضات

أ. التخفيضات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG): نصت قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022 بتطبيق تخفيضات تتمثل في:

- نسبة 10% في حالة الخضوع المشترك للضريبة على الدخل الاجمالي بين الزوج وزوجته[1].
- نسبة 35% على الربح الناتج من نشاط المخبزة دون سواه[2].
- نسبة 30% على الأرباح المعاد استثمارها وفق الشروط التالية[3]:

✓ الاستثمار يكون في التثبيتات الاهتلاكية (منقولات أو عقارات).

✓ لا يجب الاستثمار في السيارات السياحية، إلا إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.

✓ يجب الاستثمار خلال سنة تحقيق النتائج أو السنة الموالية.

✓ يجب اكتتاب التزام بإعادة الاستثمار مع التصريحات السنوية، في حالة الاستثمار في السنة الموالية.

✓ يجب مسك محاسبة منتظمة.

✓ تبيان بوضوح في التصريح السنوي بالنتائج الأرباح التي يمكنها الاستفادة من التخفيض، وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وكذا سعر تكلفتها.

✓ يجب الاحتفاظ بالاستمارات الجديدة لمدة لا تقل عن 05 سنوات.

ب. التخفيضات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات (IBS)

- طبقا **للمادة 133 من قانون المالية لسنة 2021**، تستفيد الشركات التي تسعر أسهمها العادية في البورصة من تخفيض في الضريبة على أرباح الشركات يساوي معدل فتح رأسمالها في البورصة، لمدة ثلاث (03) سنوات.

ت. التخفيضات المشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

فائض القيمة للتنازل عن عناصر الأصول الثابتة، وهذا في حدود:[4]

[1] المادة 06-3، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[2] المادة 21-1، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[3] المادة 21-3، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[4] المواد 172-1، 173-1، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2022.

- فائض القيمة قصير الأجل (أقل من 03 سنوات) تخفيض بنسبة 30 %.
- فائض القيمة طويل الأجل (أكثر من 03 سنوات) تخفيض بنسبة 65 %.

المطلب الثالث: أنظمة الإخضاع الضريبي والالتزامات الجبائية للمكلفين بالضريبة حسب النظام الجبائي الجزائري

يعتمد في الجزائر عند تقدير الوعاء الضريبي على ثلاثة أنظمة: نظام الربح الحقيقي، ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة والنظام الحقيقي المبسط، حيث يتحدد مجال تطبيق كل نظام وفقا للقانون ويتحدد الشخص التابع لكل نظام حسب معيار شكله القانوني ثم حسب معيار مبلغ رقم الأعمال المحقق.

أولا: نظام الربح الحقيقي

يقصد بنظام الربح الحقيقي الوضعية الحقيقية للمؤسسة من حيث الثروة ورقم الأعمال والمداخيل المبينة من خلال مسك الحسابات بصفة منتظمة ومثبتة طبقا للقواعد المقررة في النظام المحاسبي المالي الجديد ابتداء من 01 جانفي 2010، حيث تلتزم المؤسسة الخاضعة له بالاحترام الصارم لقواعد النظام المحاسبي لتحديد دخلها الخاضع للضريبة، يفرض النظام الحقيقي بصفة إجبارية على الأشخاص المعنويين مهما كان رقم أعمالهم المحقق وكذا الشركات الفردية وشركات الأشخاص وأصحاب الأنشطة التجارية أو الخدمية في حالة ما إذا تجاوز رقم أعمالهم السنوي 8.000.000 دج، وتمنح إمكانية اختيار النظام الحقيقي للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الذين يمسكون محاسبة منتظمة لنشاطاتهم، حيث يخضع المكلفون في هذا النظام إلى عدة ضرائب تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني[1].

1. الالتزامات الجبائية في نظام الربح الحقيقي

أ. **التصريحات الجبائية:** كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاب تصريح بمداخيله قبل 30 أفريل من كل سنة مالية فيما يخص التصريحات السنوية (**Declaration Annuelle**)،

[1] نور الدين يوسفي، **انعكاسات تغيير أنظمة الإخضاع الضريبي على المكلفين بالضريبة – دراسة استبيانية لعينة من المكلفين**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2021، ص 378.

أما التصريحات الشهرية فتقدم للإدارة الجبائية قبل 20 يوم الأولى الموالية للشهر المعني، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من طرف المصالح الضريبية، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين:

الجدول رقم (1-15): الالتزامات الجبائية للمكلفين بالضريبة في نظام الربح الحقيقي

التصريحات الجبائية في نظام الربح الحقيقي		
التصريحات السنوية	تصريحات خاصة بالأشخاص المعنويون	يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات **(IBS)** باكتتاب وإيداع تصريحات بمداخيلهم، وفق النموذج المعمول به والمتمثل في **(Serie Gn°04)** ، حيث تحتوي هذه التصريحات على قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع من مبلغ رقم أعمالهم قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتشية الضرائب الذي يتبع لها مكان تواجد مقر المؤسسة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة"، كما ويجب أن تمسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، وإذا كان مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة، فإنه يجب تقديم الترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد وذلك كلما طلبها مفتش الضرائب.
	تصريحات خاصة بالأشخاص الطبيعيون	المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ملزمون باكتتاب وإيداع تصريحات بمداخيلهم قبل 30 أبريل من كل سنة من خلال نموذج التصريح المقدم من قبل الإدارة الجبائية والمتمثل في **(Serie Gn°01)** ، إن هذه التصريحات تتضمن إجمالي المداخيل والأرباح المحصلة خلال السنة المالية وتتمثل هذه الفئات فيما يلي: - الأشخاص الطبيعيون التابعون للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطا صناعيا، تجاريا، حرفيا أو فلاحيا. - الأشخاص الطبيعيون الذين يحققون مداخيل متأتية من تأجير العقارات المبنية أو غير المبنية بما فيها الأراضي الفلاحية. - الأشخاص المستفيدون من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، بالإضافة إلى الأجور والمرتبات. أما العناصر الواجب إدراجها في تصريحات الجبائية: - كل المعلومات المتعلقة بحالة المكلف وكذا تلك المتعلقة بالأعباء العائلية. - مختلف العناصر الضرورية لتحديد دخل الخاضع للضريبية.

		أما الوثائق الواجب إرفاقها بتصريحات الجبائية:[1] - قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلف الجبائي. - جدول الأعباء الواجب خصمها من الدخل الإجمالي.
التصريحات الشهرية		هي عبارة عن وثيقة تأخذ مكان إشعار بالضرائب والرسوم التي تدفع نقدا أوعن طريق الاقتطاع من المصدر (الرسم على النشاط المهني، التسبيقات على الحساب الضريبة على أرباح الشركات الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور، الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مداخيل الأموال المنقولة، الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على القيمة المضافة)، والخاضعون لهذا التصريح هم:[2] – **التصريحات من الصنف (G50 باللون الأزرق):** يلتزم بها كل الخاضعين لنظام الربح الحقيقي. – **التصريحات من الصنف (G50A باللون البني):** تلزم بها المؤسسات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA، بالإضافة إلى الإدارات العمومية. كما يجب إيداع التصريح في العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الموالي، ويجب إيداع التصريح لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها مقر المؤسسة.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المواد 99، 151، 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

ب. القوائم والملاحق الجبائية:

مع سريان هذا النظام المحاسبي المالي في أرض الواقع كان لزاما على الإدارة الجبائية مسايرة هذه التغيرات من خلال تحضير مشروع القوائم الجبائية المستحدثة، وفي هذا الإطار قامت الإدارة الجبائية بتعيين فوج عمل يتكون من إطارات في المديرية العامة للضرائب من أجل إكمال هذا المشروع مع بداية سريان النظام المحاسبي المالي، وتحقق هذا الهدف بإصدار القوائم الجبائية الجديدة في بداية سنة 2011 وأرفقت هذه الطبعة

[1] المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، 2021، ص 79، متوفر على الرابط: https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/guides_fiscaux_arabe/Guide_contribuable_Ifc_2021_Ar.pdf .

[2] **نفس المرجع**، ص 80.

الجديدة للقوائم الجبائية بملخص تفسيري باللغتين العربية والفرنسية لتسهيل وتوضيح التعامل مع هذه الطبعة الجديدة.

وتشمل هذه القوائم جدولين رئيسين ممثلان في الميزانية وحساب النتائج وأربعة عشرة جدولا ملحقا، تكتسي طابعا هاما؛ حيث تم إعدادها بما يخدم مراقبة جميع الأعباء والمنتوجات بصفة تفصيلية، نتناول محتواهم فيما يلي[1]:

الجدول رقم (1-16): القوائم والملاحق الجبائية المصرح بها سنويا من المكلف بالضريبة

اسم الجدول		مضمون الجدول والهدف منه
القوائم الجبائية	الميزانية	تم إعداد الميزانية الجبائية في الطبعة الجديدة وفقا للميزانية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي؛ حيث تعتبر نسخة طبق الأصل لقائمة الميزانية المنصوص عليها في SCF، وهذا سعيا وراء إحداث انسجام في إعداد القوائم المالية والقوائم الجبائية بصفة متطابقة، والجديد كذلك في هذه الطبعة أن الميزانية تم تصنيف عناصر أصولها وخصومها إلى عناصر الجارية وغير الجارية، ورؤوس الأموال الخاصة المميزة عن الخصوم، وتضمنت قائمة الميزانية المفهوم الجديد للضرائب المؤجلة على الأصول والضرائب المؤجلة على الخصوم وفقا لما جاء في النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى الخانة المتعلقة بالسنة السابقة من أجل إجراء المقارنات.
	حساب النتائج	تم إعداد حساب النتائج بما يخدم الاحتياجات النوعية الخاصة بالإدارة الجبائية وبما ينسجم مع حساب النتائج المعتمد في النظام المحاسبي المالي مع إجراء بعض التغييرات؛ حيث أورد المشرع الجبائي عدة تفصيلات بالنسبة لرقم الأعمال وفقا لاحتياجات الإدارة وأيضا أورد عدة تقسيمات بالنسبة للمشتريات المستهلكة وفصل فيها وقسم أعباء الخدمات الخارجية إلى تقسيمات جزئية بما يخدم عملية مراقبة المصاريف، بالإضافة إلى أنه أورد خانة خاصة بمعطيات السنة الماضية من أجل إجراء المقارنات[2].

[1] M.F/D.G. I/D.R. V, **Notice Pour renseigner la liasse fiscale à annexer aux déclarations fiscales séries G n°4 et G n°11**, 2012.

[2] M.F/D.G. I/D.R. V**, Séminaire les incidences fiscales du S.C.F. et la nouvelle liasse fiscale**, 2011.

الملاحق الجبائية	جدول حركة المخزونات	يشمل هذا الجدول مخزون أول المدة لمختلف أنواع المخزونات وحركة هذا المخزون من دخول وخروج أثناء الفترة ومخزون نهاية الفترة؛ ويستفاد من هذا الجدول في استخراج البضائع المستهلكة للتحقق من صحة رقم الأعمال الخاص بالإنتاج المباع.
	جدول تغيرات الإنتاج المخزن	يبين هذا الجدول حركة الإنتاج المخزن ورصيد نهاية الفترة حتى يتم مقارنتها مع رقم الأعمال الخاص بالإنتاج المباع.
	جدول أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم	يشمل هذا الجدول مختلف أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم ومختلف الخدمات بصفة تفصيلية لمقارنتها مع الأعباء المسجلة في حساب النتائج، وهذا الجدول يخدم احتياجات الإدارة الجبائية لاكتشاف الأعباء الوهمية.
	جدول الأعباء والمنتوجات العملياتية	يتضمن هذا الجدول مختلف الأعباء والمنتوجات العملياتية بصفة تفصيلية وفقا للحسابات الواردة في حساب النتائج، حيث هناك مبالغ مجمعة في حساب النتائج وهذا الملحق يدقق فيها بصفة تفصيلية بما يخدم مراقبة الإدارة الجبائية لهذه الأعباء والمنتوجات والتحقق من صحتها.
	جدول الإهتلاكات وخسائر القيمة	يمثل هذا الجدول ملخص الإهتلاكات المطبقة على التثبيتات المعنوية والعينية المحسوبة وفقا للتشريع الجبائي، وورد في هذا الجدول أيضا المساهمات والأصول المالية غير الجارية المعرضة لخسائر القيمة.
	جدول تثبيتات المؤسسة المكتسبة خلال السنة	يشمل جميع أنواع التثبيتات المعنوية والعينية والأصول المالية والمساهمات؛ بمعني يعتبر بيان تفصيلي للمبلغ الإجمالي للتثبيتات الواردة في الميزانية بالقيم الصافية القابلة للإهتلاك بعد استبعاد الرسوم على القيمة المضافة بما يفيد المراقبة والتحقيق من قيمة الأصول الثابتة في المؤسسة.
	جدول التثبيتات المتنازل عنها خلال السنة	يشمل جميع أنواع التثبيتات المتنازل عنها وجميع المعطيات المرتبطة بعملية استخراج فوائض أو نواقص القيمة الناتجة عن التنازل كتاريخ الاكتساب والمبلغ الصافي لاقتناء تثبيت الإهتلاكات المتراكمة والقيمة المحاسبية الصافية ومبلغ التنازل؛ ويفيد هذا الجدول الإدارة الجبائية في تحديد فوائض القيمة الناتجة عن التنازل وإدراجها حسب النسب المنصوص عليها جبائيا في الربح الخاضع للضريبة.
	جدول المؤونات وخسائر القيمة	يشمل هذا الجدول خسائر القيمة المعتمدة جبائية والمتعلقة بالمخزونات وبالغير والمؤونات المتعلقة بالمعاشات والضرائب والمنازعات والمؤونات المرتبطة بالمستخدمين، خصص إعداد هذا الجدول بما يخدم احتياجات الإدارة الجبائية واستبعدت من هذا الجدول خسائر القيمة المتعلقة بالتثبيتات لعدم اعتراف التشريع الجبائي بها، بمعنى تظهر فقط في الجدول

	المؤونات وخسائر القيمة القابلة للخصم جبائيا؛ وينقسم بدوره هذا الجدول إلى جدولين تفصيلين، الأول متعلق بخسائر القيمة المتعلقة بالغير، أما الجدول الثاني فهو متعلق بالخسائر المخصصة للأسهم والحصص الاجتماعية، ويهدف هذا الجدول التفصيلي للتحقق من صحة المبالغ الواردة في حساب النتائج المتعلقة بالمؤونات وخسائر القيمة.
جدول تحديد النتيجة الجبائية	يعتبر من الجداول المستحدثة في القوائم الجبائية الجديدة ومن أهمها بعد الميزانية وحساب النتائج؛ حيث يعتبر جدول تفصيلي يبين كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية مع الأخذ في الحسبان جميع الإدماجات للأعباء التي لا يقبل خصمها جبائيا، وجميع التخفيضات المتعلقة بالمنتوجات غير الخاضعة للضريبة بما فيها الخسائر الجبائية، هذا الجدول يفيد الإدارة الجبائية كما يفيد جميع المستخدمين من حيث كيفية تحديد النتيجة الجبائية وتوضيح كيفية الوصول إليها، باعتماد هذا الجدول تم القضاء على اللبس والغموض الذي كان يسود هذه العملية.
جدول تخصيص النتيجة والاحتياطات	تم إعداد هذا الجدول بما يخدم احتياجات الإدارة الجبائية، فهو يوضح مصدر النتائج وكيفية تخصيصها عن طريق إدراجها في الاحتياطات أو ضمها إلى رأس المال أو توزيعها أو ترحيلها من جديد إلى حين اتخاذ القرار بشأنها، فهو يساعد الإدارة الجبائية على متابعة رصيد الترحيل من جديد.
جدول المساهمات والفروع والكيانات المشاركة	يعتبر من الجداول المطابقة للملحق المعتمد حسب نموذج النظام المحاسبي المالي، فهو يشمل جميع الفروع والكيانات المشاركة ورؤوس الأموال المحازة لكل فرع، ويهدف هذا الجدول إلى تحديد القيمة المحاسبية للسندات المحازة من طرف الفروع أو الكيانات المشاركة، وهو جدول مستحدث في القوائم الجبائية الجديدة ولم يكن موجود سابقا
جدول متعلق بالعمولات والسمسرة والأتاوى والأتعاب ومصاريف المقر	يعتبر جدول مهم بالنسبة للإدارة الجبائية لأن هذه الأعباء (بالعمولات والسمسرة والاتاوى والأتعاب ومصاريف المقر) يشترط في خصمها على المؤسسات أن تصرح بهذه المبالغ في كشف يبين أسماء المستفيدين والمبالغ المدفوعة لهم، وتفقد الجهة صاحبة الدفع التي لم تصرح بهذه المبالغ الحق في خصمها طبقا لنص المادة 176 من (ق. ض. م. ر. م) لأن هذا الجدول يعتبر مصدر للبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، بمعنى يمكن إخضاع المستفيدين من هذه المبالغ الضريبية إذا لم يصرحوا بها في تصريحاتهم، فهو يساعد الإدارة الجبائية على حصر المادة الخاضعة للضريبة ومحاربة الغش والتهرب الجبائيين.
جدول متعلق بالرسم على النشاط المهني	يخصص هذا الجدول متابعة دفع حقوق الرسم على النشاط المهني المفروض على رقم الأعمال، فمن أجل متابعة دفع هذا الرسم يجب ذكر أماكن القابضات التي دفع فيها ورقم

		الأعمال الخاضع للضريبة والمحقق في كل بلدية والرسم المدفوع. وتم إعداد هذا الجدول بما يفيد الإدارة الجبائية للتحقق والمراقبة لأن خصم هذا الرسم مشترط بدفعه فعليا.
	الكشف التلخيصي السنوي ERA	هو تصريح إلزامي جديد استحدث بموجب المادة 05 من قانون المالية لسنة 2021 لا يترتب عنه دفع ضرائب ورسوم، غير أن عدم إيداعه يترتب عنه فرض غرامات باهظة تصل إلى نسبة 25% من النتيجة الجبائية دون أن تتعدى هذه الغرامة مبلغ 1000.000 دج وفي حالة تسجيل خسارة تطبق غرامة قدرها 100.000 دج، كما ينجم عن التصريح غير المطابق للتصريحات السنوية فرض غرامة قدرها 10.000 دج عن كل سطر. يخص هذا التصريح الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات التابعين إلى مديرية كبريات المؤسسات DGE، والأشخاص التابعين لمراكز الضرائب المزودة بالنظام المعلوماتي "جبايتيك" ويتعلق الأمر بالأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية، يتضمن الكشف تلخيص شامل للجداول السابقة من الملاحق الجبائية، ويتم إيداعه إلكترونيا فقط قبل تاريخ 20 ماي من كل سنة[1].

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إحالات التهميش الموضحة داخل الجدول.

ثانيا: نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

تبسيطا للإجراءات الجبائية ومواصلة لمسار الاصلاح الجبائي تم استحداث نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007 ليحل محل النظام الجزافي المعتمد سابقا، حيث أن المكلفين بالضريبة الذين كانوا من قبل متابعون وفقا للنظام الجزافي أين كانوا يخضعون لعدة ضرائب (IRG. TVA. TAP) ، أصبحوا إبتداءا من 2007/01/01 يخضعون لنظام أخر وهو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، الذي يتميز بوجود ضريبة واحدة فقط، وعرف نظام الضريبة الجزافية الوحيدة منذ استحداثه سنة 2007 عدة مراجعات لسقف رقم الأعمال، حيث كان يخضع له أنذاك صغار المكلفين بالضريبة من تجار التجزئة والحرفيين ومقدمي الخدمات وكذا أولئك الذين يمارسون نشاطا حرفيا أو إنتاجيا الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 3.000.000 دج، ليتم رفع سقف رقم الأعمال إلى 5.000.000 دج بموجب قانون المالية لسنة 2010، ثم إلى سقف 10.000.000 دج بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2011، بعدها تم توسيع مجال الخضوع

[1] Direction Générale des Impôts, **Guide de déclaration en ligne Etat Récapitulatif Annuel-ERA**, juin 2022, P 06.

لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب قانون المالية السنوي 2015 ليشمل كل المكلفين بالضريبة سواء أشخاص معنويين أو طبيعيين بمن فيهم أصحاب المهن الحرة وحدد سقف رقم الأعمال السنوي بمبلغ 30.000.000 دج، ليتم تخفيض هذا السقف بعدها بموجب قانون المالية السنوي والتكميلي لسنة 2020 إلى حد 15.000.000 دج مع إدخال عدة تعديلات منها استبعاد الأشخاص المعنويين من هذا النظام، ومع أخر تحديث لقانون المالية لسنة 2022 تم خفضه مجددا عند سقف 8.000.000 دج مع استبعاد أصحاب المهن الحرة من الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة[1].

ويستثنى من الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة النشاطات التالية:

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي؛
- أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها.
- أنشطة الشراء – البيع على حالها، الممارسة حسب شروط البيع بالجملة.
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء؛
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحاليل الطبية؛
- أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة؛
- القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، وصانعي وتجار المصوغات من الذهب والبلاتين؛
- الأشغال العمومية والري والبناء.

وبهدف تكييف النظام الضريبي مع القانون 22-23 المتضمن النظام القانوني للمقاول الذاتي، تخضع الأنشطة الممارسة ضمن نظام قانون المقاول الذاتي إلى الضريبة الجزافية الوحيدة بمعدل 05% على ألا يتعدى رقم الأعمال السنوي للمكلفين بالضريبة وفقا لنظام المقاول الذاتي مبلغ 5.000.000 دج[2].

[1] عيسى اسماعين، **جباية ومحاسبة المؤسسة، تقنيات جبائية ومحاسبية**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2022، ص 44.

[2] المديرية العامة للضرائب، **بلاغ حول أهم التدابير الجبائية لقانون المالية لسنة** 2023، 16 مارس 2023، ص 06. متوفر على الرابط: https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/communiques_arabe/Com_LF2023_AR.pdf

الجدول رقم (1-17): آجال وطريقة تسديد للضريبة الجزافية الوحيدة.

نوع التصريح	اسم التصريح		آجال التصريح	طريقة التسديد/النسب		التصريح المعتمد للتسديد	
				التسديد	النسبة	التصريح	الآجال
التصريح برقم الأعمال التقديري	المكلفون القدامى	السلسة (G 12)	من 01 إلى 30 جوان من السنة (ن)	الكامل	100 %	**برقم الأعمال التقديري**	**تاريخ إيداع التصريح**
				المجزأ	50 %		
					25 %	السلسة (G 50 bis)	من 01 إلى 15 سبتمبر
					25 %		من 01 إلى 15 ديسمبر
	المكلفون الجدد	السلسة **(G 12 ter)**	قبل 31 ديسمبر من سنة بداية النشاط			برقم الأعمال التقديري	تاريخ إيداع التصريح
التصريح برقم الأعمال التكميلي	السلسة (G 12 bis)		من 1 إلى 20 جانفي من السنة (ن+1)	الكامل	100 %	برقم الأعمال التكميلي	

المصدر: شعباني لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص 59.

يمكن للمكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اختيار الخضوع لنظام الربح الحقيقي عن طريق تقديم طلب خطي إلى مصلحة الضرائب المختصة قبل تاريخ الفاتح من شهر فيفري من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف بالضريبة تطبيق هذا النظام عليه، ويطبق هذا الخيار طيلة مدة حياة المؤسسة ولا رجعة فيه.

ثالثا: النظام الحقيقي المبسط

بموجب قانون المالية لسنة 2022 أصبح أصحاب المهن غير التجارية وأصحاب المهن الحرة خاضعين للنظام المبسط، والذي هو عبارة عن نظام شبه حقيقي أين يخضع فيه المكلفون بالضريبة إلى إلتزامات محاسبية وجبائية مخففة مقارنة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي، يتم حساب الضريبة وفقا لهذا النظام انطلاقا من الربح الخاضع للضريبة الدي يتحدد بإجراء الفرق بين الإيرادات المقبوضة والأعباء المدفوعة مع ضرورة التحقق الفعلي لعناصر الإيرادات والأعباء، ويتم تحديد الضريبة بتطبيق نفس السلم التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على أصحاب المهن التجارية والصناعية، ويؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الربح الخاضع للضريبة فوائض القيمة أو نواقص القيمة المحققة من التنازل عن عناصر الأصول

المخصصة لممارسة النشاط وكذا صافي الأرباح المحققة بمناسبة التنازل عن الأسهم والسندات[1]، ويتم دفع الضريبة وفقا للنظام الحقيقي المبسط عن طريق أداء تسبيقين لدى قابض الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، أي بنفس الطريقة التي يتم بها دفع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، كما أنهم يخضعون لنفس العقوبات الجبائية التي يخضع لها المكلفون بالضريبة في نظام الربح الحقيقي من حيث تأخير التصريحات الجبائية، غياب التصريحات الجبائية، وكذا تقديم تصريحات جبائية كاذبة أو ناقصة، ويستفيد أصحاب المهن الحرة من خصم جزافي يقدر بـ 10% من إجمالي الإيرادات المصرح بها في حالة عدم وجود الوثائق الثبوتية لجميع النفقات الضرورية لممارسة النشاط[2].

ومن بين الالتزامات الجبائية المفروضة على المكلفين الضريبين الخاضعين للنظام الحقيقي المبسط نجد:[3]

- إلزامية مسك دفتر يومي مؤشر عليه من طرف مصلحة الضرائب المختصة، يسجل فيه يوما بعد يوم دون ترك بياض أو شطب كل تفاصيل الإيرادات والنفقات المحققة من قبل المعنيين بالخضوع للنظام المبسط.
- يتعين على أصحاب المهن الحرة مسك سجل مؤشر عليه من طرف مصلحة الضرائب المختصة، يكون مدعما بالوثائق الثبوتية المناسبة، بحيث يتضمن تاريخ الاقتناء وسعر تكلفة المعدات المخصصة لممارسة المهنة وكذا مبلغ الإهتلاكات المطبقة على هذه المعدات، وعند الاقتضاء تاريخ وثمن التنازل عن هذه المعدات.
- يتعين على أصحاب المهن الحرة إكتتاب تصريح بالأرباح غير التجارية (نموذج G 13) وإيداعه لدى مصلحة الضرائب التابع لها مكان ممارسة النشاط في أجل أقصاه 30 أفريل من كل سنة، يدونون فيه مبلغ الإيرادات المقبوضة وكذا النفقات المدفوعة إضافة للنتيجة المحققة بعنوان السنة المعنية.
- يتعين على أصحاب المهن الحرة إيداع تصريح دوري (نموذج G 50) سواء شهريا أو فصليا بخصوص الرسم على القيمة المضافة وكذا الضريبة على الأجور في حالة توظيفهم لأجراء.

---

[1] عيسى سماعين، **مرجع سبق ذكره**، ص326.

[2] المادة 23-1، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[3] عيسى سماعين، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 325-326.

- ضرورة الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية المتعلقة بها لمدة 10 سنوات، مع إجبارية تقديمها إلى أعوان الضرائب عن كل طلب.
- يتعرض المكلفين بالضريبة وفقا لهذا النظام لعقوبة جبائية قدرها 50.000 دج في حالة عدم مسكهم للدفاتر والسجلات المحاسبية الملزمين بها، علاوة على إخضاعهم تلقائيا للضريبة في حالة عدم إكتتابهم للتصريحات الجبائية.

تجدر الإشارة أن قانون المالية لسنة 2022 استثنى الخاضعين للنظام الحقيقي المبسط من الخضوع للرسم على النشاط المهني، مما يجعلهم غير معنيين أصلا بهذا الرسم لا من ناحية التصريح ولا من ناحية الدفع.

يجدر الإشارة إلى أن قانون المالية التكميلي لسنة 2022 قد نص على تعديل جزئي مشترك من حيث شروط الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة والنظام الحقيقي المبسط، حيث سمح لصنف الأرباح المهنية بالخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة شرط عدم تجاوز سقف الإخضاع لرقم الأعمال بالنسبة لنظام الضريبة الجزافية، بينما يتم تحويل كل من تجاوز رقم أعماله السقف للإخضاع إلى نظام الربح الحقيقي أو النظام المبسط حسب الحالة، على أن يبقى المكلفين بالضريبة المحولون إلى نظام الربح الحقيقي أو النظم المبسط مدى الحياة مهم بلغ رقم الأعمال السنوي في السنوت اللاحقة[1].

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 53، **الأمر رقم 22-01 المؤرخ في 05 محرم 1444 الموافق لـ 03 أوت 2022 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2022**، المادة 08.

المبحث الثالث: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري

في هذا المبحث عرض لكل من طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية وأسباب الاختلاف بينهما بصفة عامة، ثم التطرق للعلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في ظل نص المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 والأسباب التي أدت لإحداث فجوة بينهما، مع عرض مفهوم النتيجة حسب كل نظام ثم التفصيل في كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية والعوامل المسببة لنشأة الاختلاف بينها.

زاد اهتمام الدول بالدخل الخاضع للضريبة نظرا لكون الضريبة من بين أهم أدوات السياسة المالية في سبيل تحقيق مختلف أهداف الحكومات الاقتصادية والاجتماعية فضلا عن الأهداف المالية والسياسة، وفي ظل هذه الظروف تصبح الحاجة إلى التقارير المالية التي تعبر عن الصورة الصادقة لمحاسبة المؤسسة ولوضعيتها المالية أكثر ضرورة لكل مستخدمي القوائم المالية، بما فيهم الإدارة الضريبية.

أولا: طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية

يعتبر التطبيق الذي يفك الارتباط بين المحاسبة والجباية من التجليات الأكثر أهمية من خلال تطبيق مبدأ هيمنة الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، وهو ما يعتبر نقلة نوعية في مجالات وأهداف المحاسبة وكذا واقع ممارستها، بحيث أصبحت المحاسبة نظام للمعلومات تسمح لمختلف الأطراف باتخاذ قرارات قائمة على إفصاح يمتاز بالشفافية والوضوح كما يمكنها من التخلص من سيطرة الجباية والتشريعات الجبائية التي تفرض على المؤسسات الاقتصادية معالجات لا تستجيب لمتطلبات الواقع الاقتصادي، وإنما الاقتصار فقط على تطبيق القواعد الجبائية الواجبة التطبيق عند حساب مختلف الضرائب والرسوم، كما أن ربط المحاسبة بالجباية يؤثر على المعلومة المحاسبية اقتصاديا ويفقدها مصداقيتها خاصة فيما يتعلق بمجال اتخاذ القرار[1].

[1] بن بلقاسم سفيان، **النظام المحاسبي المالي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011/2010، ص 124.

إن استقلالية المحاسبة عن الجباية في مبادئها وقواعدها ومختلف المعالجات المحاسبية يضفي عليها وجودا حرا طليقا ويزيد من قيمتها لتصبح نظام معلومات يستهدف المساعد على اتخاذ القرارات، إضافة مساهمتها في تحديد مختلف الأوعية الضريبية ومن ثم حساب وتحصيل الضرائب المستحقة وذلك لكونها المنطلق في تحديد وحصر الوعاء الضريبي[1].

إن الواقع الاجتماعي والتاريخي لتطور كثير من المحاسبات في عدد من البلدان جعل منها محاسبات وطيدة وذات صلة مباشرة بالجباية، بحيث قد يكون الارتباط في بعض الأحيان تاما وكاملا، وتصبح المحاسبة جبائية بما تحمله الكلمة من معنى، كما قد يكون هناك ارتباط جزئي في أحيان أخرى بحيث يزيد أو ينقص في درجته حسب السياسات الاقتصادية والاجتماعية للدولة[2]، فمثلا لو قمنا باستجواب محاسب فرنسي خلال سنوات الثمانينات حول الدور الرئيسي للمحاسبة والمحاسبين لكان جوابه أن هذه التقنية **تستخدم أساسا لتحديد ربح المؤسسة الخاضع للضريبة** وأن على المحاسب أن يكون **اختصاصيا جيدا في القانون الجبائي**، في حين لو طرحنا نفس السؤال على محاسب إنجليزي أو أمريكي لكان جوابه مختلفا تماما، حيث يرى أن **المحاسبة لا تستخدم لتحديد الضريبة** وأن المحاسب قد **لا يكون مختصا في القوانين الجبائية**[3].

يقودنا ما سبق إلى التمييز بين ثلاث أنواع من الأنظمة المحاسبية بالنظر إلى طبيعة العلاقة التي تربطها بالجباية:[4]

---

[1] مخلوفي عزوز، **أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية على تحديد الوعاء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، جامعة بشار، 2019، ص 562.

[2] بن بلقاسم سفيان، **مرجع سبق ذكره**، ص 124.

[3] Christine Collette, Jacques Richard, **Les systèmes comptables français et anglo-saxons Normes IAS**, 6eme édition, Dunod, Paris, 2002, p 03.

[4] بن بلقاسم سفيان، **مرجع سبق ذكره**، ص 124-126.

الجدول رقم (1-18): أنواع العلاقة بين المحاسبة والجباية

العلاقة	مضمون العلاقة
العلاقة قوية ومباشرة (المحاسبة الجبائية)	وهي تلك المحاسبة التي ترتبط ارتباطا تاما بالتشريع الجبائي بحيث يحدد الربح الضريبي مباشرة من الربح المحاسبي دون إجراء عليه أي تعديلات بحكم أن قواعد التسجيل والتقييم والعرض وفقا لما نص عليه التشريع الجبائي، وبالتالي تعتبر أساسا لإعداد مختلف التصريحات الجبائية لتحديد أوعية الضرائب والرسوم. فالمحاسبة الجبائية لا تدرج ضمن إيراداتها إلا تلك الإيرادات التي يكمن دمجها بمقتضى النظام الجبائي ولا تطرح من النفقات إلا تلك القابلة للخصم جبائيا.
العلاقة قوية وغير مباشرة (المحاسبة المختلطة)	وهي المحاسبة التي تتميز بشدة ارتباطها بالاعتبارات الجبائية، بحيث تعبر في كثير من مبادئها وقواعدها وطرق معالجاها عن أهداف ضريبية، وعدم التطابق مباشرة مع القواعد الجبائية لوجود أهداف أخرى غير الضريبية مثل توفير المعلومات لمختلف الأطراف الأخرى المستخدمة للبيانات المالية التي تحتاج لمعرفة العائد على الاستثمار وقياس الأداء والوضعية المالية للمؤسسة لاتخاذ مختلف القرارات. وتجدر الإشارة هنا إلى أن المحاسبة المختلطة تدرج القواعد الجبائية في تحديد الإيرادات والنفقات ضمن نظامها المحاسبي مثل طرق الإهتلاك والمؤونات، مما يسمح بالوصول إلى نتيجة محاسبية ذات طابع ضريبي، ولكنها لا تمثل تماما النتيجة الخاضعة للضريبة وإنما تستعمل كأساس لتحديدها عن طريق إجراء تصحيحات بإدراج عناصر إضافية "استردادات" أو خصم أخرى "تخفيضات" من أجل تحديد الوعاء الضريبي الذي على أساسه تحسب الضريبة على الأرباح.
لا علاقة بين النظامين (المحاسبة المستقلة عن الجباية)	بحيث يستقل النظام المحاسبي بمبادئه وقواعده وطرق معالجته وإفصاحه، استقلالية تامة عن النظام الجبائي الذي له قواعده وطرقه الخاصة، بحيث كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا، وعلى المؤسسات نظريا تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية. إن المحاسبة على الأساس السابق لا تأخذ من الجباية إلا آثارها الاقتصادية والمالية على الأداء والوضعية المالية وبالتالي تعتبر الضريبة عبء من الأعباء الناشئة من الدورات المحاسبية المختلفة، وتوزع على هذه الدورات على أساس ارتباطها وتعلقها بها، وهو ما أدى إلى ظهور مفهوم الضرائب المؤجلة التي تفرق بين الضريبة المستحقة أي المحسوبة على أساس القواعد الجبائية، وبين الضريبة الجارية التي تشكل عبء الدورة أي تلك المحسوبة على أساس قواعد المحاسبة الخاضعة لمبدأ استقلالية الدورات.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بن بلقاسم سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 124-126.

وتجدر الإشارة إلى أن الفصل بين المحاسبة والجباية بشكل تام يبقى نظري لأن الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة ونسبية، بحيث يتم عرض معلومات محاسبية محايدة من الناحية الاقتصادية وغير مشوهة

بالاعتبارات الجبائية ولكن مع التمكن في نفس الوقت من استعمال هذه المعلومات للقيام بالتصريحات الجبائية المختلفة.

ونعلم أنه في ظل المخطط المحاسبي الوطني، كانت المحاسبة عبارة عن تقنية تستخدم لتحديد ربح المؤسسة الخاضع للضريبة، وبالتالي يتوجب على المحاسبين أن يكونوا اختصاصيين جيدين في القانون الجبائي، أما في ظل النظام المحاسبي المالي فالأمر ليس كذلك، فالمحاسبة لا تستخدم لتحديد الضريبة والمحاسب ليس اختصاصيا في المسائل الجبائية، كما يمتاز هذا الأخير بغياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي لأنها لا تعكس الحقيقة الاقتصادية بشكل كامل[1].

ثانيا: العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين المحاسبة والجباية.

يعتبر الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية من بين الأسباب المؤدية لإعادة معالجة النتيجة المحاسبية بصبغة جبائية، ويعود هذا الاختلاف إلى مجموعة من الأسباب نعرضها كما يلي:

1. **عدم موضوعية القواعد الجبائية والمحاسبية:** ما يلاحظ من القواعد الجبائية والمحاسبية أنها تعطي الأولوية لخدمة مصالح معينة دون سواها، فكلاهما لا يتبعان طرق علمية دقيقة في تحديد آلية سير القواعد الصادرة عنهما، وهذا ما يجعل قواعد النظام الجبائي والنظام المحاسبي بعيدين عن إعطاء صور تعبر عن الحقيقة بكل موضوعية بحث نجد:[2]

أ. **الجانب الجبائي:** هناك بعض من القوانين الجبائية التي تعمل على تعظيم إيرادات الدولة بطريقة أقل ما يقال عنها أنها غير عادلة، كونها تخدم الحزينة العامة باعتبار الضريبة من وسائل الاقتصاد السياسي، ومن أمثلة هذه القوانين ما تعلق بشروط إدراج المؤونات وتحديد أقساط الإهتلاك القابلة للخصم.

[1] مخلوفي عزوز، **مرجع سبق ذكره**، ص 564.

[2] بودرة فاطمة، **مرجع سبق ذكره**، ص97.

ب. **الجانب المحاسبي:** فقواعد النظام المحاسبي مستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية والتي تتبع هي الأخرى عن هيئة دولية تتميز بتبعيتها لهيئة أمريكية والتي تخدم في حقيقتها مصالح المؤسسات العالمية الكبرى.

2. **اختلاف توقيت إصدار كل من القوانين الجبائية والمعايير المحاسبية:** يعد هذا العامل مهم نسبيا ولا يمكن تجاهله، فقد تصدر معايير محاسبية دولية قبل صدور القانون الضريبي والعكس صحيح، وقد يكون هناك بعض المتغيرات الاقتصادية المهمة التي قد تقع في الفترة الزمنية بين صدور معايير المحاسبة وصدور القانون الضريبي، وبالتالي فقد يؤخذ في الاعتبار هذه المتغيرات محاسبيا دون الأخذ بها ضريبيا أو العكس حيث يؤخذ بها ضريبيا دون الأخذ بها محاسبيا، وعلى ضوء اختلاف التوقيت الخاص بهما قد يعمل على الأخذ ببعض المتغيرات الاقتصادية من جانب أحدهما وعدم الأخذ بها من الجانب الآخر[1].

3. **اختلاف الأهداف الجبائية عن الأهداف المحاسبية:** تختلف القوانين الجبائية عن القوانين المحاسبية من حيث الأهداف، حيث نجد أغلب القوانين الجبائية تهدف لتعظيم الإيرادات الجبائية وكذلك تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدولة[2]، في حين يسعى النظام المحاسبي المالي إلى تعزيز الشفافية والمصداقية على القوائم المالية مع ضرورة التحلي بالحيادية التامة مع مختلف الأطراف المستعملة لها، وكذا منح العمال قدر إنتاجهم دون السعي لتحسين ظروفهم المعيشية[3]، وعلى هذا الأساس تختلف أهداف كل منهما.

4. **صعوبة توافق الدول في صياغة معايير دولية للمحاسبة والجباية:** إن عدم وجود بيئة اقتصادية سليمة قد يصعب من مأمورية بعض الدول خاصة النامية منها في الاشتراك لصيغة معايير محاسبية دولية، كما أن الموارد الجبائية تختلف من دولة لأخرى وهذا ما يجعل من عملية وضع معايير دولية للجباية

---

[1] يخلف إيمان، محمد طرشي، عزوز علي، **الفجوة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 2، العدد 12، 2017، ص 198.

[2] Simon James, **The Relationship Between Accounting and Taxation**, School of Business and Economics, University of Exeter, Streatham Court, Rennes, p 07.

[3] بوسبعين تسعديت، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص 106.

شبه مستحيل كون الضريبة تعتبر من طرق ممارسة السيادة الوطنية، بالإضافة إلى تغير الظروف الاقتصادية من سنة لأخرى ما قد يؤثر على الحصيلة الجبائية في دولة ما ويرتفع في دولة أخرى.

5. **السياسات المحاسبية الناجمة عن ممارسات إدارة الأرباح:** تعتبر ممارسات إدارة الأرباح أحد الأسباب المؤدية لحدوث فجوة بين المحاسبة والجباية، وهذا كونها تهدف لتعظيم الأرباح وتضخيم الربح المحاسبي[1]، وذلك لإعطاء المؤسسة وضع مالي يساعدها على رفع قيمتها السوقية أو إلى تطبيق بعض السياسات المحاسبية المخالفة للقواعد الجبائية بهدف خفض الوعاء الضريبي وهو ما يعني التملص ولو بشكل جزيء من دفع الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة[2].

6. **إختلاف توقيت الاعتراف ببعض عناصر الأعباء والإيرادات "أساس الاستحقاق/الأساس النقدي:** في الكثير من الأحيان يتم الاعتراف ببعض عناصر الإيرادات محاسبيا في توقيت يختلف عن توقيت الاعتراف جبائيا والأمر نفسه بالنسبة للأعباء، وعليه فإن الاختلاف في توقيت الاعتراف بالأعباء والايرادات يعتبر من العوامل المسببة لإحداث فجوة بين المحاسبة والجباية[3].

7. **صعوبة إشراك الدول النامية في وضع المعايير المحاسبية الدولية:** إن افتقار الدول النامية للبيئة الاقتصادية والمحاسبية السليمة يؤدي إلى اقصائها من المجالس والهيئات الدولية المشرفة على وضع معايير دولية للمحاسبة، وهذا ما قد ينجم عنه وضع معايير لا تلائم مع بيئة هذه الدول (ومنها الجزائر)، ويعتبر هذا العامل من الأسباب المؤدية لوجود فجوة بين المحاسبة والجباية.[4]

---

[1] يخلف إيمان، محمد طرشي، عزوز علي، **مرجع سبق ذكره**، ص198.

[2] موجاري رضوان، **آليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري – دراسة حالة ميناء تنس دورة 2018**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، المجلد 07، العدد 02، 2020، ص 376.

[3] حمدي جليلة إيمان، جاو حدو رضا، **الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية –دراسة ميدانية–**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، فلسطين، العدد 32، 2014، ص 347.

[4] **نفس المرجع**، ص 346.

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة بالجباية في الجزائر وأسباب الاختلاف بينهما.

قامت الجزائر بمسيرة من الإصلاحات في المجال المحاسبي والتي مست طبيعة الممارسات المحاسبية وهذا من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة IAS/IFRS، وهو ما أدى إلى نوع من الاستقلالية بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، إلا أن هذا لا يعني غنى المحاسبة عن الجباية ولا الجباية عن المحاسبة، سنتعالج في هذا المطل حدود العلاقة بين المحاسبة والجباية في الجزائر خاصة في ظل المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، إضافة للعوامل المؤدية لوجود الاختلاف بين المحاسبة والجباية وفي الجزائر.

أولا: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري.

في ظل المخطط المحاسبي الوطني كانت المحاسبة عبارة عن تقنية تستخدم لتحديد ربح المؤسسات الخاضع للضريبة، وكان يتوجب على المحاسبين أن يكونوا اختصاصين جيدين في القانون الجبائي، أما في ظل النظام المحاسبي المالي فالأمر ليس كذلك، فالمحاسبة لا تستخدم لتحديد الضريبة فهي عبارة عن معلومات مالية تساعد على اتخاذ القرار، والمحاسب ليس اختصاصيا في المسائل الجبائية.[1]

كما يمتاز النظام المحاسبي المالي بغياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي، لأنها لا تعكس الحقيقة الاقتصادية التي يهدف إلى تحقيقها بشكل كامل، وعليه فقد أصبح تحديد النتيجة المحاسبية يتم انطلاقا من قوانين وقواعد القانون رقم 07/11 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة بتاريخ 25/11/2007، وليس بالاعتماد على القواعد الجبائية الموجودة خاصة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[1] منال بومدين، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي بين الزامات التشريع الجبائي وأهداف التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار –عنابة، الجزائر، 2022/2021، ص 91.

وقد أكد كذلك قانون المالية التكميلي لسنة 2009 بوضوح على إجبارية تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذا استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الضريبي، وذلك من خلال نص المادة رقم 06 والتي بموجبها تم استحداث المادة 141 مكرر 02 من قانونا الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث تضمنت مايلي:

"**يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة**"[1].

ويتبن من خلال نص المادة أعلاه أنه يجب على المؤسسات احترام القواعد والنصوص التي نص عليها النظام المحاسبي المالي شريطة ألا تتعارض مع القواعد الجبائية المطبقة والمتبعة عند تحديد الوعاء الضريبي، غير أن وجود ذلك التعارض أو الاختلاف بينهما لا يعني عدم التوافق بين المحاسبة والجباية، إذ أن نقطة الاختلاف بينهما هي النتيجة المحاسبية وهي ذات المنطلق لتحديد النتيجة الجبائية، ويتم تسوية الاختلاف أو التعارض حسب نص المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 على النحو التالي:

- في حالة تعارض قاعدة محاسبية واردة ضمن النظام المحاسبي المالي مع قاعدة واردة ضمن أحكام النظام الجبائي الجزائري فيتم هنا تطبيق مبدأ الاستقلالية، أي تطبيق القاعدة المحاسبية في محاسبة المؤسسة وهذا تطبيقا للجزء الأول من نص المادة "**يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي**" ونظرا لتعارض هذه القاعدة مع القواعد الجبائية يتم تصحيح القاعدة المحاسبية خارج المحاسبة عند تحديد الوعاء الضريبي، وذلك تطبيقا للجزء الثاني من المادة "**مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة**".

- في حالة تطبيق قاعدة محاسبية واردة في النظام المحاسبي المالي مع عدم وجود قاعدة جبائية تعارضها فتعتبر هنا القاعدة المحاسبية قاعدة مشتركة بين النظامين، وتكون المؤسسة هنا مجبرة على تطبيق القاعدة المحاسبية في محاسبتها مع عدم تصحيحها خارج المحاسبة لعدم وجود التعارض مع النص الجبائي.

[1] **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المادة 141 مكرر 2، 2023، (مستحدثة بموجب المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

إن المؤسسات التي تختار تسيير جبائي شفاف تجد نفسها تائهة بين الالتزام بالقواعد الجبائية ومتطلبات توفير معلومات مالية دقيقة فالتكريس التشريعي الذي جعل المحاسبة القاعدة التي تحدد وفقها الأسس الضريبية، ألزم المؤسسات بقبول القواعد المحاسبية، هو ذاته الذي يلزمها بعدم التقيد بتلك القواعد إذا تعلق الأمر بتضارب بينها وبين قاعدة جبائية فالانحياز هنا يكون للقاعدة الجبائية، والجدير بالذكر هو أن وجود تلك الاختلافات لا يعني عدم التوافق بين المحاسبة والجباية[1]، فالصلة بين المحاسبة والجباية محليا بالرغم من الاستقلالية بينهما إلا أنها تبقى صلة وثيقة، وذلك لكون النتيجة الجبائية التي تتضمن الوعاء الضريبي ليست سوى النتيجة المحاسبة معدلة حسب القواعد الجبائية،

ثانيا: أسباب الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

يرجع الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري إلى عدة أسباب وعوامل، يمكن ايجازها وتوضيحها حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (1-19): أسباب وعوامل الاختلاف بين SCF والنظام الجبائي الجزائري.

مستوى الاختلاف	حسب النظام المحاسبي المالي	حسب النظام الجبائي الجزائري
الاختلاف على مستوى القواعد	تعتمد على أساس الالتزام	تعتمد على الأساس النقدي غلبا بينما نادرا ما تعتمد على أساس الالتزام.
	تسمح بتكوين احتياطات ومخصصات لمواجهة خسائر محتملة.	لا تسمح بذلك إلا بشروط صارمة.
	تستخرج نتيجة أعمال المشروع داخل وخارج البلد.	تأخذ بمبدأ إقليمية الضريبة أي ضمن حدود الدولة فهي تستخرج الربح الخاضع للضريبة داخل البلد.
	إثبات العمليات المحاسبية واستخلاص نتيجة المشروع ربح أو خسارة، وذلك الأصول والأعراف المحاسبية المتعارف عليها.	تحديد الربح الخاضع للضريبة وفقا للتشريع الجبائي المقرر خلال السنة المعنية بتحديد الربح.
	ليس لها إعفاءات وتأخذ بجميع الايرادات.	تستبعد بعض الايرادات نظرا لإعفائها بموجب القانون.

[1] منال بومدين، **مرجع سبق ذكره**، ص 92.

الاختلاف على مستوى المبادئ	- محاسبة التعهد؛ - استمرارية الاستغلال؛ - قابلية الفهم؛ - المصداقية؛ - التكلفة التاريخية؛ - أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني؛ - السنوية؛ - استقلالية الدورات؛ - الحيطة والحذر.	- مبدأ العدالة؛ - مبدأ اليقين؛ - مبدأ الملائمة في التحصيل؛ - مبدأ الاقتصاد في النفقة؛ - مبدأ إقليمية الضريبة؛ - مبدأ أسبقية الواقع القانوني على المظهر الاقتصادي؛ - مبدأ التكلفة التاريخية.
الاختلاف على مستوى الأهداف	- تسهيل مختلف المعاملات المحاسبية والمالية داخل المؤسسات الاقتصادية الوطنية والأجنبية؛ - جعل القوائم المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الدولية، - إعطاء معلومات صحيحة وكافية وموثوق بها، ذات شفافية ومصداقية تسمح للمستثمرين بمتابعة أموالهم. - إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛ - تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛ - فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم؛ - المساعدة في فهم أحسن لترشيد عملية اتخاذ القرار وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛ - إيجاد حلول للعمليات التي يشوبها القصور في المعالجة حسب المخطط المحاسبي الوطني؛ - الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف مستعملي القوائم المالية سواء كانوا مسيرين، مستثمرين، مقرضين، زبائن، موردين، جمهور أو الدولة؛ - تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة	<u>هدف مالي:</u> - توفير الموارد المالية لغرض تغطية النفقات العمومية. <u>أهداف اقتصادية:</u> - تصحيح اخفاقات السوق. - توجيه قرارات أرباب الأعمال. - زيادة تنافسية مؤسسات قطاع الأعمال. - التأثير على هيكل وحجم الاستهلاك. - المساهمة في تحقيق الإندماج والتنويع الاقتصاديين. <u>أهداف اجتماعية:</u> - تقليل حدة التفاوت بين الدخول والثروات. - منع تمركز الثروات لدى الأقليات. - إقامة مشاريع وتقديم إعفاءات لذوي الاحتياجات الخاصة. - حماية البيئة من الصناعات المضرة بها. <u>أهداف سياسية:</u> - السيطرة على دواليب الحكم محليا من خلال تقديم الإعفاءات للمواطنين. - جذب الاستثمار الأجنبي وتوطيد العلاقات الخارجية أو تنفيرها من خلال سياسة المعاملة بالمثل.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على عمر قمان، **أليات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل IAS 12 – دراسة حالة الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيتات**، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 06، العدد 01، 2020، ص 75-78، **بتصرف**.

المطلب الثالث: تحديد النتيجة حسب كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

تعتبر النتيجة المحاسبية المنطلق الذي يستند عليه النظام الجبائي لتحديد النتيجة الجبائية، وذلك بعد القيام بمجموعة من التعديلات التي فرضت بموجب القانون الجبائي، ومن ثما فإن هذه النتيجة الجبائية تعتبر موضع الإخضاع الضريبي لحساب الضريبة على الدخل.

وقبل صدور قانون المالية لسنة 2022 كان المشرع الجبائي يتبنى تسمية "**الربح الجبائي**"، وبهدف تحقيق نوع من الانسجام مع المصطلحات الواردة في النظام المحاسبي المالي تبنى النظام الجبائي تسمية "**النتيجة الجبائية**"[1] بموجب التعديل الصدار في المادة 41 لقانون المالية 2022.

وسنعالج في هذا المطلب تحديد كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، والتعديلات المتمثلة في الاسترادات والتخفيضات وفق ما جاء به التشريع الجبائي.

أولا: مفهوم النتيجة حسب كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

نظرا للاختلافات الموجودة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الجبائية، يتبين أن مفهوم كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية يختلف عن الآخر، وهذا ما يوضحه الجدول الموالي:

[1] Direction Générale des Impôts, **RECUEIL DES CIRCULAIRES FISCALES (Dispositions relatives à la détermination du résultat fiscal/Régime du réel)**, 14 décembre 2022, P 47.

الجدول رقم (1-20): مفهوم النتيجة حسب كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

مصدر النتيجة		مفهومها أو طريقة حسابها
النتيجة من الميزانية	حسب النظام المحاسبي المالي	بالفرق بين صافي الأصول في نهاية الدورة وصافي قيمتها عند بداية هذه الدورة، مع الأخذ في الحسبان أي إضافات أو مسحوبات خلال الدورة، وتحدد النتيجة من الميزانية بالعلاقة التالية: **النتيجة المحاسبية = (صافي الأصول في نهاية السنة + المسحوبات) - (صافي الأصول في بداية السنة + الزيادة في راس المال)**
	حسب النظام الجبائي الجزائري	حسب نص المادة 140-2 تعرف النتيجة الجبائية كما يلي: "يتشكل الربح الصافي من الفرق بين قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسوبة من الزيادة المالية، وتصاف لها الاقتطاعات التي قام بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، الإهتلاكات والمؤونات المبررة"[1].
النتيجة من حساب النتائج	حسب SCF	تحدد النتيجة من حساب النتائج بالفرق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء بغض النظر عن تاريخ تحصيل هذه الإيرادات أو تاريخ دفع الأعباء، وتكون ربح إذا كانت المنتوجات أكبر من الأعباء وتكون خسارة في حالة العكس[2].
	حسب النظام الجبائي	تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية لمختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، مضافا لها الأعباء غير القابلة للخصم مخصوما منها الأرباح غير الخاضعة للضريبة والخسائر المتكبدة خلال الأربع سنوات السابقة، المحققة من طرف كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لنفس المؤسسة، أخذا بعين الاعتبار التشريع والتنظيم الجبائيين الساري المفعول.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة 140-2، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023 والمادة 28 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11.

[1] المادة 140-2، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

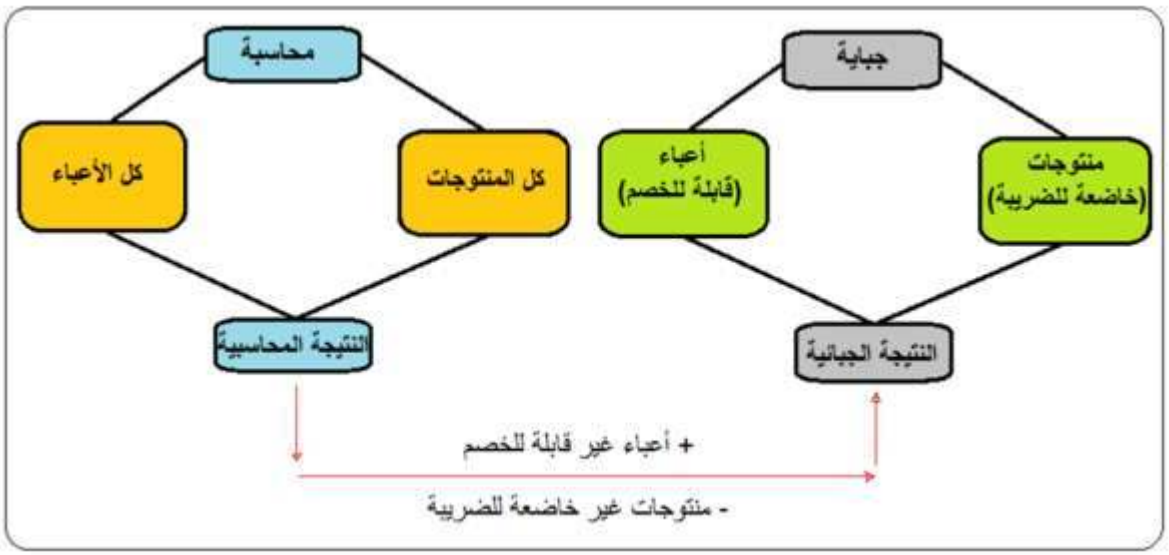
[2] المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، **مرجع سبق ذكره**، المادة 28.

إن الهدف الرئيسي من المحاسبة هو تسجيل التحولات التي تمس المؤسسة والتي يجب تقييدها في وثائق خاصة تمكن الإدارة الجبائية من تحديد الوعاء الضريبي، لذلك فإن من المنطق أن لا تتلاقي النتيجتين المحاسبية والجبائية من حيث أن المحاسب يعمل في بعض الأحيان على تضخيم الأعباء المتعلقة بالاستغلال بهدف تقليص الربح الخاضع للضريبة، لذلك يمكن اعتبار النتيجة الجبائية نتيجة محاسبية معدلة ومصححة وفقا لما تنص عليه القواعد الجبائية، وذلك من خلال إعادة إدماج بعض الأعباء غير القابلة للخصم وتخفيض بعض المنتوجات غير الخاضعة للضريبة والتي يمكن التعبير عنها حسب العلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية الصافية + الاسترادات (الأعباء غير القابلة للخصم) – التخفيضات (الإيرادات غير الخاضعة للضريبة)

والشكل الموالي يوضح طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية:

الشكل رقم (1-2): طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية



Source : Morel Gervais, **Fiscalité des entreprises**, paris, 2003. P 162.

ثانيا: عناصر الاستردادات (الأعباء غير القابلة للخصم) والتخفيضات (الإيرادات غير الخاضعة للضريبة)

1. **عناصر الاستردادات (الأعباء غير القابلة للخصم):** هي تلك الأعباء التي أدرجت في حساب النتيجة المحاسبية، إلا أن إدارة الضرائب قد ترفضها بصفة نهائية أو مؤقتة لكونها لا تعتبر مصاريف استغلالية، أو أنها تجاوزت الحد الأقصى المحدد من قبل إدارة الضرائب، وحدد الإطار القانوني والتنظيمي للاستردادات في المواد من 139 إلى 147 بعنوان تحديد النتيجة الجبائية والمواد 168 إلى 196 بعنوان أحكام مشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتتمثل فيما يلي:[1]

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.
- الهدايا المختلفة (باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري) عندما تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ **1.000** دج في حدود مبلغ اجمالي قدره **500.000 دج.**
- الإعانات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، والممنوحة في الحساب البنكي أو البريدي عندما تتجاوز مبلغا سنويا قدره **4.000.000 دج.**
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمبررة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة **1.000.000 دج** مع احتساب كل الرسوم، شرط أن يكون قبول خصمها عندما يسدد مبلغ الفاتورة عن طريق الدفع النقدي في حساب بنكي أو بريدي[2].

---

[1] بالاعتماد على:

- المواد 141، 168، 169، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.
- المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، مديرية العلاقات العمومية والاعلام، 2022. ص ص 12- 30.
- حيمران محمد، تقرارت يزيد، **دراسات محاسبية وجبائية مدعمة مدعمة بتمارين ومسائل محلولة**، دار النشر الجامعي الجديد، تلمسان –الجزائر، 2022، ص ص 165-170.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 89، **القانون رقم 22-24 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1444 الموافق لـ 25 ديسمبر سنة 2022 المتضمن قانون المالية لسنة 2023**، المادة 10.

- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب والتظاهرات الثقافية، عندما تتجاوز حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين وفي حد **30.000.000 دج**.
- يمكن معاينة التثبيتات ذات العناصر المنخفضة والتي لا تتجاوز مبلغ **60.000 دج** خارج الرسم، كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها، أما الأملاك المتحصل عليها بصفة مجانية فتسجل في أصول المؤسسة وفقا لقيمتها التجارية.
- مصاريف التكفل المدفوعة من قبل المؤسسة بدل طرف ثالث دون أن يكون لهذا التكفل علاقة بالنشاط الممارس.
- الغرامات والعقوبات المالية، القيم المحجوزة أو المصادرة مهما كان نوعها، إضافة لمصاريف الكراء والصيانة والتصليحات للسيارات غير المستعملة في النشاط الرئيسي.
- الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة على عاتق الشركة تمنح الحق في الخصم باستثناء الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الاجمالي.
- لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة، الأجر الممنوح لزوج صاحب المؤسسة أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في الشركة، لقاء مشاركته الفعلية في ممارسته المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل مع مراعاة ضرورة التصريح لهيئة الضمان الاجتماعي، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن يقل هذا الأجر عن الأجر الوطني الأدنى المضمون.
- تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية **30 %** من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائتي مليون دينار **200.000.000 دج** النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة أوفي إطار برامج الابتكار المفتوح المحققة المع المؤسسات الحاصلة على وسع "**مؤسسة ناشئة**" أو "**حاضنة أعمال**" شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث، مع إلزامية التصريح بهذا المبلغ للإدارة الجبائية والهيئة الوطنية لمراقبة البحث العلمي[1].

[1] **القانون رقم 22-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2023**، المادة 11.

- تحدد قاعدة حساب الإهتلاك القابلة للخصم بالنسبة للسيارات السياحية، بقيمة شراء موحدة قدرها **3.000.000 دج متضمنة الرسم**، ولا يطبق هذا السقف عندما تشكل السيارات السياحية الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.
- تحدد حصة ايجارات السيارات السياحية القابلة للخصم من الوعاء الضريبي بقيمة **200.000 دج** سنويا، والأمر نفسه فيما يتعلق بتكاليف صيانة وإصلاح السيارات السياحية التي تمتلكها المؤسسة والتي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط، حيث لا تزيد قيمة **20.000 دج** عن كل مركبة.
- بالنسبة للمؤسسات التي لا تخضع للرسم على القيمة المضافة فإن قاعدة حساب الأقساط السنوية للإهتلاك المالي تحسب على أساس سعر الشراء متضمن الرسم، وفي حالة حساب قسم الإهتلاك على أساس سعر الشراء خارج الرسم يتم إعادة دمج الجزء غير المعني.
- يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاءات دائمة أو تخفيضات في الضريبة على أرباح الشركات أو الرسم على النشاط المهني الممنوحة خلال فترة الاستغلال في إطار أجهزة دعم الاستثمار، إعادة استثمار **30 %** من الحصة الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل **4 سنوات** إبتداءا من اختتام أول سنة مالية لهذا الإعفاءات أو التخفيضات، ويترتب على عدم احترام إعادة الاستثمار في الأجل المحدد إعادة استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق الغرامات الجبائية.
- لا تقبل للخصم من الربح الخاضع للضريبة المبالغ المخصصة للدفع مقابل الخدمات المقدمة من طرف مؤسسة مقيمة بالخارج كتكاليف المساعدة التقنية، المالية والمحاسبية إلا في حدود **20%** من التكاليف العامة للمؤسسة المدينة وفي حد أقصاه **05%** من رقم أعمالها، أما بالنسبة لمكاتب الدراسات والمهندسين والمستشارين فلا تقبل إلى في حدود **07%** من رقم الأعمال، فيما تستثنى تكاليف المساعدة التقنية والدراسات المتعلقة بالمنشات الضخمة في إطار نشاط صناعي.
- فيما يخص الفوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات المبرمة خارج الجزائر، ومصاريف المساعدة التقنية والأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية، فإن خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها، مرهون باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة، وفيما يخص هذه المؤسسات نفسها، تخصم مصاريف المقر في حدود **1 %** من رقم الأعمال للسنة المالية المطابقة لالتزامها.

- لا تكون قابلة للخصم تلك الفوائد الممنوحة إلى الشركاء فيما يخص المبالغ الموضوعة تحت تصرف الشركة إضافة إلى نصيبهم في رأس المال مهما كان نوع الشركة، إلا في حدود معدلات الفوائد المتوسطة الفصح عنها من قبل بنك الجزائر، ويرتبط قبول هذه الفوائد بتحقق شرطين وهما تحرير رأس المال كليا وألا تتجاوز المبالغ الموضوعة تحت تصرف الشركة نسبة **50%** من رأس المال.

2. **التخفيضات (الإيرادات غير الخاضعة للضريبة):** وهي إيرادات مدرجة ضمن الربح المحاسبي، إلا أن التشريع الجبائي استثناها من قاعدة حساب الربح الجبائي في شكل إعفاءات دائمة أو مؤقتة، وتتلخص فيما يلي:

- تعفى فوائض القيمة المحققة من التنازل عن الأصول المثبة وهي نوعان موضحة حسب الجدول التالي[1]:

الجدول رقم (1-21): الإعفاءات على فائض القيمة الناجم من التنازل عن التثبيتات

الحالة	نوع الفائض	الإعفاء الضريبي
حالة عدم التعاهد بإعادة استثمار الفائض	فائض قصير الأجل **(ناتج من التنازل عن تثبيتات مكتسبة منذ اقل أو يساوي 03 سنوات)**	تعفى **30%** من الفائض من الخضوع للـ **IBS** أو **IRG** حسب حالة المكلف الضريبي، وتخضع **70%** من الفوائض للضريبة.
	فائض طويل الأجل **(ناتج من التنازل عن تثبيتات مكتسبة منذ أكثر من 03 سنوات)**	تعفى **65%** من الفائض من الخضوع للـ **IBS** أو **IRG** حسب حالة المكلف الضريبي، وتخضع **35%** من الفوائض للضريبة.
حالة التعاهد بإعادة استثمار الفائض	يعفى الفائض المحقق كليا من الخضوع للـ **IBS** أو **IRG** حسب حالة المكلف الضريبي، شرط إعادة استثماره في اقتناء تثبيت جديد يساوي تكلفة التثبيت المتنازل عنه مضافا له الفائض المحقق وفي أجل 3 سنوات، وفي حالة العكس ينقل فائض القيمة إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة الموالية التي تلي انقضاء الأجل المحدد لإعادة الاستثمار.	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022.

- تعفى فوائض القيمة المحققة من قبل شركات من نفس التجمع من الربح الخاضعة للضريبة.

[1] المادة 173، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

- تعفى من الربح الخاضع للضريبة فوائض القيمة الناجمة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري (**lease-back**).
- تعفى من الربح الخاضع للضريبة فوائض القيمة الناتجة من إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر للمقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير.
- تعفى من الربح الخاضع للضريبة فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة، وكذا حواصل الأسهم وحصص وهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة (**O.P.C.V.M**) المسعرة بالبورصة، لمدة خمس سنوات إبتداءا من 2009/01/01[1].
- إهتلاكات مكملة على التثبيتات والتي تتم عادة من السهو أو الخطأ حيث تؤدي إلى حساب إهتلاك إضافي، كحساب الإهتلاك على أساس قيمة الشراء خارج الرسم بدلا من حسابه على أساس الشراء بكل الرسوم للتثبيتات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى خصومات أخرى مثل بعض الإيرادات التي تعفى قانونا من الربح الخاضع للضريبة وتم إخضاعها، أو أعباء قابلة للخصم ولم تسجل محاسبيا للسهو أو الخطأ.
- المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة من ذلك.
- يعتبر العجز المسجل خلال السنة المالية السابقة عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز المتبقي ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز[2].
- الإعفاءات الدائمة والمؤقتة من الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات وفقا لما تم ذكره في المطلب الأول من المبحث الثاني.

[1] **القانون رقم 08-21 المؤرخ في 2008/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2009**، المادة 46.

[2] المادة 147، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

المبحث الرابع: الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

تعتبر الضرائب المؤجلة من المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وتعتبر مفهوم جديد استحدثه هذا النظام نتاج تبنيه المرجعية المحاسبية الدولية **IAS/IFRS**، وذلك من خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 "الضرائب على الدخل" الذي جاء كضرورة لحل مشاكل الاختلاف بين الأحكام والقواعد الجبائية ونظيرتها المحاسبية.

وسنتناول في هذا المبحث مفهوم الضرائب المؤجلة وقواعد القياس والعرض والافصاح عنها حسب كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 12 "الضرائب على الدخل".

المطلب الأول: تقديم المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 "الضرائب على الدخل"

يتناول هذا المطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 "الضرائب على الدخل"، من حيث نطاق التطبيق والأهداف التي يصبو لها، كما سنعرض أهم المصطلحات الواردة في المعيار.

أولا: هدف ونطاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 "الضرائب على الدخل"

1. هدف المعيار: نظرا لطبيعة الضريبة على الأرباح والوقت الذي تحسب فيه وهو غاية الدورة المحاسبية، فإن الضريبة تدفع في شكل تسبيقات تقديرية خلال السنة انطلاقا من مبلغ الضريبة للدورات السابقة، وفي آخر الدورة المحاسبية وعند إعداد جدول حساب النتائج والميزانية، بحسب 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[1].

[1] يخلف إيمان، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص 112.

ويهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، وبالتحديد كيفية المحاسبة عن الاثار الحالية والمستقبلية للضريبة لـ:[1]

– الاسترجاع (السداد) المستقبلي للمبالغ الدفترية المسجلة كأصول (التزامات) والمعترف بها في قائمة المركز المالي (الميزانية) للمنشأة.
– العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في القوائم المالية للمنشأة.
– توضيح كيفية التعامل مع الاختلافات بين الربح المحاسبي المعد وفقا للمعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية والربح الخاضع للضريبة، ومعالجة الفروقات الزمنية المؤقتة والدائمة المترتب عنها[2].

ويبين المعيار أيضا الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناتجة عن الخسائر أو الحسومات الضريبية غير المستغلة وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية والافصاح عن المعلومات المتعلقة بها.

2. نطاق تطبيق المعيار: يطبق هذا المعيار في المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل والتي تشمل:[3]

- جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الربح الخاضع للضريبة.
- الضرائب المحتجزة والواجب دفعها من قبل المؤسسات التابعة والمؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة منذ قيامها بتوزيعات الأرباح للمؤسسة الأم.

ولا يشمل هذا المعيار كل من:[4]

- المحاسبة عن المنح الحكومية، كونها تعالج وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 20 "محاسبة المنح الحكومية"

---

[1] جمعة فلاح حميدات، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان –الأردن، 2019، 788.

[2] فرحات عبد الكريم، **إشكالية التوافق المحاسبي الجبائي في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة قسنطينة 02، 2019/2018، ص 108.

[3] جمعة فلاح حميدات، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT**، مرجع سبق ذكره، ص 789.

[4] Norme Comptable Internationale IAS 12 Impôts sur le Résultat, **Journal officiel de l'Union européenne**, 18/10/2003, France, P 67.

- الحسومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

غير أن المعيار يعالج المحاسبة عن الفروقات المؤقتة والتي يمكن أن تظهر عن مثل هذه المنح والحسومات.

ثانيا: المصطلحات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي 12 IAS الضرائب على الدخل

يمكن توضيح أهم المصطلحات الواردة في المعيار كما يلي:[1]

الجدول رقم (1-22): أهم المصطلحات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي 12

المصطلح	المفهـــــوم
الربح المحاسبي	هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل اقتطاع مصروف الضريبة؛
الربح (الخسارة) الخاضع للضريبة	هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد الضريبية والتي تحدد على أساسه الضرائب الخاضعة لضريبة الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد)؛
المصروف الضريبي	هو المبلغ الإجمالي على صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبية المؤجلة.
الضريبة الحالية	هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد) عن الربح أو الخسارة الخاضع للضريبة للفترة؛
الالتزامات الضريبية المؤجلة	هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة؛
الأصول الضريبية المؤجلة	هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية، بخصوص الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع وترحيل الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة
الفروقات المؤقتة	هي فروق بين المبلغ المسجل لأصل أو التزام في الميزانية وقاعدته الضريبية، والتي قد تكون: - **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

[1] يخلف إيمان، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص ص 113-114.

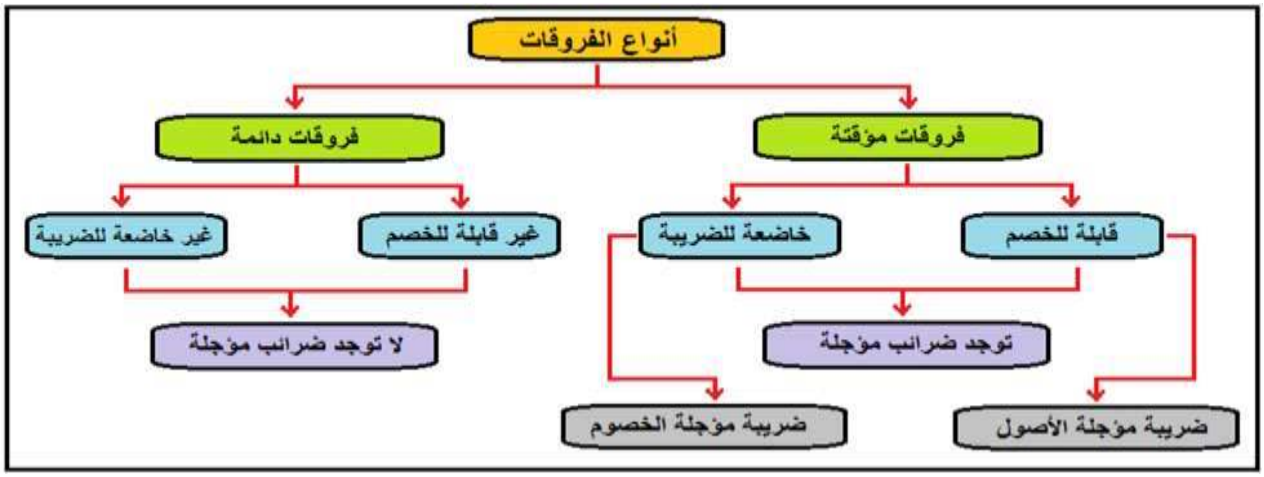
	– **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:** وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية، عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام
الفروقات الدائمة	هي تلك الفروقات التي تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المتوافقة مع المبادئ المحاسبية، وأطلق عليها هذا المصطلح كونها تنشا في نفس الفترة المحاسبية الجارية ولا تمتد اثارها إلى الفترات المحاسبية المستقبلية، وتكون هذه الفروقات:[1] – **موجبة** إذا يترتب عليها **زيادة** في الربح الخاضع للضريبة؛ – **سالبة** إذا كان يترتب عليها **نقص** في الربح الخاضع للضريبة. وفي كلتا الحالين لا ينشأ عنها أي مشاكل محاسبية كونها لا تؤدي إلى إحداث ضرائب مؤجلة.
القاعدة الضريبية	هي المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض الضريبة كما يلي: – **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 للضريبية فإن القاعدة الضريبية للأصل تساوي مبلغه المسجلة؛ – **القاعدة الضريبية للالتزام:** هي مبلغه المسحل (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 الإيراد لن يكون خاضعا للضريبة في الفترات المستقبلية.

المصدر: يخلف إيمان، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص 113–114.

من خلال المصطلحات الواردة في المعيار يمكن توضيح أنواع الفروقات التي تنشأ منها الضرائب المؤجلة وذلك كما هو موضح في الشكل التالي:

[1] فرحات عبد الكريم، **إشكالية التوافق المحاسبي الجبائي في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 105.

الشكل رقم (1-3): أنواع الفروقات الجبائية وعلاقتها بالضريبة المؤجلة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على ما سبق.

المطلب الثاني: متطلبات الاعتراف، القياس، العرض والإفصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية

من خلال هذا المطلب سنحاول توضيح وشرح متطلبات الاعتراف والقياس عن الضرائب المؤجلة، إضافة لمتطلبات العرض والافصاح عنها في القوائم المالية.

الجدول رقم (1-23): متطلبات الاعتراف، القياس، العرض والإفصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية.

متطلبات الاعتراف	
الأصول والخصوم الضريبية الجارية	**الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة**
يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام، أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبالغ المستحق فيعترف بالزيادة كأصل، كما يجب الاعتراف كأصل بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن استخدامها بأثر رجعي لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة، وعند استخدام	يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة الضريبية ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن: - شهرة لا يسمح باقتطاع إطفائها للأغراض الضريبية[1]، - الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عمليه تتصف بأنها:[2] ✓ ليست اندماج أعمال،

[1] يخلف إيمان، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص 114.

[2] جمعة فلاح حميدات، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT**، مرجع سبق ذكره.، ص 794.

خسارة ضريبية لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة، تعترف المؤسسة بهذه المنفعة كأصل في الفترات التي تحدث فيها هذه الخسارة، لأنه عندها يكون من المحتمل أن المنفعة ستدفق إلى المؤسسة ويمكن قياسها بصورة موثوقة.	✓ لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) في وقت حدوث العملية. أما الفروق المؤقتة الضريبية المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة أو الفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة، فإنه يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل.
متطلبات القياس	
يتم قياس موجودات الضرائب المؤجلة ومطلوبات الضرائب المؤجلة بمعدلات الضرائب التي من المتوقع أن تنطبق على الفترة التي تتحقق فيها الأصول أو يتم تسوية المطلوبات، ويعتمد معدل الضريبة المطبق على معدل الضريبة (والقوانين الضريبية) التي تم سنها أو سنها بشكل جوهري بحلول نهاية فترة التقرير، ويعتمد حساب مبلغ الضرائب المؤجلة على المعدل المتوقع أن يكون ساري المفعول عند عكس الفروق المؤقتة، ويعتبر الحساب السنوي تقديرًا مبدئيًا للالتزام (أو الأصل) الذي يخضع للتغيير مع تغير معدل الضريبة القانوني أو عندما ينتقل دافع الضرائب قياس معدل الضريبة الأخرى، ويعكس قياس المطلوبات الضريبية المؤجلة وموجودات الضرائب المؤجلة التبعات الضريبية التي ستتبع الطريقة التي تتوقع بها الإدارة، في نهاية فترة التقرير، استرداد أو تسوية القيمة الدفترية لموجوداتها ومطلوباتها[1].	
متطلبات العرض[2]	
في قائمة الميزانية	**في جدول حساب النتائج**
- عرض أصول وخصوم الضريبة بشكل منفصل عن الأصول والخصوم الأخرى، كما أن أصوم وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تفصل عن أصول وخصوم الضريبة المستحقة؛ - عندما تقم المؤسسة بالفصل بين الأصول والخصوم غير الجارية في قوائمها المالية، لا يجب تصنيف أصوم وخصوم الضريبة المؤجلة كأصول وخصوم جارية.	- يجب معالجة الضرائب المستحقة والمؤجلة في حساب النتائج ما عدا تلك الناجمة عن العمليات والأحداث التي تم محاسبتها مباشرة في عناصر النتيجة الاجمالية أو الأموال الخاصة؛ - العبء (أو الإيراد) الضريبي يجب عرضه بشكل منفصل في حساب النتائج، أي الفصل بين الأعباء المتعقلة بالضرائب المؤجلة والأعباء (الإيرادات) المتعلقة بالضرائب المستحقة.
متطلبات الإفصاح	

[1] Christopher Naidoo and others, **Interpretation and Application of IFRS standards**, Copyright by John Wiley & Sons, 2018, p 771.

[2] محمد قبايلي، **أفاق تطبيق المعيار المحاسبي رقم 12 ضرائب الدخل " "IAS 12في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري – دراسة حالة الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء**، رسالة ماجستير، جامعة البليدة، 2014/2013، ص 64.

المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملحق الخاص بالقوائم المالية حسب الفقرة 21 من المعيار IAS 12 كثيرة، بحيث يمكن إيجازها كما يلي:[1]

- المكونات الرئيسية للأعباء (الإيرادات) الضريبية، الواجب عرضها بشكل منفصل عن بعضها:
  - ✓ مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناتج عن تغير المعدلات الضريبية؛
  - ✓ مبلغ المزايا المتأتية من الخسائر الجبائية او القروض الجبائية (ضريبة مؤجلة أصول)؛
  - ✓ مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناتج عن التغيرات في السياسات المحاسبية.
- مجموع الضرائب المستحقة والمؤجلة الدائنة والمدينة مباشرة في الأموال الخاصة كفارق إعادة التقييم IAS 36 وتغير السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء .IAS 08
- تقديم شرح للعلاقة القائمة بين عبء (إيراد) الضريبة في حالة الخسارة والربح المحاسبي؛
- مقاربة بالأرقام بين العبء (الإيراد) الضريبي والربح المحاسبي بالضرب في المعدلات المطبقة، والإشارة إلى قاعدة الحساب بالمعدلات المطبقة، والإشارة إلى أساس الحساب بمعدل الضريبة المطبق؛
- مقاربة بالأرقام بين معدل متوسط الضريبة الفعال ومعدل الضريبة المطبق، والإشارة إلى أساس الحساب بالمعدل الضريبي المطبق؛
- المبلغ الإجمالي للفروقات المؤقتة المتعلقة بالمساهمات في الفروع والشركات الزميلة والعقود المشتركة التابعة للخصوم الضريبة المؤجلة التي لم يتم تسجيلها محاسبيا؛
- مبلغ الضريبة المؤجلة أصول وطبيعة أدلة الاثبات المبررة لمحاسبتها عندما يكون استعمال الضريبة المؤجلة أصول على أساس الأرباح الخاضعة مستقبلا أكبر من الأرباح الناتجة عن تسديد الفروق المؤقتة الموجودة.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المراجع الموضحة في إحالات التهميش داخل الجدول.

[1] سعيدي بن شهرة، عمر قمان، **أثر تفادي مشكلات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة على جدوة القوائم المالية**، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 07، العدد 01، جامعة أدرار، 2021، ص 726

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

سنحاول في هذا المطلب عرض مفهوم الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي إضافة لعرض المعالجة المحاسبية لها، وذلك كما يلي:

أولا: مفهوم الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

1. **تعريف الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي:** تعد الضريبة المؤجلة تقنية جديدة جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيت عرفت على أنها "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح القابلة للدفع (ضريبية مؤجلة خصوم) أو قابلة للتحصيل (ضريبية مؤجلة أصول)، خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجيل في الميزانية وحساب النتائج، الضرائب المؤجلة الناتجة عن:[1]

- اختلال زمني بين الاثبات المحاسبي لمنتوج 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 منظور.
- ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة.

وجاء في تعريف للمجلس الوطني للمحاسبة ان الضرائب المؤجلة هي: "توفير ضريبي (منتج ضريبي) على النتيجة المراد تحقيقها أو مصروف ضريبة الدخل الذي يتعين دفعه خلال السنوات المقبلة"[2]، ويدرج أصل أو خصم الضريبة المؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو منتوج ضريبي، وتحدد الضرائب المؤجلة في غاية السنة المالية على أساس التنظيم

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 2.134.

[2] Conseil National de la Comptabilité**, LES IMPOTS DIFFERE**, Alger, 2011, P 03.

الجبائي المعمول به في تاريخ الاقفال، أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها أو يسوي الخصم الجبائي دون حساب التحيين.[1]

2. إثبات الضرائب المؤجلة: توجد طريقتان لإثبات عبء الضريبة المؤجلة وهما:

أ. **طريقة التأجيل (من حساب النتائج):** يحسب عبء الضريبة المؤجلة بالرجوع إلى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي، أما الإلتزام الضريبي الجاري فيبنى على الدخل الخاضع للضريبة، ويعامل الفرق بين الإلتزام الجاري الفعلي وعبء ضريبة الدخل على أنه ضريبة مؤجلة إما على أنه نفقة مؤجلة أو مبلغ دائن يستهلك قابل للاسترجاع، غير أن المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 المعدل لم يعترف بهذه الطريقة وقام بإلغائها ونص على استخدام طريقة الميزانية[2].

ب. **طريقة الإلتزام (من الميزانية):** وفقا لطريقة الإلتزام، لا يمكن احتساب القيمة الكلية لضريبة الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر، بل يجب ان تحتسب باعتباره حاصل جمع مكونين هما قيمة الضريبة الجارية وقيمة الضريبة المؤجلة، وتنتج الضريبة المؤجلة وفق هذه الطريقة من الفروقات المؤقتة بين القاعدة المحاسبية لأصل أو إلتزام وبين قاعدته الجبائية[3]، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-24): إثبات الضريبة المؤجلة وفق طريقة الإلتزام/ الميزانية

البيان	عناصر الأصول	عناصر الخصوم
القاعدة المحاسبية **أكبر** من القاعدة الجبائية	ضريبة مؤجلة خصوم	ضريبة مؤجلة أصول
القاعدة المحاسبية **أصغر** من القاعدة الجبائية	ضريبة مؤجلة أصول	ضريبة مؤجلة خصوم

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق.

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **المرجع السابق**، الفقرة 3.134.

[2] عادل جعنيط، **مرجع سبق ذكره**، ص 65.

[3] صديق حسوس، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري – دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص 74.

وأقر النظام المحاسبي المالي باستخدام طريقة الإلتزام /الميزانية لإثبات الضريبة المؤجلة كونها أعم وأشمل من طريقة التأجيل كون حساب النتائج يعتبر منتجا فرعيا لقائمة الميزانية.

ثانيا: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

قدم القرار المؤرخ 71 في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة أصول التي تدرج كحقوق ضريبية في ميزانية المؤسسة بضرب مبالغ الفروقات المؤقتة القابلة للاسترجاع في معدل الضريبة، والعكس بنسب للضرائب المؤجلة خصوم التي تدرج كديون ضريبية ناتجة عن الفروقات المؤقتة القابلة للدفع، وذلك بضرب هذه الفروقات في معدل الضريبة على أرباح الشركات الذي تخضع له المؤسسة.

1. **المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة أصول:** تسجل الضرائب المؤجلة أصول في نهاية الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي المتعارف عليها عند تواريخ الإقفال، دون حساب التحيين[1]، حيث تسجل عملية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول في دفتر يومية المؤسسة خلال نهاية كل سنة، بجعل الحساب 133 "ضرائب مؤجلة أصول" مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق، أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، ويجعل الحساب 692 "فرض الضريبة المؤجلة على الأصول" دائنا، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة عن الأصول فنسجل قيدا معاكسا.
2. **المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة خصوم:** تسجل الضرائب الموحلة خصوم في نهاية الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي عند اقفال الحسابات بدون تحيين[2]، حيث تسجل عملية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم في نهاية السنة، يجعل الحساب 134 "ضرائب مؤجلة عن الخصوم" دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المالية المقبلة، وهذا يجعل الحساب 693 "فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم" مدينا، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة عن الخصوم فنسجل قيدا معاكسا.

[1] Sonatrach, **Manuel de comptabilité générale de la classe 1**, Janvier 2010, PP 47-48.

[2] Sonatrach, **op.cit**, PP 49-50.

وتتشـكل أغلب الحالات المسـببة للفروقات المؤقتة والتي تتطلب معالجة عبر تقنية الضـرائب المؤجلة من:[1]

- إهتلاك التثبيتات (طرق الإهتلاك، مبلغ الإهتلاك، مراجعة مخطط الإهتلاك)
- خسائر قيم التثبيتات.
- تاريخ إدراج الأصل في الميزانية.
- إعانات الاستغلال.
- إعانات التجهيز.
- التغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء
- تقييم وإعادة تقييم التثبيتات.
- مصاريف البحث والتطوير.
- تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية.
- العقود طويلة الأجل.
- عقود الإيجار التمويلية.
- مؤونات الأعباء.
- الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.
- الخسائر الجبائية القابلة للترحيل.
- نتيجة التجميع المحاسبي
- عمليات الاندماج والاستحواذ والسيطرة.

وسيتم التطرق لمعالجة هذه العناصر بالتفصيل في الفصل الثاني.

[1] Conseil National de la Comptabilité, **LES IMPOTSDIFFERE**, **op.cit**, P 02.

خلاصة الفصل الأول

إن طبيعة العلاقة التي تعكس درجة الترابط والتفاعل بين المحاسبة والجباية، تظهر غالبا من خلال استفادة هذه الأخيرة من مخرجات المحاسبة والتي تتمثل في المعلومات المعروضة في القوائم المالية عند تحديد النتيجة الجبائية، وبالتالي يمكن أن نستنتج أن أي تغيير في المحاسبة ينتج عنه بالضرورة تغيير في الدخل الخاضع للضريبة، وهذا ما يبرر أن الارتباط الأساسي بين النتيجتين (الجبائية والمحاسبية) موجود في غالبية الدول، ويجعل إعادة معالجة الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الجبائي أكثر أو أقل أهمية واتصال أكثر أو أقل أهمية بين المحاسبة والجباية، وبالتالي فإن اختلاف الأهداف ينتج عنه بالضرورة اختلاف النتائج المتوصل إليها.

تفسر العلاقة القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في الفروقات المتباينة التي تظهر في الفجوة بين قواعد كلا النظامين، وهي انعكاس للاختلاف القائم بينهما من جهة وتعارض أهداف كل منهما من جهة أخرى، وهذا التعارض يؤدي إلى وجود اختلافات بين النتيجة المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، والنتيجة الجبائية التي تم الوصول إليها بتطبيق أحكام النظام الجبائي الجزائري، لأن النتيجة الجبائية (ربح جبائي) ماهي إلا نتيجة محاسبية (ربح محاسبي) معدلة وفق ما ينص عليه القانوني الجبائي الجزائري، فهو لا يستخدم هذه النتيجة مباشرة إلا بعد أن يجري عليها التسويات والتعديلات الضرورية بهدف الوصول إلى تحديد الريح الخاضع للضريبة أو ما يعرف بالوعاء الضريبي، وهذه التعديلات تتمثل في تسويات خارج المحاسبة، ويؤدي الاختلاف في قواعد كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري إلى ظهور آثار الوعاء الضريبي والحصيلة الجبائية وكذا القوائم المالية، وهذا سيتم التطرق له في الفصل الثاني.

الفصل الثاني: أثر بدائل التقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على الوعاء الضريبي.

تمهيد:

بهدف تقديم معلومات تتسم بدرجة كافية من المصداقية والملائمة والموثوقية، شرعت الجزائر على غرار العديد من الدول في إصلاح نظامها المحاسبي، وذلك من خلال تبني معايير محاسبية جديدة تتماشى مع أعمال التوافق المحاسبي الدولي، وتجلى هذا الإصلاح في صدور النظام المحاسبي المالي والذي اعتمد عند معالجته مختلف العناصر المكونة للقوائم المالية على قواعد ومبادئ مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية كمثل تبني أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني والقياس بالقيمة العادلة وعديد القواعد المرنة الأخرى، غير أن النظام الجبائي الجزائري الرامي إلى رفع الحصيلة الجبائية بهدف تحسين الأداء الاقتصادي للدولة، أصدر من جهته أحكاما تتنافي والأحكام التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وهذا ما أدى إلى ظهور فجوة محاسبية وجبائية تجلت في الأساس عند تحديد النتيجة، حيث ألزم المشرع الجبائي المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي بإعادة تصحيح هذه النتيجة حتى تتماشى مع أحكام القانون الجبائي.

إن إختلاف قواعد التقييم والاعتراف وفقا للنظام المحاسبي المالي عن نظيرتها الجبائية ترك الأثر المباشر على عملية تحديد الوعاء الضريبي، ومن خلال هذا الفصل سنعرض المعالجة المحاسبية والجبائية لمختلف بنود قائمتي الميزانية وحسابات النتائج مع تحليل أثر الإختلاف بين المعالجتين وفق كل نظام على الوعاء الضريبي، وحتى يتم إبراز كل ما سبق ذكره، تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الأثر على الوعاء الضريبي للاختلافات بين النظامين في معالجة التثبيتات

المبحث الثاني: الأثر على الوعاء الضريبي للاختلافات بين النظامين في معالجة باقي عناصر الأصول وعناصر الخصوم

المبحث الثالث: الأثر على الوعاء الضريبي للاختلافات بين النظامين في معالجة عناصر حسابات النتائج.

المبحث الرابع: الحلول المقترحة لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: الأثر الجبائي للاختلاف في معالجة عناصر التثبيتات

تعتبر التثبيتات أو ما تسمى الأصول الثابتة أو الأصول غير الجارية أيضا، من بين أهم عناصر الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وهذا ما ترك أثرا مباشرا على عملية تحديد الوعاء الضريبي، وسنعرف في هذا المبحث مفهوم وأنواع هذه التثبيتات وفق نظرة النظام المحاسبي المالي مع عرض المعالجة الجبائية لكل عنصر من عناصر التثبيتات والمتمثلة في التثبيتات المادية (العينية)، المعنوية، المالية، الإندماج والتثبيتات في شكل عقود الايجار التمويلية، وبعد عرض المعالجة المحاسبية والجبائية لكل عنصر من عناصر التثبيتات سنتطرق إلى الكيفية التي يتأثر بها الوعاء الضريبي جراء الاختلاف في المعالجة بين النظامين المحاسبي والجبائي.

المطلب الأول: التثبيتات المادية (العينية) والمعنوية والمالية

تعتبر قواعد التقييم والإدراج من بين أهم العوامل المسببة للاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، حيث تعتبر عناصر التثبيتات أكبر مكمن لنشوء الفروقات الجبائية وذلك راجع لقيمها المرتفعة في ميزانية المؤسسة وهذا ما جعل الإدارة الجبائية تولي أهمية كبيرة وعناية خاصة لشروط التقييم والاعتراف لكل عنصر من عناصر التثبيتات، وسنعرض في هذا المبحث المعالجة المحاسبية والجبائية لكل من تقييم وإعادة تقييم التثبيتات المادية والمعنوية، الإهتلاكات وخسائر القيمة، مع تبيان الأثر الناجم من هذا الإختلاف بين النظامين على الوعاء الضريبي.

أولا: تقييم وإعادة تقييم التثبيتات المادية (العينية) والمعنوية

إن خيار تقييم وإعادة تقييم بعض التثبيتات وفق أساس القيمة العادلة الذي طرحه النظام المحاسبي المالي يطرح تحدي في كيفية التوفيق بينه وبين المتطلبات الجبائية التي أقرها النظام الجبائي الجزائري، وسنعرض وجه كل نظام فيما يخص التقييم الأولي والتقييم اللاحق (إعادة التقييم) مع عرض الأثر على الوعاء الضريبي وفق ما يلي:

1. التقييم الأولي واللاحق للتثبيتات المادية (العينية) والمعنوية حسب SCF: تعتبر إعادة التقييم حسب النظام المحاسبي المالي إجراء حر بخلاف ما كان عليه الأمر في المخطط المحاسبي الوطني أين كانت تجرى بشروط صارمة وقانونية، حيث تتم وفقا لمراسيم تنفيذية تهدف إلى تصحيح القيمة التاريخية للعناصر الواردة في الميزانية حتى تقترب من القيم السوقية، ولهذا فإن إعادة التقييم بالنسبة لـ **SCF** هي قرار إداري يقره مجلس إدارة المؤسسة وفقا للمادة 717 من القانون التجاري المتعلقة بالتغيرات في الطرق، وبالتالي فهي قابلة للتطبيق بكل بحرية؛ و لا توجد أحكام تشريعية أو تنظيمية محددة تحددها كما هو الحال مع (**PCN**).[1]

تشكل إعادة تقييم الأصل تغييرًا في الطرق المحاسبية، لكن ليس بالمعنى المقصود في معيار المحاسبة الدولي رقم 08، ولكن ضمن ما هو مقصود في معيار المحاسبة الدولي 16 "**الممتلكات والآلات والمعدات**" ومعيار المحاسبة الدولي 38 "**الأصول غير الملموسة**"، وتخضع إعادة تقييم العقارات الاستثمارية على المستوى الدولي لمعيار المحاسبة الدولي رقم 40، ويمكن القول أن هذا التغيير محدد في الطريقة التي يؤثر بها على حقوق المساهمين أو مصروفاتهم للسنة المالية التي يتم خلالها تنفيذ الصفقة دون التأثير على السنوات السابقة (بدون معالجة رسمية) أو أرصدة افتتاحية كما في حالة حدوث تغيير في طريقة المحاسبة.[2]

والجدول التالي يوضح عملية التقييم وإعادة التقييم للتثبيتات المادية والمعنوية حسب النظام المحاسبي المالي:

الجدول رقم (2-1): طرق تقييم وإعادة تقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي

البيان	التقييم الأولي	التقييم البعدي (اللاحق)
التثبيتات المعنوية	في حالة الحيازة على التثبيت المعنوي فإن قيمته تتكون من ثمن الشراء الذي يتضمن جميع الضرائب والرسوم غير المسترجعة ناقص التخفيضات المالية والتجارية، وجميع التكاليف المباشرة المتعلقة بتحضير التثبيت للاستغلال، أما بالنسبة للتثبيتات المعنوية	بعد التقييم الاولي للتثبيتات المعنوية، فإنه في اخر الدورة يعاد تقييمها بالتكلفة التاريخية ناقص مجموع الإهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة للسنوات السابقة، أو حسب القيمة العادلة حيث مبلغ التثبيت المعنوي يساوي القيمة السوقية لهذا التثبيت في تاريخ إعادة

[1] Boubir Dielloul, **La réévaluation des immobilisations corporelles et incorporelles, traitements comptable et fiscal**, Revue L'Auditeur, No4, CNCC, Alger, 25/10/2015, p : 31.

[2] Boubir Dielloul, **Op cit**, P 31.

	المنتجة داخل المؤسسة فإن قيمتها تساوي مجموع التكاليف المتحملة بداية من تاريخ استفاء هذا التثبيت للشروط الخاصة للتثبيتات المعنوية، ولا تدخل في قيمته التكاليف السابقة لهذا التاريخ حتى ولو كانت متعلقة به[1].	التقييم ناقص مجموع الإهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة.
التثبيتات المادية	وفقا للنظام المحاسبي المالي تدرج التثبيتات المادية (العينية) في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة والمتضمنة تكاليف الاقتناء وتكاليف تجهيزها في أماكنها، والرسوم المدفوعة غير القابلة للاسترجاع والأعباء المباشرة الأخرى ناقص التخفيضات التجارية والمالية الممنوحة، أما التثبيتات المادية (العينية) والتي قامت المؤسسة بإنتاجها لنفسها فتتضمن تكلفة العتاد، واليد العاملة ومختلف أعباء الإنتاج الأخرى، كما تدرج تكلفة تفكيك التثبيت عند انقضاء مدة الانتفاع به أو تكلفة تجديده وتهيئة موقع التثبيت إلى تكلفة انتاج التثبيت المعني، أو عند الاقتناء إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزاميا لدى المؤسسة[2] ، أما النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة المادية فتدرج ضمن أعباء السنة المالية المستحقة خلالها إلا اذا كانت تساهم في رفع مستوى نجاعة التثبيت (زيادة المنافع الاقتصادية) فإنها تضاف إلى قيمة	يقصد بإعادة تقييم التثبيتات المادي تعديل قيمته الدفترية وهذا بغية تقريبها من القيمة العادلة أو الجارية للتثبيت، ويترتب عن عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة التثبيت بعد إعادة تقييمه أكبر أو أقل من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمه، فالمبدأ الأساسي لتقييم التثبيتات المادية الواردة في القوائم المالية هو استبدال الأسعار الأولية بالأسعار الجارية في تاريخ التقييم[6]، ويتيح النظام المحاسبي المالي للمؤسسة بعد الإدراج الأولي للتثبيت المادي بتكلفته أن يدرج في الحسابات التثبيتات المادية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحدد مبلغها مسبقا على أساس المبلغ المعاد تقييمه[7]، وفي إطار هذه المعالجة الخاصة المرخص بها يدرج التثبيت المادي في الحسابات بمبلغه المعاد تقييمه وهي القيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم ناقص الإهتلاكات وخسائر القيمة اللاحقة[8]، ويشترط النظام المحاسبي المالي أن تتم عملية إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المادية اختلافا جوهريا عن القيمة التي تكون قد حددت باستعمال القيمة الحقيقية

[1] يخلف إيمان، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص ص 120-121.

[2] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 5.121،

[6] مباركي مروان، العربي حمزة، **واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 19، الجزائر، جامعة البليدة 2، 2018، ص 260.

[7] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 20.121.

[8] **نفس المرجع**، الفقرة 21.121.

	التثبيت[1] ، أما بالنسبة للتثبيتات المادية المكتسبة، تتمثل قسمة إدراجها في الحسابات بالقيمة الحقيقية بتاريخ الدخول، أما إذا كانت مسلمة كمساهمات عينية من الشركاء فإنها تكلفتها تمثل قيمة المساهمات[2]، وفي حالة مبادلة تثبيت مادي بتثبيت أخر، تقاس تكلفة هذا التثبيت بالقيمة العادلة للأصل المستلم والذي يعادل القيمة العادلة للتثبيت المستبدل بعد التسوية النقدية.[3]	بتاريخ الاقفال، وإذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الحقيقية للتثبيتات المادية (من غير الأراضي والمباني) مثل منشآت الإنتاج في غياب مؤشرات تدل على قيمتها السوقية فيتم تقييمها بتكلفة تعويضها الصافية من الإهتلاك، وفي حالة نتج عن عملية إعادة التقييم وجود خسارة في قيمته المحاسبية، فإن الزيادة تسجل محاسبيا مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة في الحساب حـ 105 "فارق إعادة التقييم"، أما إذا كانت عملية إعادة التقييم إيجابية تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس التثبيت خلال فترات سابقة وتم إدراجها كعبء فتدرج إعادة التقييم الإيجابية في الحسابات كمنتوج حـ 781، وعند إعادة تقييم تثبيت مادي فإن مجموع الإهتلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الاجمالية المحاسبية للأصل بحيث تكون القيمة المحاسبية للأصل عقب إعادة تقييمه مساوية للمبلغ المعاد تقييمه[7]. وإذا نتج عن عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة فإن الخسارة تسجل "كفارق إعادة التقييم" إذا سبق إدراجها في الحسابات ضمن رؤوس الأموال الخاصة للتثبيت نفسه، ويقيد الرصيد الفائض (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء ضمن حسابات الأعباء حـ 681، ويعتبر استرجاع الخسارة في قيمة تثبيت أعيد تقييمه كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية.[8]

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 6.121.

[2] يخلف إيمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 121.

[3] سحنون اسامة، بن ربيع حنيفة، **واقع المحاسبة عن التثبيتات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، جامعة بشار، الجزائر، 2019، ص706.

[7] هني محمد فؤاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 142.

[8] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 16.121.

	العقارات الموظفة	الأصول البيولوجية
حالات خاصة في تقييم بعض التثبيتات	يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا (أرض، بناية أو جزء من بناية) مملوكا لتقاضي إيجار أو تثمين رأس المال، فهو لذلك غير موجه إلى: - الاستعمال في إنتاج أو تقديم سلعة أو خدمة أو لأغراض إدارية؛ - البيع في النشاط العادي. بيد أن إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية تقيم أولا إما بالتكلفة التاريخية أو القيمة الحقيقية (العادلة)، وتطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات، وإذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية (العادلة) بصورة موثوق فيها فإن العقارات الموظفة تدرج بالتكلفة التاريخية وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يخص وصف العقار، والأسباب التي حالت دون تطبيق القيمة الحقيقية (العادلة)[1]، والخسارة أو الربح الناتجان من تقييم القيمة الحقيقية (العادلة) للعقار الموظف يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها[2].	يتم تقييم الأصل البيولوجي عند إدراجه في الحسابات لأول مرة وفي تاريخ كل اقفال للحسابات بقيمته الحقيقية (العادلة) ويطرح منها المصاريف المقدرة لحظة البيع إلا إذا تعذر تقدير قيمته الحقيقية (العادلة) بصورة موثوق بها، وفي هذه الحالة يتم تقييم هذا التثبيت البيولوجي بتكلفته منقوصا منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة، والخسارة أو الربح الناتجان من تقييم القيمة الحقيقية (العادلة) المنقوص منها المصاريف المقدرة في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.[3]

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المراجع الموضحة في إحالات التهميش داخل الجدول.

ويمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لفارق إعادة التقييم كما هو موضح في الجدول التالي:

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 17.121.

[2] **نفس المرجع**، الفقرة 18.121.

[3] **نفس المرجع**، الفقرة 19.121.

الجدول رقم (2-2): المعالجة المحاسبية لفارق إعادة التقييم الموجب والسالب

فارق إعادة التقييم	المعالجة المحاسبية
فارق إعادة التقييم الموجب	في حالة كانت أول عملية تقييم يقيد مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة وذلك في الحساب **105** " **فارق إعادة التقييم**"
فارق إعادة التقييم الموجب الموالي لفارق إعادة تقييم سالب	في هذه الحالة يجب أولا استرجاع الخسارة السابقة في الحساب **781** " **استرجاعات خسائر القيمة – الأصول غير الجارية**" وما زاد عن مبلغ الخسارة يسجل في الجانب الدائن للحساب **105** " **فارق إعادة التقييم**"
فارق إعادة التقييم السالب	في حالة كانت أول عملية يسجل مباشرة في الحساب **681** " **مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – الأصول غير الجارية**"
فارق إعادة التقييم السالب الموالي لفارق إعادة تقييم موجب	في هذه الحالة يسجل كرصيد للحساب **105** " **فارق إعادة التقييم**" وما زاد عن ذلك يسجل في الحساب **681** " **مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – الأصول غير الجارية**"

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مباركي مروان، العربي حمزة، مرجع سبق ذكره، ص 267.

2. المعالجة الجبائية لعملية إعادة التقييم: أصدر المشرع الجبائي عدة نصوص تخص عملية إعادة التقييم وذلك من خلال بعض المواد في مختلف قوانين المالية إضافة لبعض التعليمات الصادرة من المديرية العامة للضرائب لغرض مسايرة المستجدات التي جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالقياس والتقييم المحاسبي، ونعرضها كما يلي:

أ. المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009:[1] حيث تضمنت هذه المادة تعديلا في مادتين في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث تمثل التعديل فيما يلي:

- **المادة 185:** يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 5 سنوات؛ **(تم إلغاء هذه المادة بموجب المادة 52 من قانون المالية لسنة 2022).**

[1] **الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 29 رجب عام 1430 الموافق لـ 22 يوليو 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009**، المادة 10.

- **المادة 186:** يقيد فائض مخصصات الإهتلاك المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة.

ب. المادة 04 من قانون المالية لسنة 2019:[1] وتضمنت هذه المادة استحداث مادتين في قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة تمثلت في المادة 186 مكرر والمادة 186 مكرر 1، حيث نصتا على ما يلي:

- **المادة 186 مكرر:** لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم للتثبيتات غير القابلة للإهتلاك، ويسجل فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم، ويكون هذا الأخير غير قابل للتوبع؛
- **المادة 186 مكرر 1:** يحسب فائض أو ناقص قيمة للتنازل عن التثبيتات القابلة وغير القابلة للإهتلاك، انطلاقا من القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم.

ت. التعليمة 02 الصادرة في 2019/03/20 المتضمنة المعالجة الجبائية لفارق إعادة تقييم التثبيتات:[2]

تضمنت هذه التعليمة عدة نقاط تشرح فيها نصوص المواد سالفة الذكر، إضافة لعرضها لأمثلة تطبيقية توضيحية لمعالجة فارق إعادة التقييم وفائض قيمة التنازل، وتلخصت أهم نقاط هذه التعليمة فيما يلي:

- التذكير بأن يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 5 سنوات؛ وذلك تطبيقا للمادة 185 من ق.ض.م.و.م.
- عدم إدراج فارق إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للإهتلاك في النتيجة الجبائية عند حساب الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، وهذا تطبيقا للمادة 186 مكرر.
- ضرورة تقييد فارق إعادة التقييم في خصوم الميزانية في حساب مخصص له من حسابات رأس المال؛
- إخضاع فارق إعادة التقييم للضريبة في حالة توزيعه أو تحويله لرأس المال الاجتماعي أو الاحتياطات أو المرحل من جديد؛
- حساب فائض او ناقص قيمة التنازل على أساس القيمة المحاسبة الأصلية قبل القيام بعملية إعادة التقييم.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 79، **القانون 18-18 المؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440 الموافق لـ 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019**، المادة 04.

[2] MINISTERE DES FINANCES, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, **CIRCULAIRE N°02 Traitement fiscal de la réévaluation des immobilisations**, 20 MARS 2019.

- عدم قبول خصم فارق إعادة التقييم السلبي (حـ 681: مخصصات خسائر القيمة) من الربح الخاضع للضريبة.

3. **أثر عملية إعادة التقييم على الوعاء الضريبي:** من خلال القوانين والتعليمات الجبائية الصادرة المنظمة لعملية إعادة تقييم التثبيتات، يتضح أن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على التكلفة التاريخية سواء عند حساب قسط الإهتلاك أو عند تحديد نتيجة التنازل عن التثبيت، وبالتالي يكون الأثر الجبائي للتغيرات الحاصلة في المبلغ القابل للإهتلاك كما يلي:[1]

- **إذا كان فارق إعادة التقييم موجب، "القيمة العادلة > القيمة المحاسبية الصافية"** وتطبيقا لنص المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن نصيب قسط الإهتلاك السنوي القابل للخصم جبائيا لا يتضمن الحصة الناجمة عن عملية إعادة التقييم، ما يعني إعادة دمج الفرق بين قسط الإهتلاك المحسوب بناءا على القيمة العادلة (بعد إعادة التقييم) وقسط الإهتلاك المحسوب على القيمة المحاسبية الصافية (قبل إعادة التقييم) ضمن الوعاء الخاضع للضريبة، غير أنه يمكن تحويل فارق إعادة التقييم مباشرة في السنة التي تم فيها إجراء العملية إلى النتيجة الجبائية دون اللجوء إلى تحويله بنفس وثيرة الإهتلاك، فالنص الصريح للمادة 186 لم يضع حيزا زمنيا محددا وتضمن تحويل الفارق إلى النتيجة بصفة عامة.
- **إذا كان فارق إعادة التقييم سالب، "القيمة العادلة < القيمة المحاسبية الصافية"** إعادة دمج خسارة القيمة المسجلة محاسبيا في حـ: 681 ضمن الربح الخاضع للضريبة، مع قبول خصم قسط الإهتلاك كسابقه من الأقساط السنوية ما يعني اعتبار خسارة القيمة في التثبيت المادي حدث غير جبائي.

من خلال المعالجة المحاسبية والجبائية لعملية إعادة التقييم يتضح جليا أن الإختلاف الجوهري في القواعد المحاسبية والجبائية يكمن في نوع عملية إعادة التقييم، فالنظام الجبائي يرفض الاعتراف بعمليات إعادة التقييم الحرة التي أقرها النظام المحاسبي المالي، والإشكال الجبائي المطروح يتمثل في مصدر الحصول على القيمة العادلة في ظل عدم توفر أسواق تمتاز بمعايير المنافسة التامة يستند عليها لإعطاء قيم تمتاز بالموثوقية في الجزائر، ودون شك سيكون لهذه القيمة أثرا على الوعاء الضريبي سواء بالنقصان أو الزيادة لهذا فعدم

[1] عيسى ابراهيم رشيد وآخرون، **فارق إعادة تقييم التثبيتات بين المعالجة الجبائية والمعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 17، العدد 27، جامعة الشلف، 2021، ص 353-354، **بتصرف.**

اعتراف النظام الجبائي الجزائري بعمليات إعادة التقييم الحرة ناجم من كون هذه الأخيرة قد تفتح باب ممارسات التهرب الضريبي على ما مصرعيه ما يعني ضياع موارد جبائية إضافية على الخزينة العمومية.

أما عن عمليات التقييم القانونية والتي يتم تنظيمها عبر مراسيم تنفيذية صادرة من قبل السلطات القانونية المخولة بذلك، حيث يصدر فيها معاملات إعادة التقييم حسب كل تثبيت فتعتبر عمليات قانونية يعترف بها النظام الجبائي الجزائري، وفرق إعادة التقييم الناتج من عملية إعادة التقييم القانونية يكون عادة غير خاضع للضريبة.

ثانيا: الإهتلاكات وخسائر القيمة

إن الإهتلاك وفق النظام المحاسبي المالي أصبح يمثل توزيعا منتظما للمبالغ المهتلكة طوال مدة إهتلاك التثبيت أي أن الأمر متعلق باستنفاذ المنافع الاقتصادية، بخلاف ما كان عليه في المخطط المحاسبي الوطني حين كان مفهوم الإهتلاك يمثل استرجاعا للتكلفة، كما يمكن لقيمة هذه التثبيتات أن تنخفض عن قيمتها المحاسبية الصافية في نهاية السنة ما يعني تسجيل هذا الانخفاض في القيمة، ما يعني ظهور فروقات جبائية كون النظام الجبائي الجزائري يفرض شروطا صارمة في قبول تسجيل مثل هذه الأحداث، وسيتم التطرق من مفهوم الإهتلاك وخسارة القيمة وفق النظام المحاسبي والنظام الجبائي مع محاولة تحليل اثار هذا الاختلاف على الوعاء الضريبي.

1. مفهوم الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري:

الجدول رقم (2-3): أوجه التباين بين SCF والنظام الجبائي الجزائري في معالجة الإهتلاكات وخسائر القيمة للتثبيتات.

عناصر الاختلاف		القواعد المحاسبية (حسب SCF)	القواعد الجبائية (حسب النظام الجبائي الجزائري)
الإهتلاك	مفهوم الإهتلاك	الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بتثبيت عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية	يعرف الإهتلاك من المنظور الجبائي على أنه تدني قيمة الأصل والهدف منه استرجاع قيمة الأصل[1]، كما يقصد به المعاينة المحاسبية للخسارة التي تتحملها قيمة

[1] يخلف إيمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 138.

		لتثبيت أنتجته المؤسسة لنفسها[1]، بحيث لا يطبق الإهتلاك على:[2] - التثبيتات التي استأجرتها المؤسسة من الغير (الايجار التشغيلي البسيط وليس الايجار التمويلي). - التثبيتات التي لا تزال قيد الإنجاز والتي يمكن أن تكون محل خسارة قيمة. ومنه يعتبر الإهتلاك عملية تخصيص تكلفة أصل مادي أو معنوي لتتحول تدريجيا إلى مصروف اهتلاك يوزع على مدى عمره الانتاجي المقدر، وذلك بأسلوب عقلاني ومتناسق.[3]	الأصول الثابتة والتي تتناقص مع مرور الوقت نتيجة الاستخدام أو التقادم عبر الزمن.[5] فللإهتلاك خاصية إجبارية في كل سنة مالية، سواء حققت المؤسسة ربح أو خسارة، فالتقصير في حساب وتسجيل الإهتلاك يجعل نتيجة السنة المالية مظللة وهذا ما قد يترتب عن تحقيق أرباح مضخمة ما يعني توزيع أرباح وهمية على المساهمين.
	تاريخ إدراج الأصل في الميزانية	تدرج الأصول حسب النظام المحاسبي المالي في الميزانية ابتداء من تاريخ تحويل المنافع الاقتصادية و الأخطار المرتبطة به إلى المؤسسة (تحت سيطرة ورقابة المؤسسة)	يرتكز المبدأ الجبائي على الشكل القانوني الذي يختلف تماماً مع المنظور الاقتصادي الذي جاء به النظام المحاسبي المالي والمستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، حيث تدرج الأصول ابتداء من تاريخ استلام الأصل أو تاريخ الانتهاء من إنتاج الأصل المثبت، مع عدم مراعاة تاريخ بداية الاستعمال وتحويل المنافع الاقتصادية.[6]
	مدة الإهتلاك	مدة الإهتلاك هي مدة الانتفاع بالأصل.	مدة الإهتلاك هي مدة حيازة الأصل،
	نوع الإهتلاك	الطريقة الخطية، الطريقة المتناقصة، الطريقة المتزايدة وطريقة وحدات الإنتاج.	يطبق بقوة القانون نظام الإهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات[7] ، غير أنه يمكن تطبيق الإهتلاك

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 7.121.

[2] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة 1، بدون دار نشر، سطيف، 2011، ص 13.

[3] رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية: القياس والافصاح في القوائم المالية**، الطبعة 1، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 259.

[5] بن توتة قندوز، **مرجع سبق ذكره**، ص 103.

[6] سحنون أسامة، بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص 707.

[7] المادة 174-1، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023، (معدل بموجب المادة 12 من قانون المالية لسنة 2010)

			المتناقص على التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسة من غير المباني والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة النشاط، كما يمكن تطبيق الإهتلاك المتناقص على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي[1]، إضافة للسماح بتطبيقه على القيمة المتبقية من التثبيتات الواجب إهتلاكها ماليا[2]، وعلاوة على هذا فقد أجاز النظام الجبائي الجزائري للمؤسسات استعمال نظام الإهتلاك المتزايد شريطة إرفاق رسالة اختيار هذا النظام في تصريحها السنوي، على أن يكون هذا الخيار لا رجعة فيه.[3]
	المبلغ القابل للإهتلاك	تكلفة الحيازة ناقص القيمة المتبقية المقدرة.	يحسب الإهتلاك المالي على أساس سعر الشراء أو تكلفة إنتاجه.[4]
	القيمة المتبقية	قد تكون القيمة المتبقية لأصل ما موجبة عند نهاية مدة الإهتلاك.	لا يعترف النظام الجبائي بالقيمة المتبقية، ويعتبرها معدومة.
	مراجعة مخطط الإهتلاك	يسمح النظام المحاسبي المالي بدراسة ومراجعة مخطط الإهتلاك بصفة دورية إذا تبين أن هذا الأمر ضروري.	لا يمكن بأي مراجعة مخطط الإهتلاك.
خسائر القيمة		عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل (مادي أو معنوي) أقل من قيمته المحاسبية الصافية، تسجل المؤسسة خسارة في القيمة.	لم يتم ذكر خسائر القيمة عن التثبيتات ضمن قائمة الأعباء القابلة للخصم من الناحية الجبائية،

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008.

[1] المادة 174-2-أ، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[2] المادة 174-2-ب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[3] المادة 174-3، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[4] المادة 174-2- هـ، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

2. النظرة الجبائية للإهتلاك وخسارة القيمة: طبقا للتشريع الجبائي الجزائري فإن خصم قسط الإهتلاك من الربح الخاضع للضريبة مرهون بمدى استجابته لجملة من الشروط يمكن عرضها كما يلي:[1]

أ. يجب أن يطبق الإهتلاك على العناصر المعرضة للتدهور أو الانخفاض: بمعنى أن الإهتلاك لا يخص إلا عناصر الأصول التي تتعرض قيمتها للانخفاض بدون إمكانية استرجاعه كما هو الحال بالنسبة للمؤونات وهذا التدهور قد ينتج عن الاستخدام أو من التقادم الزمني، على عكس بعض العناصر كالأراضي وشهرة المحل التي لا تتعرض للتدهور إلا من جراء الاستخدام أو الزمن فإنه لا يطبق عليها الإهتلاك.

ب. يطبق الإهتلاك فقط على التثبيتات الواردة في أصول الميزانية: وفقا لهذا الشرط فإنه لا يمكن خصم الإهتلاك من النتيجة الجبائية إلا إذا كان الأصل المهتلك يظهر في ميزانية المؤسسة، وتمتلكه المؤسسة ملكية قانونية وليس ملكية اقتصادية.

ت. يجب أن يكون الإهتلاك مطابق للتدهور الفعلي الذي تكبده التثبيت: معنى أنه يجب حساب قسط الإهتلاك السنوي على أساس تكلفة الحيازة أو تكلفة إنتاجه أو عند إعادة تقييمه بناء على القيمة المعاد تقييمها ، وبالتالي فإن مجموع الإهتلاكات المتراكمة في غاية المدة المقدرة لاستعماله يجب أن تعادل القيمة الأصلية و ما يفوقها من الإهتلاكات يعاد دمجه في الربع الخاضع للضريبة، و فيما يخص السيارات السياحية فإن قاعدة حساب الإهتلاك القابل للخصم هو 3.000.000 دج متضمن الرسم ولا يطبق هذا السقف إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة، ويتم حساب الإهتلاك للتثبيتات التي تمنح الحق في خصم TVA والتي تستعمل في نشاط خاضع لـ TVA على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة خارج الرسم HT، أما أساس الإهتلاك للتثبيتات المخصصة لنشاط غير خاضع لـ TVA فيتم حسابه على أساس سعر الاقتناء بكل الرسوم TTC.[2]

ث. استخدام التثبيتات يجب أن يكون في إطار التسيير العادي للمؤسسة: يجب أن يندرج الأصل القابل للإهتلاك ضمن الوسائل اللازمة لممارسة نشاط المؤسسة، وتستبعد إهتلاكات التثبيتات غير الضرورية للاستغلال لأنها لا تدخل ضمن الاستغلال العادي للمؤسسة.

---

[1] بن توتة قندوز، **مرجع سبق ذكره**، ص 104-105

[2] المادة 141-3، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

ج. **يجب خصم مخصصات الإهتلاكات فقط من نتائج الدورات التي ترتبط بها:** يجب خصم الإهتلاكات من السنة التي تكبدت المؤسسة خلالها التدهور في القيمة ولا يمكن خصم أقساط متعلقة بسنوات سابقة نتيجة عدم تسجيلها سهوا، ولا يقبل تأجيل خصم الإهتلاكات سواء حققت المؤسسة ربحا أو خسارة.

ح. **يجب تسجيل قسط الإهتلاك في محاسبة المؤسسة:** بمعني يجب على المؤسسة تسجيل الإهتلاك في صورة قيود محاسبية حتى تتمكن من خصمها من الربح الخاضع للضريبة، وفي الحالة العكسية تحرم المؤسسة من الخصم.

خ. **تسجيل مخصصات الإهتلاكات في جدول الإهتلاكات:** يتوجب على المؤسسة أن تظهر الإهتلاك في الجدول السادس من القوائم الجبائية الخاص بالإهتلاكات مع إبراز الإهتلاكات المتراكمة وقسط الإهتلاك السنوي والتثبيتات المتنازل عنها والإهتلاكات المتراكمة في نهاية السنة والإهتلاكات الجبائية والفروقات الناتجة ومقارنتها مع الإهتلاكات المحاسبية، ويرفق هذا الجدول مع التصريح السنوي حتى تستجيب لقابلية الخصم.

3. أثر ممارسة الإهتلاك وخسارة القيمة وفق SCF على الوعاء الضريبي:

يعتبر موضوع الاختلاف في مجال الإهتلاكات وخسائر القيمة للتثبيتات أوسع دائرة خلاف قائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري بالدرجة الأولى، وهذا ما شكل تحديا واضحا لدى المؤسسات الاقتصادية نظرا لتعدد مكامن الاختلاف (قاعدة حساب الإهتلاك، مدة الإهتلاك، طريقة الإهتلاك، تاريخ إدراج التثبيت ...) حيث ينجم أثر جبائي من هذا الاختلاف كما يلي:

- إذا كان الإهتلاك المستخدم في حساب الربح الخاضع للضريبة (الإهتلاك الجبائي) أكبر من الإهتلاك المحسوب في تحديد النتيجة المحاسبية، فإنه تنشأ فروق مؤقتة قابلة للخصم وبالتالي تكوين ضريبة مؤجلة أصول؛
- في حالة كان الإهتلاك المحاسبي أكبر من الإهتلاك الجبائي (الحالة العكسية)، فإنه تنشأ فروق مؤقتة خاضعة للضريبة وبالتالي تكوين ضريبة مؤجلة خصوم،
- في حالة كان الاختلاف دائم ونهائي فلا حاجة لتكوين ضريبة مؤجلة رغم وجود أثر على الوعاء الضريبي.
- في حالة كان الإهتلاك المحاسبي يساوي الإهتلاك الجبائي فلا وجود لأي أثر على الوعاء الضريبي وهذا ما يعني عدم تكوين ضريبة مؤجلة أيضا.

إن اعتماد القواعد الجبائية على التكلفة التاريخية فقط في حساب إهتلاكات التثبيتات حتى وإن خضعت لعملية إعادة التقييم، يدل على وجود تناقض في القوانين الجبائية بحد ذاتها، فبالرجوع إلى نص المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص على أنه "**تقيد فوائض مخصصات الإهتلاكات المتأتي من علمية إعادة التقييم في نتيجة السنة**"، أي تدرج مخصصات الإهتلاكات بالتناسب مع القيمة الاجمالية للتثبيت بعد عملية إعادة التقييم وليس بالتكلفة التاريخية، وهذا ما يؤدى إلى إبراز فارق كبير بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، كما أن الاعتراف بخسارة في القيمة (فارق إعادة التقييم السلبي) يؤثر على مخطط الإهتلاك، حيث قد يتسبب في تسريع وتيرة إطفاء التثبيت[1]، ما يعني وجود تأثير جبائي على المبلغ القابل للإهتلاك، وهنا تختلف القاعدة المحاسبية عن القاعدة الجبائية ما يلزم المؤسسة بتسجيل ضريبة مؤجلة أصول لإخفاء هذا الإختلاف[2]، كما أن التأثير يمتد إلى أقساط الإهتلاك المستقبلية وهذا ما يعني التأثير على الوعاء الضريبي إما بالزيادة أو النقصان وهذا تبعا لاختبارات نقصان القيمة من سنة لأخرى.

ثالثا: التثبيتات المالية

1. تعريف التثبيتات المالية وفق النظام المحاسبي المالي: التثبيتات المالية هي تلك الأصول المالية التي تحتفظ بها المؤسسة لفترة متوسطة أو طويلة الأجل أي لفترة تفوق (12) شهرا إبتداءا من تاريخ إقفال الدورة[3]،

وتصنف التثبيتات المالية وفق النظام المحاسبي المالي وفقا لمنفعتها والأسباب السائدة عند اكتسابها إلى أربعة أنواع هي:[4]

---

[1] Mohamed Mebarki, Brahim BOURENANE, **La Convergence entre La Comptabilité selon SCF et La Fiscalité (Amortissement et Pertes de Valeur) Cas de la Direction Maintenance Laghouat**, *Revue DIRASSAT_numéro économique, V(8), N(1), 2017,* p 245.

[2] Lassouag amine, **ASPECT COMTABLE ET FISCAL DES PERTES DE VALEUR DES ACTIFS NON COURANTS : Suivant le SCF et la règlementation fiscale**, 2015, p 06.

[3] بوسبعين تسعديت، حسياني عبد الحميد، **محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، دار النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2018، ص 90.

[4] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 1.122.

أ. **سندات المساهمة والحسابات المدينة:** وهي السندات التي يعتبر امتلاكها توسعا لنشاطات المؤسسة، كونها تسمح لها بممارسة النفوذ أو السيطرة على المؤسسة التي تصدر تلك السندات، أو أن تمارس الرقابة عليها (المشاركة في الفروع، المساهمة في المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة)

ب.السندات المثبتة لنشاطات المحفظة: وهي السندات المحتفظ بها من طرف المؤسسة بغية تحقيق مردودية مرضية في الأجل الطويل، دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها.

ت. سندات مثبتة أخرى: وتتمثل في حصص رأس مال (كالأسهم) أو توظيفات (كالسندات) طويلة الأجل، والتي تكون المؤسسة قادرة أو ملزمة على الاحتفاظ بها إلى حين حلول أجل استحقاقها.

ث.القروض والحسابات المدينة التي أنشأتها المؤسسة: وهي التي لا تنوي المؤسسة أو ليس لها القدرة على بيعها في الأجل القصير (الحسابات الدائنة لدى الزبائن، الودائع والكفالات، القروض الممنوحة للغير...) والتي تفوق (12) شهرا.

1.تقييم التثبيتات المالية:

الجدول رقم (2-4): التقييم الأولى والتقييم اللاحق التثبيتات المالية وفق النظام المحاسبي المالي

نوع التقييم	تقييم التثبيتات المالية
التقييم الأولي	تدرج في الحسابات التثبيتات المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها والتي هي القيمة الحقيقية (العادلة) لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المسترجعة والمصاريف البنكية، ولا تدرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها وغير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب[1]، وتسجل في القوائم المالية الفردية المشاركات في الفروع والمنشآت المشتركة والمشاركة التي لم تتم حيازتها ضمن الغرض الوحيد هو التنازل عنها في مستقبل قريب، كما تسجل في الحسابات الدائنة المرتبطة بهذه المشاركات بتكلفة مهتلكة (وهي المبلغ الذي قوم به الأصل المالي أو الخصم المالي عند إدراجه الأولي في الحسابات، منقوص منه تسديدات الديون الرئيسية مضافا إليه أو محذوفا منه الإهتلاك المتراكم (المجمع) لأي فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند الاستحقاق، منقوصا منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية للتحصيل[2]) وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاختبار في تناقص القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول.[3]

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 2.122.

[2] **نفس المرجع**، الفقرة 4.122.

[3] **نفس المرجع**، الفقرة 3.122.

التقييم اللاحق[1]	**الأصول المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة**	القيمة الحقيقية (العادلة) والفرق يحمل في رؤوس الأموال الخاصة.
	الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق	التكلفة المهتلكة مطروحا منها أي مخصص لقاء التدني في قيمتها
	الأصول المالية المتاحة للبيع	القيمة الحقيقية (العادلة) مطروحا منها أي مخصص لقاء التدني في قيمتها، كما يسجل الفرق الناتج عن إعادة التقييم في حساب رؤوس الأموال الخاصة حـ 104.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المراجع الموضحة في إحالات التهميش داخل الجدول.

2. النظرة الجبائية للتثبيتات المالية وأثرها على الوعاء الضريبي: من الناحية الجبائية لم ترد أي قاعدة تخص طريقة الادراج الأولي، وبالتالي يمكن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي وهذا استنادا على نص المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، أما فيما يتعلق بالتقييم اللاحق فقد ورد في النظام الجبائي الجزائري وبصفة عامة، على أنه يمكن تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات في النتيجة الجبائية وفي أجل أقصاه خمس (5) سنوات وذلك عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي[2]، ولم يتم التفصيل في أي نوع من التثبيتات (عينة، معنوية أو مالية)، وهنا يمكن القول أن هناك تعارض بين ما نص عليه النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، فالأول نص على تقييد الفائض ضمن رؤوس الأموال الخاصة دون ترحيله إلى النتيجة بخلاف ما نص عليه القانون الجبائي، كما لم يتطرق النظام الجبائي الجزائري لمفهوم خسائر القيمة باستثناء خسائر القيمة عن المخزونات واكتفى بذكر المؤونات والإهتلاكات المحسوبة سنويا فقط، ولهذا فمن الممكن أن يكون سبب عدم تعرض النظام الجبائي الجزائري للتثبيتات المالية خاصة خسائر القيمة هو الخوف من تآكل الإيرادات الجبائية خاصة وأن محاسبة الأدوات المالية عموما تمتاز بالمرونة الكبيرة وهذا ما يجعل أمر تخصيص نص جبائي لها صعب جدا خاصة في ظل الغياب التام للسوق المالي النشط في الجزائر، فإدراج فائض القيمة محاسبيا في رؤوس الأموال الخاصة

[1] بوسبعين تسعديت، حسياني عبد الحميد، **محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 95.

[2] المادة 185، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2021، (المادة ملغاة بموجب المادة 52 من قانون المالية لسنة 2022).

وتسجيل خسائر القيمة في نتيجة الدورة يجعل الوعاء الضريبي يتقلص أكثر وأكثر وهذا ما سينعكس على الحصيلة الجبائية العامة أيضا بالنقصان.[1]

المطلب الثاني: الاندماج – تجميع الكيانات – الحسابات المدمجة

عند قيام المؤسسة الأم بتجميع ميزانيتها مع ميزانيات الشركات الفرعية والتابعة لها، يتعين عليها الإفصاح على قوائم مالية تعكس الوضعية المالية الصادقة بصورة خالية من التشوهات الجبائية وذلك لمعرفة المركز المالي الحقيقي للمجمع، وسنعرض في هذا المطلب المعالجة المحاسبية لإندماج الشركات مع توضيح الأثر على الوعاء الضريبي.

أولا: المعالجة المحاسبية للاندماج – تجميع الكيانات – الحسابات المدمجة

يعرف النظام المحاسبي المالي مجمع الشركات على أنه: كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب مؤسسة أو عدة مؤسسات، يعد وينشر كل سنة القوائم المالية المدمجة للمجموع المتكون من جميع تلك المؤسسات[2]، ويعفى كل كيان مهيمن من إعداد الكشوف المالية المدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان اخر، إذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية، وتعني الحيازة شبه الكلية ان الشركة المهيمنة تحوز على الأقل على 90%من حقوق التصويت[3]، ويكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق الشركة الأم أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته[4]، ويفترض وجود المراقبة في الحالات التالية:[5]

- الإمتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في المؤسسة؛
- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين؛
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري مؤسسات أخرى؛

---

[1] يخلف إيمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 130-131.

[2] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 2.132.

[3] **نفس المرجع**، الفقرة 4.132.

[4] **نفس المرجع**، الفقرة 3.132.

[5] **نفس المرجع**، الفقرة 5.132.

- سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للمؤسسة بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد؛
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير المؤسسة.

وتبقى الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة والنفوذ الذي يمارسه عليها الكيان الدامج خارج مجال تطبيق عملية الاندماج، وكذلك الأمر بالنسبة للكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في مستقبل منظور[1]، وتبرر في ملحق القوائم المالية المدمجة كل عملية اقصاء تندرج ضمن هاتين الحالتين.

وتدمج المؤسسات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة وفقا لطريقة التكامل الشامل، حيث تتمثل هذه الطريقة في:[2]

- **في الميزانية:** الأخذ بممتلكات المؤسسة المدمجة فيما عدا سندات المؤسسة المدمجة، وإحلال محل القيمة المحاسبية الصافية لتلك السندات غير المأخوذ بها، مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه المنشآت محددة حسب قواعد الإدماج.
- **في حساب النتائج:** إحلال العمليات المنجزة من طرف مجموع المؤسسات المدمجة محل عمليات المؤسسة المدمجة مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الشركات التي هي جزء من هذا المجموع.

وتأخذ القوائم المالية في الحسبان مصالح الغير (مصالح ذات الأقلية)، والتي يورد ذكرها تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجموع المدمج.

يتم تحويل القوائم المالية للمؤسسات الأجنبية إلى العملة الوطنية وفق الطريقة التالية:[3]

- تحول الأصول والخصوم في نهاية السنة وفق سعر الاقفال؛
- تحول المنتوجات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات، غير أنه ولأسباب عملية يرخص باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب؛
- تسجل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجة في رؤوس الأموال الخاصة إلى حين خروج الاستثمار الصافي.

---

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 6.132.

[2] **المرجع نفسه**، الفقرة 7.132.

[3] **المرجع نفسه**، الفقرة 8.132.

يتم تحديد فارق الاندماج الأول المثبت لمداخيل مؤسسة ما في محيط الإدماج بالفرق بين تكلفة اقتناء سندات المؤسسة المعنية كما تظهر في الأصل التابع للمؤسسة المالكة لهذه السندات، والحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذه المؤسسة والتي تعود إلى المؤسسة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول المؤسسة في محيط الإندماج[1]، أما الفارق الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار الحيازة أو الاندماج **(فارق الاقتناء – goodwill)**، الذي يسجل فيه الفرق بين قيمة أسهم المساهمة في الشركات التي تدخل في مسار التجميع وحصة المجمع في القيمة الحقيقية الصافية لأصول الفرع في زمن التجميع، يجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما يكن رصيده، كما يجب أن يميز عن الأصول الثابتة المعنوية التي تعتبر أصولا معرفة، وفي إطار أي عملية إدماج تنسب فوارق التقييم إلى عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاع هذه الأصول إلى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الاقتناء، ويسجل فارق الاقتناء في الأصل غير الجاري للميزانية تحت عنوان منفصل في شكل زيادة للأصل إذا كان الفارق إيجابيا، وفي شكل تخفيض للأصل إذا كان الفارق سلبيا[2].

ثانيا: أثر عملية الاندماج المحاسبي لتجمعات الشركات على الوعاء الضريبي:

يقصد بتجمع الشركات حسب المفهوم الجبائي كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا تسمى الواحدة منها "**الشركة الأم**"، تحكم الأخرى المسماة "**الأعضاء**" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي للشركة، والذي لا يكون رأس المال ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات، أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم[3]، ويجب أن تكون العلاقات بين الشركات الأعضاء في التجمع في المفهوم الجبائي مسيرة أساسا بأحكام القانون التجاري، وتستفيد الشركات **ذات الأسهم لوحدها** من نظام تجمعات الشركات، وعليه يستثنى من ذلك الشركات ذات المسؤولية المحدودة **SARL** والشركات غير التجارية **SNC**، والشركات ذات الشخص الوحيد **EURL**، ويمكن لتجمعات الشركات أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية، حيث يعني بالتوحيد

[1] خمقاني بدر الزمان، **محاسبة الشركات المعمقة دروس وتمارين محلولة**، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2021، ص 15.
[2] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 15.132.
[3] MF/DGI/DRPC, **Guide Pratique du Contribuable**, 2021, p 35.

جمع مجموع حسابات الميزانية، والاختيار يتم من طرف شركات أعضاء التجمع والتي تكون خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات، ويخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19% في حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق، وفي حالة العكس يسمح بتوحيد الأرباح تبعا لصنف رقم الأعمال، ويتم الاقصاء التلقائي من محيط تجمع الشركات بالمفهوم الجبائي لكل شركة لم تستوفي الشروط سالفة الذكر[1].

ونتيجة لإندماج الأعمال تكون القيمة الدفترية لاستثمارات الشركة الأم أو الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الشقيقة أو المشروعات المشتركة مختلفة عن الأساس الضريبي (التكلفة التاريخية)، فتنشأ فروق مؤقتة في عدد من الحالات نذكر منها وجود فروق في تقييم العملات الأجنبية، تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار في شركة شقيقة إلى القيمة القابلة للاسترداد، ووجود أرباح غير موزعة لدى الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الشقيقة أو المشروعات المشتركة، وبالتالي يتم الاعتراف بالفروق المؤقتة كأصل ضريبي مؤجل[2]، إذن يصاحب عمليات الاندماج احتمال نشوء ضرائب مؤجلة أخرى أثناء عملية تحديد مبادلة الحصص، إذ يجب أخذها بعين الاعتبار عند زيادة الحصص مع التسجيل المحاسبي لهذه الضرائب لأنها تمثل ديون ضريبية مستحقة[3].

المطلب الثالث: عقود الايجار التمويلية

تعتبر عقود الإيجار التمويلية من الأليات التمويلية المستحدثة لما لها من خصائص ومزايا جذابة، إذ تتيح للمؤسسات المستأجرة إمكانية الحصول على الأصول الضرورية لاستمرار نشاطها الاقتصادي، بدل اللجوء إلى المصادر التمويلية الأخرى مثل القروض أو الزيادة في رأس المال أو غيرها من المصادر التمويلية المتاحة[4]،

[1] المادة 138 مكرر، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[2] يخلف ايمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 134.

[3] Nacer Azouani, Youcef Saihi, **Comptes Consolides Des Impôts Diffères Selon Les Normes Ias/Ifrs En Algérie Illustration Apartir Du Cas Du Groupe Industriel ENCC**, Journal de recherche en sciences financières et comptables, Université de M'sila, Volume 1, Issue 2, 2016, P 47.

[4] مخفي أمين، حيرش نور الدين، زيرق سوسن، **المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الإسلامية**، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد 4، سبتمبر 2018، ص155.

وفي هذا الإطار جاء النظام المحاسبي المالي بعقود الايجار التمويلية في محاولة للتماشي مع العولمة المالية والمحاسبية، وسنعرض في هذا المطلب المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلية إضافة لنظرة المشرع الجبائي لهذا النوع من العقود ومدى تأثيره على الوعاء الضريبي.

أولا: عقود الايجار التمويلي التمويلية وفق النظام المحاسبي المالي:

الجدول رقم (2-5): عقود الايجار حسب النظام المحاسبي المالي

المصطلحات	المفهوم
مفهوم عقود الإيجار التمويلية وفق النظام المحاسبي المالي	ورد في القرار المؤرخ في 2008/07/26 الخاص بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية تعريف عام خاص بعقد الإيجار وتعريف خاص بعقد الإيجار التمويلي، وجاء التعريفين كما يلي: **عقد الايجار:** هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل ما مقابل دفعة واحدة أو دفعات عديدة.[1] **عقد الإيجار التمويلي:** هو عقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر ولمدة محددة، وقد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية مدة العقد.[2]
التمييز بين عقد الإيجار التمويلي وعقد الإيجار البسيط (التشغيلي)	عقد الإيجار البسيط هو كل عقد ايجار اخر غير عقد إيجار التمويل، ويتوقف أمر تصنيف العقد كعقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار بسيط بناءا على واقع المعاملة التجارية (الصفقة) بدلا من شكل العقد أو صيغته، ومن الشروط التي تؤدي إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي ما يلي:[3] - ملكية الأصل تحول إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الايجار؛ - عقد الايجار يمنح للمستأجر حق خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، حتى يمون هناك يقين معقول لاستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار؛ - مدة الايجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا ما لم يكن هناك تحويل للملكية؛

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها، وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 1.135.

[2] حميدي أحمد السعيد، **محاسبة عقود الإيجار التمويلية ودوره في تمويل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2014، ص 31.

[3] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 1.135.

	- في بداية عقد الايجار قيمة المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الايجار تساوي على الأقل القيمة الأصلية للأصل المؤجر؛ - الأصل المستأجر ذو طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر، بحيث لا يمكن إجراء تعديلات جوهرية عليه؛ - عقود الايجار الخاصة بالأراضي والتي لا تستوفي نقل الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة الإيجار لا تعتبر كعقود إيجار تمويلية.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

ثانيا: إدراج عقد الايجار التمويلي في محاسبة المؤسسة:

بناءا على ما جاء به النظام المحاسبي المالي في القرار المؤرخ في 2008/07/26 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، فإن كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويلي يدرج في الحسابات بتاريخ العقد حيز التنفيذ مع مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، ما يعني أن الأصل المستأجر يدرج ضمن تثبيتات المؤسسة، حيث تكون المعالجة المحاسبية عن كل طرف من العقد كما يلي:[1]

1. **عند المستأجر:** يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الايجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا، كما يدرج إلتزام دفع الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس مبلغ الخصوم للميزانية، وتسجيل محاسبيا دفعات تسديد إيجار التمويل على جزأين، جزء يمثل دفعة تسديد الدين (القرض) الخاص بإيجار التمويل والجزء الثاني يمثل فوائد هذا الدين.

2. **عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع:** فإن الدين المتشكل من الحسابات الدائنة على عقود إيجار التمويل، وفي المقابل الديون الناتجة عن اقتناء هذا الأصل (تكلفة الشراء) التي تشمل أيضا على المصاريف الأولية المباشرة المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضع التنفيذ، تسجيل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر كدين ضمن التثبيتات المالية وتسجيل دفعة تحصيل الدين التي توزع إلى جزأين، جزء يمثل تحصيل الدين المرتب على تأجير الأصل، ويسجل الجزء الثاني كفوائد مالية محصلة والمرتبة عن الدين.

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، المادة 2.135.

3. **عند المؤجر الصانع أو الموزع:** وتسجيل العملية مثل أي عملية بيع المنتجات، ويكون الأصل المستأجر موضع الإهتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيتات، وإذا لم يكن هناك يقين معلوم بأن يصبح المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الإيجار، فإن الأصل يجب أن يهتلك كليا على أقصر مدة لهذا العقد ومدة نفعيته.

ثالثا: المعالجة الجبائية لعقود الإيجار التمويلي وفق النظام الجبائي الجزائري

بالنسبة للقاعدة الجبائية فإنها مختلفة تماما عن الأحكام التي جاء بها النظام المحاسبي المالي فيما يخص عقد الإيجار التمويلي، فهي تتيح للمقرض المؤجر الحق في ممارسة الإهتلاك على التثبيت نظرا لكونه يحوز على الملكية القانونية للملك المؤجر، في حين لا يملك المستأجر حق خصم مخصصات الإهتلاك وتعتبر أعباء غير قابلة للخصم يعاد إدراجها ضمن النتيجة الجبائية من أجل تحديد الوعاء الضريبي[1].

بالنسبة للمعالجة الجبائية لأقساط الايجار فتعتبر إيرادات تدرج ضمن النواتج من أجل تحديد الوعاء الضريبي عند المؤجر، أما عند المستأجر فنميز بين حالتين مختلفتين كما يلي:

- حسب نص المادة 53 من قانون المالية لسنة 2014 فإن المبالغ التي يدفعها المستأجر لصالح المؤجر يتم اعتبارها كتكاليف يحق له خصمها من النتيجة الجبائية، أي أن مبلغ أقساط دفعات قرض الايجار تدرج ضمن عناصر التخفيضات في جدول تحديد النتيجة الجبائية.
- وحسب التعليمة رقم 03 الصادر في 08 فيفري 2018 والتي نصت على أنه في حالة ما إذا مان التثبيت المستأجر سيارة سياحية لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط، فإن المبالغ المدفوعة كأقساط إيجار غير قابلة للخصم عند تحديد النتيجة الجبائية.

[1] خير الدين داحو، صبرينة سبع، **المعالجة المحاسبية والجبائية لعقود الايجار التمويلي في الجزائر – دراسة حالة، مجلة البصائر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**، المركز الجامعي بتيبازة، الجزائر، المجلد 01، العدد 00، 2022، ص 52-53.

وبالتالي فإن أحكام النظام الجبائي الجزائري المتعلقة بعقد الإيجار التمويلي، اعتبرت جميع عقود الإيجار التمويلي على أنها عقود إيجاريه تشغيلية بسيطة[1].

المبحث الثاني: الأثر الجبائي للاختلاف في معالجة باقي عناصر الأصول وعناصر الخصوم

سنعالج في هذا المبحث الاثار الناجمة على الوعاء الضريبي من الإختلاف بين المعالجة المحاسبية والجبائية لكل من المحزونات، الأصول المالية الجارية (القيم المنقولة للتوظيف)، وعناصر الخصوم المتمثلة في تغيرات التقديرات، أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان، المؤونات، خسائر السنوات السابقة.

المطلب الأول: المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

تعتبر المخزونات من أهم عناصر الميزانية التي تتأثر بطرق التقييم التي أقرها النظام المحاسبي المالي عند جردها سواء طوال السنة المالية او بتاريخ اختتامها، حيث ينعكس هذا التأثر على الوعاء الضريبي وفق ما يلي:

أولا: مفهوم المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ حسب النظام المحاسبي المالي

تمثل المخزونات أصولا تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، أو تكون عبارة عن منتوجات قيد الإنتاج بقصد بيعها، كما يندرج ضمن مفهوم المخزونات المواد الأولية واللوازم والاستهلاكات خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات، ويتم تصنيف أصل ما في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) بناءا على وجهة استعماله في إطار التسيير الجاري وليس على نوع الأصل.[2]

---

[1] BAALA Tahir, NAMOUN Mohamed Azzedine, **Comparaison entre le traitement comptable et fiscal du Contrat de Crédit– Bail**, *Revue* d'études fiscales, Université de Blida 2, Volume 5, Issue 1, 2016, P 156.

[2] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 1.123.

ثانيا: تقييم وجرد المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي

الجدول رقم (2-6): تقييم وجرد حسب النظام المحاسبي المالي

البيان	التقييم الأولي	التقييم اللاحق (في نهاية السنة)
تقييم المخزونات	تقيم المخزونات عند إدراجها الأولي في الحسابات بتكلفتها والمتمثلة في جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان الذي توجد فيه أو الحالة التي توجد عليها، وتشمل كل من تكاليف الشراء (المشتريات، المواد القابلة للاستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات...)، وتكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحويلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج داخل المؤسسة)، المصاريف العامة والمصاريف المالية بالإضافة إلى المصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات[1]، ويتم تحديد التكاليف التي تدخل ضمن تقييم المخزونات بالتكاليف الحقيقية أو على أساس تكاليف محددة مسبقا (التكاليف الموحدة القياسية) والتي يتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية.	عملا بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمتها القابلة للتحصيل الصافية، حيث تمثل القيمة القابلة للتحصيل الصافية سعر البيع بعد طرح تكلفتي الاتمام والتسويق، وترج أي خسارة في قيمة المخزونات في الحسابات كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ماء أكبر من القيمة القابلة للتحصيل الصافية لهذا المخزون، وتحدد خسائر القيمة للمخزونات مادة بمادة، أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة.[2] وتقيم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد بطريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO، وإما بطريقة متوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة[3].
جرد المخزونات	أقر النظام المحاسبي المالي نظامين لجرد المخزونات، وهما نظام الجرد المتناوب (الدوري) ونظام الجرد الدائم (المستمر)، ويمكن عرض وشرح كل نظام كما يلي:[4] **3. نظام الجرد المتناوب (الدوري):** بموجب نظام الجرد الدوري يتم معرفة قيمة المخزون في آخر المدة عن طريق قيام المؤسسة بالجرد الفعلي لمحتويات المخازن وحصر المواد الموجودة فيه ثم تقييمها، وبطرح قيمة المخزون في آخر المدة من إجمالي قيمة المخزون في أول المدة مضافا إليه المشتريات بالصافي ليتم التوصل إلى تكلفة البضاعة المباعة.	

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 2.123.

[2] **المرجع نفسه**، الفقرة 5.123.

[3] **المرجع نفسه**، الفقرة 6.123.

[4] Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité**, Note méthodologique de première application : Les stocks**, 2011, P 3-9.

4. نظام الجرد الدائم (المستمر): تتطلب ضرورة التسجيل المستمر لعمليات الإضافة والصرف من المخزون حيث تخصص بطاقة أو صفحة لكل عنصر من عناصر البضاعة تسجل فيها البضاعة الواردة وكذلك البضاعة الصادرة والرصيد ويُثبت في كل خانة الكمية وسعر الوحدة والقيمة الإجمالية.	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، الفقرات 2.123، 5.123، الفقرة 6.123.

ثالثا: الأثر الجبائي للمعالجة المحاسبية للمخزونات حسب النظام المحاسبي المالي

لا شك أن مسألة تقييم المخزونات تعد من بين المسائل الهامة وهذا لكونها تؤثر تأثيرا بالغا على الربح الخاضع للضريبة، خاصة في ظل تغير المستوى العام للأسعار، فالإدارة الجبائية تولي أهمية كبيرة لعنصر المخزون وخاصة لمخزون أخر المدة لكونه مجال خصب للتلاعب من قبل المؤسسة، لذلك يمكن القول بأن تحديد قيمة مخزون آخر المدة يعد عاملاً حيوياً في تحديد تكلفة البضاعة المباعة وذلك لأن الاحتساب الصحيح لقيمة بضاعة آخر المدة يؤدي إلى الاحتساب الصحيح لتكلفة البضاعة المباعة ومن ثم إجمالي الربح الخاص بالفترة ، أما الخطأ في تقييم مخزون آخر المدة فسيؤدي إلى خطأ في تحديد إجمالي الربح وبالتالي الخطأ في تحديد صافي الربح، والذي سيؤثر بدوره على كل من الأصول وحقوق الملكية في قائمة الميزانية، ولن يقتصر أثر هذا الخطأ على الفترة المالية التي حدث بها الخطأ فحسب و انما سيمتد إلى السنوات المالية التالية.

إن التغير في المستوى العام للأسعار نحو الارتفاع عند تطبيق نموذج التكلفة في تقييم المخزونات، يؤدى إلى تضمين الربح المحاسبي جزءا من الأرباح الوهمية، والتي تسمى "الأرباح الجردية" وهي مقدار الزيادة الوهمية في قيمة العدد الفعلي للمخزون السلعي نتيجة الارتفاع في المستوى العام للأسعار، وفيما يخص الأثر الجبائي المترتب عن تقييم المخزونات عند خروجها من المخازن سواءا بطريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO أو بطريقة متوسط تكلفة الشراء أو الإنتاج المرجحة فهي كما يلي:

- يؤدي تطبيق طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO في الظروف الاقتصادية التضخمية إلى ارتفاع نسبة صافي الربح المفصح عنه وهذا راجع لكون سعر الشراء لأخر الفترة أكبر من سعر الشراء لأول الفترة وهو ما يعني أن رقم الأعمال سيكون جد مرتفع بفعل التضخم الحاصل بينما التكاليف ستكون جد منخفضة ما يعني أن الربح المحاسبي بدوره سيتضخم وهو ما ينعكس على الوعاء الضريبي بنفس الأثر ومن ثم تسديد ضرائب

مرتفعة، ويعتبر هذا إهدارا لمبدأ العدالة الضريبية والذي يقضي بضرورة معالة المكلفين معاملة متماثلة في الظروف الاقتصادية المماثلة، أما في حالة الظروف الاقتصادية التي يسودها الركود فتطبيق طريقة الوارد أولا الصادر أولا ستفضي إلى أرباح جد مخفضة وهكذا بفعل أن المخرجات ستكون بسعر منخفض بفعل حالة الركود بينما المدخلات سيكون سعرها أعلى بالتأكيد خاصة إذا كانت حالة الركود هذه تلي فترة تضخمية، ويترتب من هذه الظروف تحقيق ربح محاسبي جد منخفض ما يعني أن الوعاء الضريبي سيكون له نفس الأثر وهو الأمر الذي سيؤدي إلى تسديد ضرائب أقل وهذا ما يعتبر بمثابة الهدر للحصيلة الجبائية للدولة.

- تطبيق طريقة التكلفة المرجحة CMP بمتوسط تكلفة الشراء أو الإنتاج والتي بموجبها تسعر العناصر الخارجة من المخزون على أساس متوسط التكلفة، والتي يتم حسابها من خلال تجميع تكلفة المخزون في بداية المدة مع التكلفة المخزون المشترى خلال الفترة ويتم قسمة المجموع بالقيمة على المجموع بالكمية لذات المجموع، وهذا ما سيؤدي إلى التقليل من مشكلات تقلب الأسعار بحث لن يكون مجال اسع للتلاعب بالأرباح.

لهذا تعتبر هذه الطريقة هي الأنسب من ناحية عدم التأثير على الوعاء الضريبي، كونها تجنب تضمين الربح الصافي أرباحا أو خسائر وهمية، ومنه تفادي مشكلات تسديد ضرائب أكبر مما هو عليه في حالة تطبيق طريقة الوارد أولا الصادر أولا أي أنها تساعد على تكريس العدالة الضريبية، ومن جهة أخرى ستضمن للدولة عدم هدر حصيلتها الجبائية من خلال تجنب ظاهرة تخفيض الأرباح.

المطلب الثاني: الأصول المالية الجارية (القيم المنقولة للتوظيف)

القيم المنقولة للتوظيف او ما يطلق عليها الأوراق المالية القابلة للتداول أو الأصول المالية قصيرة الأجل، حيث يمكن بيع هذه الأصول في السوق المالي في أي وقت، وسنعرض في هذ المطلب المعالجة المحاسبية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي للقيم المنقولة للتوظيف إضافة لعرض المعالج الجبائية التي نص عليها النظام الجبائي الجزائري ومن ثما سنحاول تبيان الاختلاف بين معالجة كل نظام مع الأثر الناجم على الوعاء الضريبي جراء هذ الاختلاف.

أولا: المعالجة المحاسبية للقيم المنقولة للتوظيف

عرف النظام المحاسبي المالي القيم المنقولة للتوظيف بأنها: الأصول المالية التي تكتسبها المؤسسة قصد تحقيق ربح في رأس المال في الأجل القصي، وتقابل هذه الأصول المالية القيم المنقولة المثبتة وهي السندات التي تكتسبه المؤسسة مع نية الحفاظ عليها باستمرار، وتقيد في الجانب المدين لحسابات القيم المنقولة للتوظيف تكلفة اقتناء السندات في مقابل حسابات الغير أو حسابات الخزينة المعنية[1]، وبالنسبة لسندات التوظيف القابلة للتفاوض فورا والمقيمة وفقا للقيمة السوقية عند تاريخ اختتام السنة، فإن الفارق بين القيمة السوقية وقيمة اقتناء السندات الظاهر في المحاسبة يسجل في حالة الزيادة كفوائض قيمة (حـ 765)، وفي حال كان فارق التقييم بنقصان في القيمة يسجل هذا الفارق في الحساب (حـ 665) نواقص القيمة.[2]

وفي حالة التنازل عن سندات التوظيف فإن رصيد الحساب 50 يرصد في أجانب الدائن بالقيمة الخام المصححة لدخول زيادة أو نقصان القيمة، ويسجل في الجانب الدائن ثمن التنازل، أما الفارق بينهما يسجل إما في الحساب 667: الخسائر الصافية عن عملية التنازل عن الأصول المالية غير المثبتة، في حال كان ثمن

---

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 13.132.

[2] طالب عبد العزيز، **تفعيل طرق القياس المحاسبي وأثر ذلك على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2020، ص 122.

التنازل أقل من القيمة الخام المصححة، وفي حال العكس (القيمة الخام المصححة للسندات أكبر من ثمن التنازل) يسجل الفارق في الحساب 767: الأرباح الصافية عن عملية التنازل عن الأصول المالية غير المثبتة.[1]

ثانيا: المعالجة الجبائية وأثرها على الوعاء الضريبي

نص النظام الجبائي الجزائري على أنه تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات مداخيل الأسهم والأوراق المالية المماثلة لها المسجلة في التسعيرة الرسمية لبورصة الجزائر، وكذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة للتوظيف (O.P.C.V.M) لمدة 5 سنوات إبتداء من أول يناير 2019[2]، كما أعفى المشرع الجبائي من الخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس سنوات إبتداءا من اول يناير 2019، مداخيل الأسهم والأوراق المماثلة لها المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أو مداخيل السندات والأوراق المالية المماثلة لها ذات الأقدمية التي تساوي أو تفوق خمس سنوات من التسجيل في التسعيرة الرسمية للبورصة أو المتداولة في السوق المنظم وكذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة[3]، وفي ذات السياق أعفى المشرع الجبائي من الخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات فوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن سندات الخزينة السندات والأوراق المالية المماثلة لها المسعرة بالبورصة أو المتداولة في سوق منظم لأجل أدنى يقدر بخمس سنوات والصادرة خلال فترة خمس سنوات إبتداءا من أول يناير 2019، ويشمل هذا الاعفاء كل فترة صلاحية السند الصادر خلال هذه المرحلة، كما تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس سنوات إبتداءا من أول يناير 2019، ودائع البنوك لأجل لمدة خمس سنوات فأكثر لأن المشرع الجبائي أعفى فوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات والعمليات المماثلة من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات[4].

---

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 13.132.

[2] MF/DGI/DRPC, **Guide Fiscal des Produit Financiers**, Edition Sahel, 2010, P 19.

[3] Guide Fiscal des Produit Financiers, **Op cit**, P 19.

[4] Ibid, P 20.

يلاحظ من خلال نص **المادة 44** بفقرتيها أن النص الجبائي لم يتضمن أي إشارة بالنسبة إلى المعالجة الجبائية للخسائر غير المحققة عند فرض الضريبة، ويعود السبب في ذلك لكونها تعتمد على التقييم بالقيمة العادلة والأكيد أنها لن تقبل للخصم من الوعاء الضريبي، وفي المقابل أعفى النظام الجبائي الجزائري كلا من:

- الأرباح غير المحققة والناتجة عن تقييم الأوراق المالية المتداولة في البورصة بالقيمة العادلة؛
- كما أعفى الأرباح الفعلية المحققة من بيع هذه الأوراق.

وهنا إذا قامت المؤسسة بتقييم الأوراق المالية بالقيمة العادلة فإن الفرق بين القيمة العادلة وتكلفة اقتناء هذه الأوراق، إذا كان ربحا (حـ 765) فلن يخضع للضريبة، أما عند بيع هذه الأوراق (التنازل) في تاريخ لاحق تحدد الأرباح والخسائر محاسبيا من خلال مقارنة ثمن البيع بقيمة الأوراق الظاهرة بالميزانية ويحول الفرق إلى النتيجة المحاسبية الصافية للسنة المالية المعنية، أما جبائيا تحسب نتيجة التنازل عن الاورق المالية بالفرق بين ثمن بيعها والتكلفة الاصلية لاقتنائها بغض النظر عن قيمتها بعد التقييم الوارد في الميزانية (ما يعني عدم الاعتماد على القيمة الخام المصححة)، حيث يتم إعفاء نتيجة التنازل إذا كانت ربحا (حـ 767) من الخضوع للضريبة، أما في حالة كانت النتيجة خسارة (حـ 667) فيعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.[1]

بناءا على ما سبق يمكن القول إن موقف المشرع الجبائي في معالجة القيم المنقولة للتوظيف يساعد المؤسسات على ممارسة **التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي)** وذلك كما يلي:

- إذا كانت القيمة العادلة للأوراق المالية أقل من تكلفة اقتنائها (حالة تحقيق خسارة)، فالأرجح أن المؤسسة ستلجئ إلى الاحتفاظ بهذه الأوراق وذلك لكون عملية التنازل لا تحقق أي وفر ضريبي (الخسائر المسجلة غير قابلة للخصم من الوعاء الضريبي).
- في حالة كانت القيمة العادلة للأوراق المالية أكبر من تكلفة اقتنائها (حالة تحقيق ربح)، فالأكيد أن المؤسسة ستلجئ للتنازل عن هذه الأوراق ويعود السبب في ذلك للامتياز الجبائي الممنوح المتمثل في إعفاء الأرباح المحققة من الخضوع للضريبة.

[1] محمد رضا طيبة، **مرجع سبق ذكره**، 192.

إن هذ الموقف الجبائي يمكن أن يؤدي إلى حالة عدم التوازن في السوق المالي نظرا لكون إعفاء الأرباح المحققة من التنازل على الأوراق المالية يعتبر عاملا مؤثرا في طلب وعرض هذه الأوراق في السوق المالي، إضافة لضياع جزء من الموارد الجبائية على خزينة الدولة نتيجة ممارسات التجنب الضريبي التي قد تلجأ لها المؤسسات.

المطلب الثالث: الأثر الجبائي للاختلاف في معالجة عناصر الخصوم

يعرض هذ المبحث أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في تقييم عناصر الخصوم، والمتمثلة في تغيرات التقديرات والطرق المحاسبية والأخطاء، المؤونات وترحيل خسائر السنوات السابقة، وذلك من خلال التطرق للمعالجة المحاسبية والجبائية لكل عنصر مع تبيان أثر هذا الاختلاف على الوعاء الضريبي.

أولا: تغيرات التقديرات، أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان.

ينص النظام المحاسبي المالي على هذا النوع من التغييرات والتصحيحات التي يجب أن تكون في الملاحق وتظهر مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون أن تسجل في حساب النتائج، ويقصد بالتغيير في الطرق والتقديرات المحاسبية أنه تعديل القيمة الدفترية "المحاسبية" لأي أصل من أصول المؤسسة أو خصومها، أو تعديل قيمة الاستهلاك الدوري لأصل من الأصول، وينشأ هذا التعديل من تقدير المؤسسة للموفق الحالي والمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والخصوم وبالتالي فلا يعد هذا التغيير تصحيحا للأخطاء.

وتتمثل الأخطاء عموما في تلك الأخطاء الحسابية والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية أو إغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذا الغش والتدليس، كما ينبغي أن يدرج أثر التغيير في التقدير المحاسبي عند تحديد صافي الربح أو الخسارة وذلك خلال:[1]

- فترة التغيير إذا كان ذلك يؤثر على الفترة التي حصل فيها التغيير فقط؛

[1] مخلوفي عزوز، **مرجع سبق ذكره**، ص 569.

- فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان للتغيير أثر على كلاهما.

فمثلا التغير في تقدير الديون المعدومة له تأثير على الفترة الحالية فقط ولذلك يعترف به فورا، ولكن التغيير في تقدير العمر الإنتاجي لأصل ما أو في النمط المتوقع لاهتلاك منافعه الاقتصادية يؤثر على أعباء الإهتلاك في الفترة الحالية وفي كل فترة من العمر الإنتاجي المتبقي، وفي كلتا الحالتين يعترف بالأثر المرتبط بالفترة الحالية على أنه إيرادات أو أعباء الفترة الحالية.

من جهة أخرى، ينتج عن هذه الممارسة التي أقرها النظام المحاسبي المالي احتمال التأثير بالنقصان أو بالزيادة على الوعاء الخاضع للضريبة، وذلك كون هذه التصحيحات تدرج مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية (المرحل من جديد)، دون تسجيلها في حسابات النتائج (الأعباء والنواتج) ما يعني إبعادها عن النتيجة المحاسبية التي تعتبر منطلق لحساب النتيجة الجبائية.

إن المعالجة التي طرحتها القواعد المحاسبية تقودنا لطرح التساؤلات التالي:

-هل ستتقبل الادارة الجبائية هذا الاختيار والذي سيكلفها التخلي عن جزء من مواردها الجبائية؟

في هذا السياق، سعى المشرع الجبائي إلى الحد من كل الأفعال التي من شأنها المساس بمصلحة الخزينة العامة أو التأثير على حصيلة الإيرادات الجبائية سواء كان الأمر بقصد أو دون قصد، حيث أصدر جملة من النصوص التي تعاقب كل من ارتكب جريمة الغش الجبائي أو حاول فقط الارتكاب، ومن بين هذه النصوص:

- نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تضمنت على أنه: "يعاقب كل من **تملص** أو **حاول التملص** باللجوء إلى أعمال تدليسية في اقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا ...".

- نص المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة والتي تضمنت على أنه: "يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية **للتملص** أو **محاولة التملص** من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها ..."

- نص المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال والتي تضمنت على أنه: "يعاقب كل من **تملص** أو **حاول التملص** بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها".
- نص المادة 119 الفقرة 01 من قانون التسجيل "يعاقب كل من **تملص** أو حاول **التملص** كليا أو جزئيا ..."
- نص المادة 33 من قانون الطابع "إن كل **غش** أو **محاولة غش** ...".

من المواد السابقة يتضح أن المشرع الجبائي لم يشترط وجود جريمة تامة لقيام فعل أو جريمة الغش الجبائي، بل أن المحاولة وحدها تكفي لوصف الفعل بأنه غش جبائي، وحفاظا على عدم تآكل الاوعية الضريبة والحصيلة الجبائية وتشديدا منه على المكلفين بالضريبة من أجل الإلتزام بواجباتهم الضريبية، سن المشرع الجبائي جملة من الغرامات والعقوبات الجبائية متضمنة في المواد 192، 192 مكرر، 193، 194، 194 مكرر 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث تميز هذه العقوبات بين فعل القصد وعدم القصد من عدم التصريح أو التصفية أو دفع الضريبة.

وبالتالي فإن عمليات تصحيحات الأخطاء والنسيان التي نص النظام المحاسبي المالي على معالجتها ضمن الأموال الخاصة دون تسجيلها في حساب النتائج ينظر لها من الناحية الجبائية بأنها مناورات تهدف إلى التأثير على الوعاء الضريبي الحقيقي للمؤسسة، خاصة في ظل صعوبة التمييز بين أفعال الخطأ، السهو، الإغفال والإهمال والتي تكون عادة من دون قصد، وبين أفعال الغش، التزوير، التدليس والاحتيال التي تنجم من إرادة ورغبة المكلف بالضريبة في التخلي عن تأدية واجباته الضريبية، وتجتمع الأفعال الناجمة من نية القصد أو من دونه في كون كلاهما ينجم عنه تقديم تصريحات كاذبة أو منقوصة أو عدم التصريح تماما، وهذا ما يجعل الوعاء الضريبي والحصيلة الجبائية عرضة للتهرب الضريبي.

ثانيا: المؤونات

1. مفهوم المؤونة حسب النظام المحاسبي المالي: تعرف مؤونات المخاطر والأعباء بأنها خصوم يكون استحقاقها او مبلغا غير مؤكد، وتدرج في الحسابات في الحالات التالية[1]:

- عندما يكون للكيان التزام راهن (وهو ذلك الالتزام الذي نشأ عن أحداث ماضية ولم يتم الاعتراف به في وقته) (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

ولا يمكن أن تكون الخسائر العملياتية المستقبلية (خسائر التشغيل) محلا لمؤونات الأعباء[2]، ولا تستعمل أي مؤونة إلى في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات[3]، وقد صنف النظام المحاسبي المالي مؤونات الأعباء إلا صنفين هما مؤونات للأعباء–خصوم غير جارية (حـ/15) ومؤونات للأعباء–خصوم جارية (حـ/481)[4].

2. الشروط الجبائية لتكوين المؤونة حسب النظام الجبائي الجزائري

تعرف المؤونة من وجهة نظر جبائية على أنها الرصيد المشكل من طرف المؤسسة لغرض مواجهة عباء أو خسائر محددة بدقة والتي يتوقع حدوثها مستقبلا بفعل أحداث جارية تطرأ خلال نهاية الدورة.

ولكي يتم الاعتراف بالمؤونة من المنظور الجبائي يجب أن تستجيب لبعض الشروط الشكلية والموضوعية نذكرها فيما يلي:[5]

أ. **التسجيل الفعلي للمؤونة في محاسبة المؤسسة:** يجب تقييد عبء المؤونة في حساب من حسابات الأعباء، وبالتالي في حالة عدم تسجيلها يترتب عليه إعادة دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

---

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 1.125.

[2] **المرجع نفسه**، الفقرة 2.125.

[3] **المرجع نفسه**، الفقرة 3.125.

[4] يخلف ايمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 143.

[5] MF/DGI/DRPC, **Guide fiscal et comptable des provisions**, 1993, pp 9-10.

ب. تسجيل المؤونة في كشف المؤونات: يجب إبراز المؤونة في جدول خاص يطلق عليه كشف المؤونات وخسائر القيمة يرفق مع التصريح السنوي مع إثبات تسجيلها حسب طبيعة المؤونة والمبالغ التي شكلت لأجلها بحسب نص المادة 152 من ق. ض. م. ر. م.

ت. يجب أن تكون المؤونة مشكلة لمواجهة أعباء أو خسائر: والتي لو حدثت فعلا خلال الدورة لتم خصمها من الربح، وعليه لا يقبل خصم مؤونات متعلقة بأعباء غير قابلة للخصم كالغرامات الجبائية أو غير المستوفية للشروط العامة لقابلية خصم الأعباء، وأيضا لا يسمح بخصم مؤونات مخصصة المواجهة أعباء ينتج في مقابلها زيادة في قيمة الأصول أو لمواجهة أعباء أو خسائر غير متعلقة بنشاط المؤسسة.

ث. يجب أن تكون المؤونة محددة بدقة وبوضوح: هذا يعني بأنه يجب أن تشكل المؤونة على أعباء محددة ودقيقة، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإنه ينبغي أن تكون قيمة المؤونة محددة بصفة دقيقة غير مبالغ فيها، وعليه تستبعد المؤونات المقدرة جزافيا.

ج. يجب أن يكون العبء أو الخسارة محتمل الوقوع: يجب أن تكون المؤونة مكونة على أساس احتمال الوقوع أي احتمال حدوثها أكبر من احتمال عدم حدوثها، وعليه فالمؤونات المشكلة لمواجهة مخاطر متوقعة فقط يستبعد خصمها من الربح الخاضع للضريبة، كما هو الحال بالنسبة لمؤونة شكلت لمواجهة نزاع متوقع حدوثه مع زبون بدون أن يرفع هذا الأخير دعوى أمام القضاء ويبلغ المؤسسة عن طريق شكوى.

ح. يجب أن يكون احتمال وقوع الخسارة أو تحمل العبء مرتبط بحدث وقع خلال الدورة: بمعنى أن المؤونة تشكل لتغطية خسارة أو أعباء ناتجة عن حدث نشأ خلال الدورة المحاسبية، وعليه يستبعد خصم مؤونة كان موضوع تشكيلها نشأ بعد إقفال الحسابات الختامية للسنة المالية حسب مبدأ استقلالية الدورات.

3. أثر تكوين المؤونة على الوعاء الضريبي:

يختلف مصير المؤونة بحسب ما إذا كانت من جهة مشكلة بصفة شرعية أم لا، ومن جهة أخرى إذا كانت مشكلة بطريقة شرعية فإن مآلها يتباين تبعا لوقوع الحدث المحتمل الذي أنشئت من أجله أو أصبحت بدون هدف أو تم تحويلها عن الهدف الذي أنشئت من أجله، وسنتطرق لهذه النقاط بالتفصيل في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-7): المعالجة الجبائية للمؤونات

طريقة تسجيل المؤونة	المعالجة الجبائية
المؤونة مشكلة بصفة غير شرعية	هي تلك المؤونة التي لا تستوفي الشروط الموضوعية أو الشكلية المذكورة سابقا، وفي هذه الحالة يجب إدراج المؤونة في الربح الخاضع للضريبة الموافق لسنة تكوينها وفي حالة كون المؤونة شكلت خلال سنة لحقها التقادم فإنه يتم إدراجها في الربح الخاضع للضريبة للسنة التي تعد الأقرب للسنة التي كونت فيها المؤونة بصفة غير شرعية والتي لم يمسها التقادم، وتجدر الإشارة إلى حالات عدم شرعية المؤونة كعدم تسجيلها في كشف المؤونات أو عدم إرفاقها بالتصريح السنوي[1].
المؤونة مشكلة بصفة شرعية	المؤونة المشكلة بصفة شرعية هي المؤونة التي استوفت الشروط الشكلية والموضوعية ويختلف مصيرها بحسب تحقق الخطر الذي من أجله كونت المؤونة أو من عدمه.
حالة تحقق الخطر الذي من أجله شكلت المؤونة: إذا تحقق الخطر الذي من أجله شكلت المؤونة فعليا سواء كان في شكل أعباء أو خسائر فإن المؤسسة ملزمة جبائيا بإعادة إدماج مبلغ المؤونة المشكل سابقا في الربح الخاضع للضريبة وخصم مبلغ العبء المتحقق فعليا بصفة متلازمة، في هذه الحالة تبرز فرضيتين:[2]	**الفرضية الأولى:** "**قيمة العبء أو الخسارة أعلى أو تساوي مبلغ المؤونة**": في ظل هذه الفرضية فإنه هناك تسوية كلية بين مبلغ المؤونة وقيمة العبء ويتم ذلك عن طريق إلغاء المؤونة المشكلة سابقا عن طريق استرجاعها في شكل منتوجات.
	الفرضية الثانية: "**قيمة العبء أو الخسارة أقل من مبلغ المؤونة:** في ظل هذه الفرضية فإن الفائض الناجم عن الفرق بين مبلغ المؤونة وقيمة العبء يتم إعادة إدماجه في الربح الخاضع للضريبة الناجم عن الفرق بين مبلغ المؤونة وقيمة العبء، ويتم إعادة إدماجه في الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي أصبح فيها هذا الفائض بدون هدف لوجوده مع إلغاء المؤونة المكونة سابقا عن طريق تسجيلها في الجانب المقابل على شكل منتوجات.

[1] Guide fiscal et comptable des provisions, **op.cit**, P 19-20.

[2] Guide fiscal et comptable des provisions, **op.cit**, P 21 - 27.

حالة عدم تحقق الخطر الذي من أجله شكلت المؤونة	حالة تحويل المؤونة عن الهدف الذي أنشئت من أجله	إن المؤونة التي تخصص جزئيا أو كليا في مجال غير المجال الذي شكلت من أجله فإنه يتم إعادة إدماجها في نتائج السنة المعنية التي تم تحويل المؤونة عن وجهتها الأصلية، مثل توزيع مبلغ المؤونة المخصص لتغطية عبء أصلا على الشركاء أو ضمها إلى الاحتياطات فإنه يتم معالجتها بنفس الكيفية الخاصة بمعالجة المؤونات غير المبررة، أي إلغاء المؤونة المشكلة مسبقا عن طريق استرجاعها في حساب المنتوجات وفي كل الحالات فإن أي مؤونة لم يتم استعمالها بشكل مطابق لتخصيصها في نهاية السنة يستوجب على المؤسسة إعادة إدماجها في نتيجة السنة المالية، وإذا لم تقم المؤسسة نفسها بهذه التعديلات تتدخل الإدارة الجبائية وتقوم بالتصحيحات الضرورية.
	مصير المؤونة في حالة تغيير شكل الشركة	حسب نص المادة 141 من ق. ض. م. ر. م. الفقرة 05 فإنه في حالة تحويل شركة ذات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة إلى شركة أشخاص فإن المبالغ المقبول خصمها من الوعاء الضريبي في شكل مؤونات والتي لم يخصص لها استعمال مطابق للغرض الذي من أجله شكلت فإنه يعاد دمجها ضمن الأرباح المحققة في السنة المالية التي وقع فيها تحويل الشركة،[1] على اعتبار أن المؤونة أصبحت بدون غرض وغير مبررة.

Source : MF/DGI/DRPC, **Guide fiscal et comptable des provisions,** 1993.

بالرغم من أن سياسة الحيطة والحذر تعتبر من أهم السياسات في المحاسبة، إلا أن التشريع الجبائي لا يأخذها بعين الاعتبار بل يأخذ بالواقع الفعلي للأحداث، أي بما يفرضه الأمر الواقع من إيرادات محققة أو تكاليف فعلية صرفت على نشاط المؤسسة وبالتالي فإنه لا يعترف بالمؤونات جبائيا إلا في بعض الاستثناءات، وهذا ما سيؤدي إلى توسع الوعاء الضريبي وفرض ضرائب على أرباح غير حقيقية، وبالتالي دفع مبالغ مرتفعة من الضرائب[2].

ثالثا: خسائر السنوات السابقة

التزاما بمبدأ استقلالية الدورات، تكون كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها والتي تليها، ويسجل الحساب 12 "نتيجة السنة المالية" كرصيد حسابات أعباء وحسابات منتوجات السنة المالية، حيث يمثل رصيده ربحا أو فائضا إذا كانت المنتوجات بمبلغ يفوق الأعباء (رصيد دائن) أو خسارة أو عجز في حالة العكس (رصيد

[1] المادة 141-5، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[2] يخلف ايمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 143.

مدين)، ويصفى الحساب 12 في الشركات حسب القرار القانوني لتخصيص النتيجة الذي يتخذه الجهاز المختص، أما في المؤسسات الفردية فإن الحساب 12 "رأس المال الفردي" فيصفى في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية التي تلي سنة الإنجاز.

أما من الناحية الجبائية فقد سمح النظام الجبائي الجزائري للمؤسسات التي تسجل عجزا في نتيجتها المالية، بخصم هذا العجز في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلالها، وإذا كان هذا الربح غير كاف لإمتصاص كل العجز فان العجز الزائد ينقل إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز[1].

إن الاعتراف بالخسارة التي يجوز ترحيلها هي الخسارة الجبائية التي يتم تحديدها طبقا لأحكام النظام الجبائي الجزائري وليست الخسارة المحاسبية، وبالتالي فان ترحيل الخسائر الجبائية إلى سنوات موالية يؤدي بالاعتراف جبائيا بجزء من الخسارة الجبائية المحققة في تلك السنة، والتي تنعكس في السنوات التالية حتى السنة الرابعة المسموح بها حسب النظام الجبائي الجزائري ويتم تسويتها بشكل تدريجي، بينما يتم خصم الخسارة الجبائية بالكامل في سنة حدوثها وفقا للأغراض المحاسبية، وهذا يؤدي إلى نشأة فروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عليها أصل ضريبي مؤجل في السنة التي حدثت فيها هذه الخسارة[2]، والذي يتم الاعتراف به إلى المدى الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق جبائي في المستقبل يكون كافيا لتغطية تلك الخسائر المرحلة، ومنه يؤدي ترحيل الخسائر إلى تقليص الوعاء الضريبي وهذا ما يعني تخفيض مقدار العبء الجبائي للمؤسسة في السنوات التالية لتحقيق هذه الخسائر، أي أن الأثر الجبائي لها يتمثل في تحقيق وفورات جبائية مستقبلية.

[1] المادة 147، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[2] يخلف ايمان، **مرجع سابق ذكره**، ص 144.

المبحث الثالث: الأثر على الوعاء الضريبي للاختلافات بين النظامين في معالجة عناصر حسابات النتائج

إن الإختلاف في الأهداف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري ألقى بضلاله على مفهوم الإيرادات والأعباء حسب نظرة كل نظام، فالنظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية يهدف أساسا لخدمة جميع مستخدمي القوائم المالية وبصورة صادقة وموثوق فيها مع اتباع حيادية تامة، في الجهة المقابلة يهدف النظام الجبائي لتعظيم الإيرادات الجبائية للدولة بما يساعدها على تطبيق مختلف سياساتها التنموية لهذا فالنظام الجبائي يعتبر وسيلة لخدمة الاقتصاد السياسي والاجتماعي، إن هذا الإختلاف في الأهداف أدى إلى التمييز بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، فقد توجد أعباء مقبولة للخصم من النتيجة وفق النظرة المحاسبية غير أن القانون الجبائي يرفض الاعتراف بها أو يضع شروط أو سقف لقبول خصمها من الربح الخاضع للضريبة وكذلك الأمر بالنسبة للإيرادات، وسنعرض في هذا المبحث المفهوم المحاسبي والجبائي لكل من الأعباء والإيرادات، مع عرض المعالجة المحاسبية والجبائية لبعض إيرادات وأعباء المؤسسة إضافة لتحليل أثر الإختلاف بين المعالجة المحاسبية والجبائية على الوعاء الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم الإيرادات والأعباء من المنظور المحاسبي والجبائي

يختلف مفهوم كل من الإيرادات والأعباء محاسبيا عن مفهومهما الجبائي، حيث يعتبران مؤشران مباشران لقياس فعالية ونجاعة نشاط المؤسسة وذلك لكون الفرق بينهما يمثل نتيجة الدورة، فمن الجهة المحاسبية تعتبر النتيجة مركز اهتمام الأطراف المتعاملة مع المؤسسة بحكم أنها تمثل مؤشر مباشر للتنبؤ باستمرارية نشاط المؤسسة، في حين دأبت التشريعات الجبائية على إعطاء الأعباء أهمية خاصة وذلك لكونها عرضة للتضخيم من قبل المؤسسة بغية تقليص الوعاء الضريبي.

أولا: المنظور المحاسبي والجبائي للإيرادات (المنتوجات)

أ. المفهوم المحاسبي للإيرادات (المنتوجات)

تعددت التعاريف لمفهوم الايراد حيث عرف على أنه "تزايد المنافع الاقتصادية خلال الدورة في شكل ادخار، أو تزايد في الأصول أو تناقص في الخصوم"[1]، كما عرف على أنه "إجمالي الزيادة في حقوق الملكية الناجمة عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة"[2]، في حين عرفته لجنة المصطلحات لمجمع المحاسبين القانونيين (AICPA) بأنه التدفق المحقق من بيع السلع وتقديم الخدمات، أما مجلس معايير المحاسبة الأمريكي فقد عرفه على أنه التدفق الداخل للمؤسسة والذي يؤدي إلى زيادة أصولها أو تخفيض خصومها أو كليهما معا، نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات أو من أنشطة أخرى تمارسها[3]، كما عرف أيضا بأنه " تلك المنافع الناتجة من بيع البضائع وتأدية الخدمات وتأجير الأصول وإقراض الأموال.[4]

أما النظام المحاسبي المالي فقد عرف الإيراد بأنه "يتمثل في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية، في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما يمكن أن يتمثل المنتوج (الإيراد) في شكل استرجاع خسارة في القيمة أو احتياطات (مؤونات)[5]، وقد اشترط النظام المحاسبي المالي لإدراج الإيراد في الحسابات توفر شرطين هما:[6]

- عندما يكون من المحتمل أن تعود من أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة؛
- لعنصر الإيراد قيمة يمكن تقييمه بها بطريقة صادقة.

ب. القياس والاعتراف بالإيراد: يقصد بقياس الايراد تحديد القيمة المضافة لأصول المؤسسة أو الانخفاض الحاصل في خصومها أو كلاهما معا، ويجب قياس الايراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام،

[1] محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، الصفحات الزرقاء، البويرة، الجزائر، 2010، ص 56.

[2] محمد نوارة، **مرجع سبق ذكره**، ص 104.

[3] يخلف ايمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 145.

[4] مسعد محمود الشرقاوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، 27.

[5] المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، **مرجع سبق ذكره**، المادة 25.

[6] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 1.111.

وبالتالي فإن عملية قياسه عادة ما تكون بالأسعار التبادلية للسلع والخدمات المقدمة[1]، أما الاعتراف بالإيراد محاسبيا فيكون عند إتمام عملية اثباته في الدفاتر المحاسبية والتعبير عنه في القوائم المالية، مع ضرورة توفر بعض الشروط المهمة منها حدث الواقعة المنشأة للإيراد، وإمكانية تحديد قيمته بصورة صادقة وموثوق فيها، على أن يكتسبه البائع ويسدد المشتري ثمن السلع أو يعطي ضمانات قوية لسدادها[2]، كما ويوجد عدة اعتبارات وأسس للاعتراف بالإيراد منها:[3]

- الاعتراف بالإيراد بمجرد بيع السلع وتسليمها للزبون أي عند نقطة البيع؛
- الاعتراف بالإيراد قبل تسليم السلع أي بمجرد الانتهاء من إنتاجها أو حتى خلال عملية انتاجها كما يحدث خلال عملية البيع بعقود مقدمة أو في عقد الانشاءات طويلة الاجل؛
- الاعتراف بالإيراد بعد تسليم البضاعة كما يحدث في البيع التأجيري أو البيع بالتقسيط؛
- الاعتراف بالإيراد بمرور الزمن بالنسبة للإيرادات التي تنتج عن استخدام الغير لأصول المؤسسة مثل ايراد العقار، فوائد القروض..... إلخ.

مما سبق نلاحظ أن الإثبات المحاسبي للإيرادات يتطلب توفر الشرطين التاليين:[4]

- **شرط الاكتساب:** أي أن جميع العمليات اللازمة لاكتساب الدخل قد تمت بالفعل أو على وشك الانتهاء، كإنتاج السلعة المباعة أو تقديم الخدمات.
- **شرط التحقق أو قابلية التحقق:** التحق هو تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو إلى ما هو في حكم النقدية، أما قابلية التحقق فيقصد بها أن يتوافر لإنتاج الوحدة سوق حاضرة نشطة وبأسعار تنافسية لا تتأثر كثيرا بكمية الإنتاج المطروح للتبادل.

مما سبق نلاحظ أن المحاسبة تستند على مبدأ التحقق الفعلي للإيراد ما يعني المحافظة على رأس المال للوحدة الاقتصادية واستمراريتها، فلا بد إذن من الحصول على الإيرادات بما يعادل على الأقل الجزء

---

[1] يخلف ايمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 146.

[2] **المرجع نفسه**، ص 146.

[3] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، **مرجع سبق ذكره**، ص 185.

[4] عبد الوهاب رميدي، على سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي مبادئ عامة وأمثلة محلولة**، بدون دار النشر، الطبعة الثانية، الجزائر، 2016، ص 28.

المستنفذ من رأس مال الوحدة، وإلا فلا يمكن للوحدة الاقتصادية أن تستمر بنشاطها بصورة طبيعية، ويكتسب الايراد محاسبيا بصورة عامة عند حصول عملية التبادل بين المشروع والغير[1].

أ. المنظور الجبائي للإيرادات (الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة)

الإيرادات الخاضعة للضريبة هي تلك المتعلقة بمختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، والمحققة في إطار النشاط الاستغلالي العادي للمؤسسة، ومنه فإن الإيرادات المعتمدة في تأسيس الوعاء الخاضع للضريبة نجد:[2]

- رقم الأعمال الصافي المكون من رقم الأعمال عن مبيعات البضائع والإنتاج المباع؛
- إنتاج الدورة الذي يضم تغيرات الإنتاج المخزن والإنتاج المثبت واعانات الاستغلال وايرادات الأنشطة الملحقة؛
- مختلف الإتاوات المحصلة جراء امتيازات للمؤسسة وفوائض القيم الناتجة عن التنازل، وحصص إعانات الاستثمار وحصص النتيجة عن العمليات المشتركة وتحصيلات عن الديون المعدومة، والايرادات الاستثنائية لعملية التسيير (كتعويضات التأمين) وايرادات التسيير العقاري والاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات؛
- الإيرادات المالية والتي تتمثل في أرباح الصرف وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول المالية وعن إعادة التقييم، وايرادات التوظيفات ذات الدخل المتغير (والتي تتمثل في ريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات الموزعة)، والدخل الثابت تشمل جميع القيم المنقولة التي يترتب عن توظيفها دفع فوائد ويتم تحديد قيمة الفائدة مسبقا والإيرادات المالية الأخرى؛
- إيرادات متعلقة بحوادث أو معاملات غير عادية (لا تدخل في النشاط العادي للمؤسسة)، والتي تمثل طابعا استثنائيا في ظروف غير متوقعة كالتعويضات المستلمة في إطار الكوارث الطبيعية غير المتوقعة.

[1] عبد السلام الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل للنشر، الطبعة 2، عمان، الأردن، 2008، ص 35.

[2] يخلف إيمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 148.

جبائيا يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة من خلال الأرباح الفعلية أي التي تحققت فعلا، أما الأرباح الدفترية غير المحققة فلا يشملها الدخل الخاضع للضريبة[1]، تتمثل هذه الأرباح في الأصناف التالية:

- أرباح مهنية والتي تتمثل في الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو غير تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمة أو الناتجة عنها؛[2]
- أرباح الأنشطة غير التجارية كمثل أرباح المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر؛[3]
- إيرادات المستثمرات الفلاحية؛[4]
- الإيرادات العقارية المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛[5]
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛[6]
- المداخيل الموزعة؛[7]
- إيرادات الديون والودائع والكفالات؛[8]
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية؛[9]
- فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية؛[10]

---

[1] يخلف إيمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 148.

[2] المادة 11، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، ، 2023.

[3] **المرجع نفسه**، المادة 22، 2023.

[4] **المرجع نفسه**، المادة 35، 2023.

[5] **المرجع نفسه**، المادة 42، 2023.

[6] **المرجع نفسه**، المادة 45، 2023.

[7] **المرجع نفسه**، المادة 46، 2023.

[8] **المرجع نفسه**، المادة 55، 2023.

[9] **المرجع نفسه**، المادة 66، 2023.

[10] **المرجع نفسه**، المادة 77، 2023.

ثانيا :المنظور المحاسبي والجبائي للأعباء

1. **المنظور المحاسبي للأعباء**

أ. مفهوم الأعباء

قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (**AICPA**) سنة 1957 تعريفا للأعباء مفاده "أنها تتمثل في جميع التكاليف المستنفذة والتي تم خصمها من إيراد الفترة"[1]، كما عرفها الباحث وليد ناجي الحيالي بأنها " التدفق المالي الخارج من الوحدة المحاسبية والذي يؤدي إلى زيادة التزاماتها أو النقص في أصولها أو كليهما معا جراء انتاج السلع أو تقديم الخدمات للغير"[2]، وتعرف أيضا بأنها مجموعة السلع والخدمات التي يتم استهلاكها أو استعمالها ومجموعة الخدمات التي يتم الاستفادة منها لأغراض تشغيل المؤسسة مثل تكلفة البضاعة المباعة والرواتب والأجور.[3]

أما النظام المحاسبي المالي فقد عرف الأعباء بأنها " ذلك التناقص في المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج او انخفاض الأصول أو في شكل ظهور خصوم، حيث تشمل الأعباء مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة"[4]، وتدرج عناصر الأعباء في الحسابات عندما يكون من المحتمل أن تعود منه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة وللعنصر تكلفة يمكن تقييمها بطريقة صادقة[5]، ويترتب عن الأعباء المبينة بوضوح من حيث موضوعها والمحتملة بفعل أحداث طرأت أو جاري حدوثها من قبيل الاحتمال تكوين مخصصات، وعند زوال الأسباب التي دعت لتكوينها تحول هذه المخصصات إلى حسابات المنتوجات.[6]

---

[1] يخلف ايمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 184.

[2] وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، منشورات الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2007، ص 26.

[3] محمد نوارة، **مرجع سبق ذكره**، ص 104.

[4] المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، **مرجع سبق ذكره**، المادة 26.

[5] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 1.111

[6] **المرجع نفسه**، الفقرة 4.111

ب. قياس عناصر الأعباء

دأب الفكر المحاسبي على قياس الأعباء عن طريق افتراض وجود علاقة سببية بينها وبين الإيرادات، ومتى توفرت هذه العلاقة يتم تحديد نصيب الدورة المحاسبية من الأعباء التي تخصها، وقد سعى النموذج المحاسبي المعاصر إلى إيجاد ترابط مقبول نوعا ما بين الايرادات والأعباء وكانت العلاقة التي طرحها هي وضع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، حيث فسر هذا المبدأ على أن الأعباء التي تؤدي إلى خدمات فورية يجب تحميلها (حسمها) من الايرادات التي حققتها أو كانت سببا في تحقيقها، على أن يجري تطبيق هذه العلاقة بعيدا عن تاريخ دفع النفقة أو تحصيل الإيراد[1]، حيث يتم تسجيل الأعباء والإيرادات المتداخلة بين الدورات المحاسبية بناءا على تاريخ حدوثهم لا على تاريخ الدفع أو التحصيل الفعلي لهم، ومما يلاحظ فإن تطبيق مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات يتطلب تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق (محاسبة الالتزام).

2. المنظور الجبائي للأعباء

أ. مفهوم الأعباء

لم يضع النظام الجبائي الجزائري تعريفا صريحا للأعباء، واكتفى بذكر عبارة "الأعباء القابلة للخصم جبائيا" هذا ما يعني أن الأعباء المدرجة في محاسبة المؤسسة بحاجة لإعادة النظر فيها عند تحديد الوعاء الضريبي، وذلك لإمكانية الإسراف والتضخيم من قبل المؤسسة، وذلك لغرض تقليص الأعباء الواقعة على عاتقها، ولهذا فقد فرض المشرع الجبائي جملة من الشروط الشكلية والموضوعية حتى يتسنى للمؤسسة خصم هذه الأعباء من الربح الخاضع للضريبة، والأكيد أن عدم إلتزام المؤسسة بهذه الشروط سينجم عنه رفض لهذه الأعباء من قبل الإدارة الجبائية.

[1] وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، **مرجع سبق ذكره**، ص 25-27.

ب. الشروط الشكلية لقبول خصم الأعباء جبائيا يتم قبول خصم الأعباء جبائيا إذا استوفت الشروط الشكلية التالية:[1]

– وجوب أن يكون العبء مؤكد وفعلي وليس محتمل الحدوث بغض النظر إن كانت الأعباء مدفوعة أو مستحقة الدفع، ويجب أن تكون حقيقية وليست دفترية أو وهمية حتى تتحمل المؤسسة عبئها سواء تم دفعها أو لا؛

– أن تكون الأعباء مدعمة ومؤيدة بوثائق ثبوتية ومستندات تبرر حقيقة حدوثها، لذا يمكن الإشارة إلى ضرورة الإبقاء على الوثائق والمستندات التي تبرر شرعية العبء في المؤسسة وهذا تحسبا لأي مراقبة جبائية (أربع سنوات على أكثر)؛

– إعداد كشوف خاصة ببعض الأعباء، حيث يلتزم المكلفين بالضريبة بوجوب إرفاق التصريح السنوي ببعض الجداول الخاصة حتى تتم عملية التحقق من صحة النتائج المبينة في التصريحات المقدمة (مثل كشف الأعباء العامة وجدول الإهتلاكات والمؤونات والارصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح)[2].

ت.الشروط الموضوعية: حتى تكون الأعباء قابلة للخصم، يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية:[3]

- أن يكون استغلالها في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو لمصلحتها أي يكون لأغراض مباشرة لتسيير المؤسسة، حيث لا يتعلق الخصم بالنفقات الشخصية، إضافة إلى اعتماد النفقات المهنية حسب مبلغها الحقيقي والتي أدرجت وسددت خلال سنة فرض ضريبة؛

- يترتب عنها تخفيض في الأصول الصافية، أي يقوم العبء بإحداث نقصا في قيمة الأصول الصافية إما عن طريق انخفاض قيمة عنصر من عناصر الأصول أو زيادة في قيمة الأصول كحيازة التجهيزات؛

- أن تكون مدرجة ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها، وبالتالي فإن الأعباء التي يقبل خصمها هي فقط تلك التي أنشأت خلال الدورة؛

---

[1] واضح صالح، محمد حمر العين، **المعالجة الجبائية للفروقات المؤقتة في ظل الإختلاف بين القانون الضريبي والمحاسبي: دراسة حالة مؤسسة إنتاجية بولاية سطيف خلال الفترة 2017-2018**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 1، جامعة البليدة 2، 2020، ص 62.

[2] المادة 152، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[3] قدوري عمار، بن عواق العربي، **المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي**، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، جامعة البليدة 2، 2018، ص 72.

- تتعلق بعبء فعلي وأن تكون مدعمة بمبررات كافية.

مما سبق نلاحظ أن المشرع الجبائي الجزائري يقتضي بمبدأ الأساس النقدي فهو يعتبر أن إيرادات المؤسسة لا تعتبر محققة بمجرد إتمام عملية البيع، إنما يعترف بها عندما يتم تحصيل قيمة المبيعات سواء كان التحصيل جزئي أو كلي، وعلى شاكلة نفس المبدأ يعتبر الأعباء محققة عند الدفع الفعلي لقيمتها، وعندئذ يتم الاعتراف بها والافصاح عنها.

المطلب الثاني: الأثر على الوعاء الضريبي للاختلافات بين النظامين في معالجة عناصر الإيرادات

يتطرق هذا المبحث إلى المعالجة المحاسبية والجبائية لكل من الإعانات العمومية وإيرادات العقود طويلة الأجل وإيرادات العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية، إضافة لعرض الكيفية التي يتأثر بها الوعاء الضريبي جراء الإختلاف بين المعالجة المحاسبية والجبائية.

أولا: الإعانات العمومية

1. المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي

تعرف الإعانات العمومية على أنها "عملية تحويل موارد عمومية لمؤسسة ما في مقابل إلتزام سابق أو مستقبلي من جانب هذا الأخير لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته التشغيلية وهي مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملتها أو ستتحملها المؤسسة بموجب الاستفادة من الإعانة"[1]، وتدرج في الإعانات في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج في السنة المالية أو في عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي يفترض فيها تعويضها، وفيما يخص التثبيتات القابلة للإهتلاك تكون التكلفة هي الإهتلاك، أما الإعانات التي تكون موجهة لتمويل أصول قابلة للإهتلاك فيتم عرضها في الميزانية كمنتوجات مؤجلة (حـ 138)، وتسجل في حسابات النتائج في حدود قسط الإهتلاك المسجل كل سنة للتثبيت الممول بهذه الإعانة.[2]

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 1.124.

[2] **المرجع نفسه**، الفقرة 2.124.

وإذا كان التثبيت الممول بالإعانة غير قابل للإهتلاك توزع الإعانة على المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف، وإذا لم يكن هناك شرط القابلة للتصرف، فإن الإعانة تسجل في شكل نتيجة على مدى 10 سنوات بنظام الإهتلاك الخطي[1]، كما تدرج في الحسابات الإعانات العمومية الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها أو التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للمؤسسة دون إلحاقها بتكاليف مستقبلية تدرج كإيرادات في السنة التي تم اكتسابها فيها[2]، ولا تدرج في حسابات الإعانة العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل، إلا توفر ضمان معقول بأن المؤسسة ستمتثل للشروط الملحقة بالإعانات وبأن الإعانات سيتم استلامها.[3]

في الحالات الاستثنائية التي تدفع فيها المؤسسة إلى تسديد إعانة، فإن هذا التسديد يدرج في الحسابات في شكل تغييرا للتقديرات المحاسبية، ويرجع التسديد في المقام الأول إلى كل منتوج مؤجل غير مهتلك مرتبط بإعانة ويدرج الفائض في الحسابات كعبء من الأعباء.[4]

2. المعالجة الجبائية للإعانات

حسب نص المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن النظام الجبائي الجزائري يقسم الإعانات إلى إعانات تجهيز وإعانات الاستغلال وإعانات التوازن، حيث تعتبر الأولى من المنتوجات العملياتية بينما الثانية والثالثة من منتوجات الاستغلال، وجاءت معالجة كل نوع من الناحية الجبائية كما يلي:[5]

أ. **إعانات التجهيز:** تعتبر الإعانات الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن نتائج السنة المالية كما يأتي:

- فيما يخص الإعانات الممنوحة لتمويل تثبيتات قابلة للإهتلاك، يتم ربط هذه الإعانة حسب مدة الإهتلاك؛
- أما فيما يخص الإعانات الموجهة لتمويل تثبيتات غير قابلة للإهتلاك، فيتم ربط هذه الإعانة في أجل 5 سنوات وبأقساط متساوية.

---

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره،** الفقرة 4.124.

[2] **المرجع نفسه،** الفقرة 3.124.

[3] **المرجع نفسه،** الفقرة 5.124.

[4] **المرجع نفسه،** الفقرة 6.124.

[5] المادة 144، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

- في حالة التنازل عن تثبيت ممول كليا أو جزئيا عن طريق إعانات التجهيز، ومن أجل تحديد فائض أو ناقص قيمة التنازل فإن جزء الإعانة غير المحول لحساب نتيجة الدورة يتم تخفيضه من القيمة المحاسبية الصافية بالنسبة للتثبيتات القابلة للإهتلاك، ومن سعر الاقتناء بالنسبة للتثبيتات غير القابلة للإهتلاك،

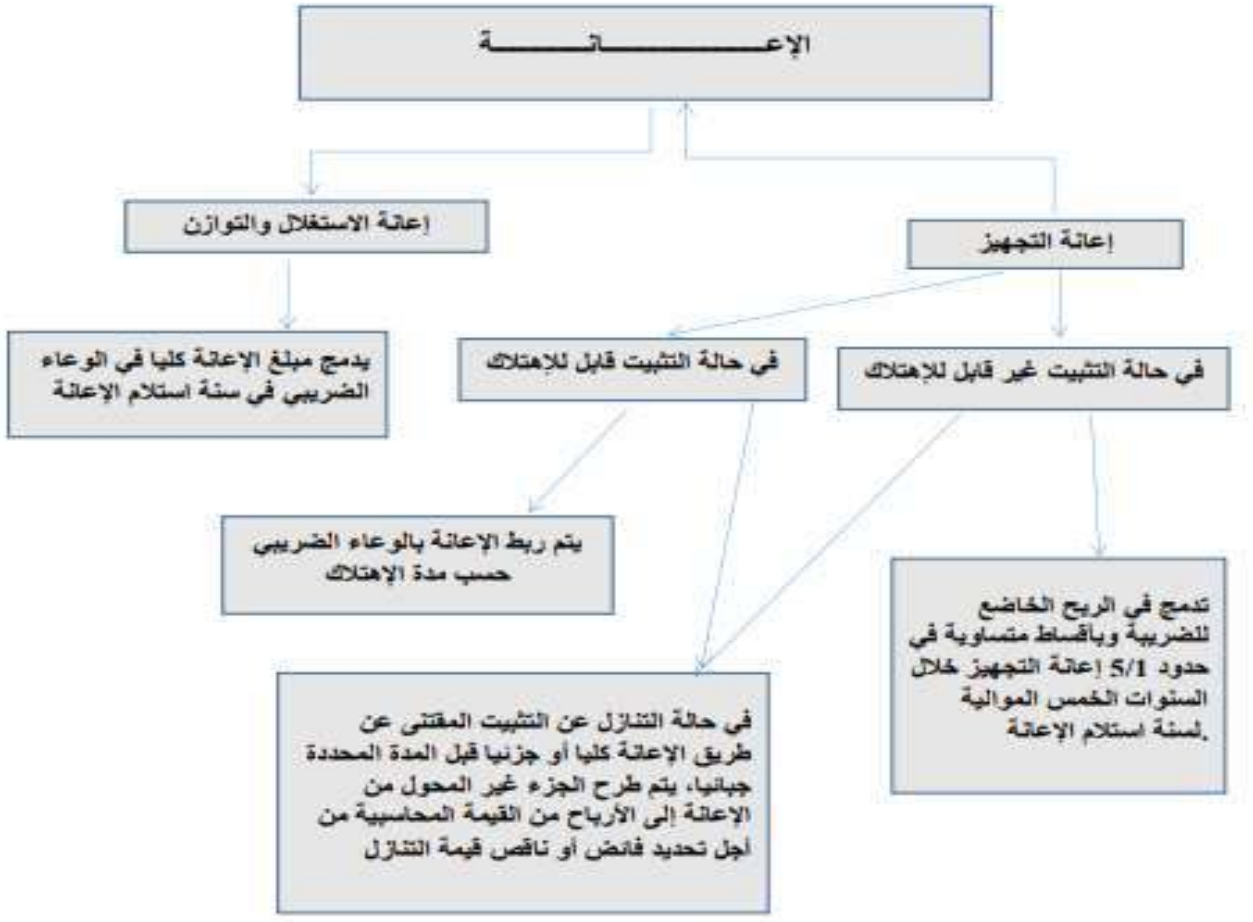
ب. إعانات الاستغلال: تعتبر الإعانات الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن النتائج المحققة في السنة المالية.

ت. إعانة التوازن: تعتبر الإعانات الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات الإقليمية بحسب النتائج السلبية المحققة لغرض تغطية جزء او كل العجز المسجل خلال السنة، وعليه فالهدف من هذه الإعانة هو امتصاص الخسائر التي تكبدتها المؤسسة لأجل استرجاع توازنها وتفادى بذلك الإفلاس، حيث تعالج مثل إعانات الاستغلال الأخرى أي تحول كليا للخضوع للضريبة في سنة استلامها[1].

الشكل التالي يوضح المعالجة الجبائية للإعانات العمومية

[1] بن توتة قندوز، **مرجع سبق ذكره**، ص 126.

الشكل رقم (2-1): المعالجة الجبائية للإعانات العمومية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نص المادة 143 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

3. الأثر على الوعاء الضريبي

من الأثار المترتبة على الوعاء الضريبي جراء الإختلاف بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي في معالجة إعانات الاستغلال، هي ظهور ضرائب مؤجلة خصوم نتيجة لكون القاعدة المحاسبية ستكون أكبر من القاعدة الجبائية[1]، وهذا بسبب تحويل الإعانة بمجرد الحصول على الوعد باستلامها دون انتظار موعد تحصيلها

[1] عريوة رشيد، **دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 01، جامعة المسيلة، 2020، ص 615.

الفعلي وبالتالي سيؤدي هذا إلى دفع ضرائب أكبر من قبل المكلف الضريبي، لهذا يلجئ هذا الأخير لتكوين ضريبة مؤجلة خصوم.

كما أن الإختلاف في مدة تحويل قسط إعانات التجهيز إلى حساب النتيجة (10 سنوات محاسبيا و05 سنوات جبائيا)، سيجعل حتما النتيجة المحاسبية في صورة أقل من النتيجة الجبائية وبالتالي ضياع جزء من الموارد الجبائية للدولة، وهنا يجب تكوين ضريبة مؤجلة أصول لإخفاء فارق الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

ثانيا: العقود طويلة الأجل

1. **المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي:** يقصد بالعقود طويلة الأجل، إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة[1]، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:
   - عقود البناء؛
   - عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛
   - عقود تقديم خدمات.
2. **طرق إدراج وتسجيل عمليات العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي:** تدرج في الحسابات أعباء ونواتج عمليات العقود طويلة الأجل وتسجل وفقا **لطريقة نسبة التقدم**[2]، حيث تسمح هذه الطريقة في تحديد نواتج وأعباء كل سنة تبعا لنسبة التقدم في إنجاز المشروع محل العقد، وهذا إذا توفرت الشروط التالية:[3]
   - إمكانية تقييم كل نواتج العقد (السعر، إعادة تقييم العقد، علاوات الإنجاز ...)؛
   - إمكانية تقييم الأعباء إلى غاية المرحلة النهائية وكذلك نسبة تقدم إنجاز العقد بصورة صادقة؛
   - إمكانية تحديد وقياس التكاليف المتعلقة بالعقد بصورة صادقة.

---

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 1.133.

[2] **المرجع نفسه**، الفقرة 2.133.

[3] عبد الرحمن عطية، **مرجع سبق ذكره**، ص 186.

وإذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق كريقة نسبة التقدم، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، فإنه يمكن على سبيل التبسيط تطبيق **طريقة الإتمام** والتي تفضي إلى نواتج مساوية للتكلفة السنوية التي تم تحملها في انجاز المشروع[1]، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي قد أعطى الأولوية لتطبيق طريقة نسبة التقدم على طريقة الإتمام، وهذا لكون الطريقة الثانية لا تسمح بإظهار النتيجة الحقيقة المحققة خلال السنة.

3. المعالجة الجبائية للعقود طويلة الأجل وفق النظام الجبائي الجزائري: يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة الأجل المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد والخدمات، والتي يمتد تنفيذها إلى سنتين ماليتين على الأقل، والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتبسيط (هنا المشرع الجبائي يقصد طريقة نسبة التقدم) المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء عقود جزافية أو عقود مسيرة، ويشترط لقبول هذه الطريقة وجود أدوات التسيير ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية، التي تسمح بأخذ النسبة المئوية وبمراجعة تقديرات الأعباء والحواصل والنتائج تماشيا مع التسبيق، ويتم حساب ربح مؤسسات الترقية العقارية تبعا لطريقة محاسبة الأعباء وحواصل العمليات بالتسبيق.[2]

4. الأثر على الوعاء الضريبي: نلاحظ أن النظام الجبائي الجزائري لم يؤخذ بطريقة الاتمام بتاتا في تسجيل العقود طويلة الأجل، وذلك لانعدام وجو أي أثر على النتيجة المحققة من هذه الطريقة (الأعباء تساوي الإيرادات)، في حين أن طريقة نسبة التقدم من المحتمل أن يكون لها أثر على النتيجة المحققة، حيث تسمح بتقدير التكاليف الفعلية حتى تاريخ نهاية السنة وبين التكاليف التقديرية والتي بناءا عليهما يتم تحديد نسبة التقدم في الانجاز، وبالتالي تحديد الايراد المحقق في نهاية السنة، ويرى الباحث أن الإيراد المحقق وفقا لهذه الطريقة يبقى غير مؤكد وذلك لكون التكاليف غير مؤكدة رغم تأكيد قيمة العقد، وهذا ما قد يؤدي إلى تحقيق وعاء ضريبي غير حقيقي بعيد كل البعد عن الواقع نظرا لإعتماد طريقة التقدم على التقديرات، الأمر الذي سينجم عنه دفع ضرائب تتنافى مع قاعدة اليقين (التحقق الفعلي للأعباء والمنتوجات).

---

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 3.133.

[2] المادة 140-3، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

ثالثا: العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية

1. المعالجة المسموح بها حسب النظام المحاسبي المالي: تحول الأصول المكتسبة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية وذلك بتحويل تكلفتها من العملة الصعبة الأجنبية على أساس سعر الصرف المعمول به عند يوم إتمام المعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ استهلاك التنازل أو زوال الأصول[1]، وعند نشوء تسوية لحسابات دائنة أو ديون في السنة المالية نفسها فإن الفوارق المثبتة قياسا إلى قيم الدخول بسبب تقلبات سعر الصرف تشكل خسائرا أو أرباح في الصرف، يجب تسجيلها حسب الحالة في الأعباء المالية أو المنتوجات للسنة المالية[2]، وإذا بقيت عناصر نقدية (الخزينة وعناصر أصول وخصوم الواجب استلامها ودفعها بالنسبة إلى مبالغ من السيولة النقدية محددة أو غير قابلة للتحديد) محررة بالعملات الأجنبية في الميزانية حتى اقفال السنة المالية، فإن تسجيلها الأولى يصحح على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ، والفوارق بين القيم المسجلة أصلا في الحسابات (التكلفة التاريخية) وتلك الناتجة عن التحويل في تاريخ الجرد ترفع او تنقص المبالغ الاصلية، وهذه الفوارق تشكل أعباء مالية أو منتوجات للسنة المالية[3]، أما فوارق التحويل المرتبطة بتغيرات سعر الصرف بشان الاستثمار الصافي لمؤسسة ما في احدى فروعها الواقعة في الخارج والتي هي مستقلة عنها في التسيير المالي والاستغلال، تسجل مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة في "**حساب فارق التحويل**" دون أن يدرج في حساب النتائج.[4]

2. تقييم النظام المحاسبي المالي فيما يخص المحاسبة عن العملات الأجنبية: تطرق النظام المحاسبي المالي لمحاسبة العملات الأجنبية بشكل منفصل بخلاف ما كان عليه الأمر في المخطط المحاسبي الوطني، بحيث أدرج قضية الترجمة وكيفية معالجة فروقات الصرف والتي غالبا ما تكون عبارة عن أعباء أو نواتج تؤثر على النتيجة المالية للمؤسسة الاقتصادية، حيث يسجل ربح الصرف في الحساب رقم **766: أرباح الصرف،** والخسائر في الحساب رقم **666: خسائر الصرف.**

---

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره،** الفقرة 1.137.

[2] **المرجع نفسه،** الفقرة 3.137.

[3] **المرجع نفسه،** الفقرة 4.137.

[4] **المرجع نفسه،** الفقرة 7.137.

وما هو ملاحظ بشكل مميز هو تطرق هذا النص لمحاسبة التغطية أي إمكانية تغطية خطر الصرف ومعالجته محاسبيا عن طريق المؤونات كما كان معمول به من قبل، ومع ذلك تبقى عملية تغطية خطر الصرف غير واضحة التطبيق بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، وفي الفقرة الأخيرة تطرق النص لكيفية معالجة استثمار مؤسسة ما في مؤسسة أجنبية أخرى والذي يوضع في حساب خاص ضمن حقوق الملكية حساب "**فارق تحويل الصرف**"، كما هو معمول به في معايير المحاسبة الدولية، وهذا دليل على المقاربة الدولية التي اعتمد عليها في إعداد النظام المحاسبي المالي حث سيسمح بدون شك للمحاسبين الجزائريين من الاقتراب من الممارسة الدولية ومسايرتها،[1].

كما أهمل النظام المحاسبي المالي الجديد مشكلة ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية لمؤسسة وطنية يكون مقرها الرئيسي في الجزائر، كما الحال لمجمع سوناطراك الذي لديه فروع في مختلف دول العالم، وعدم اعتماده او اشارته لأي من الطرق المستعملة في عملية الترجمة، فكان على القائمين على إعداد هذا النظام إلزام المتعاملين الوطنيين بترجمة قوائمهم المالية الأجنبية وفق طريقة سعر الصرف الجاري التي اقترحها مجلس معايير المحاسبة الدولية (**ISAB**) منذ سنة 1983.

3. الأثر الجبائي للمعالجة المحاسبية للعمليات المنجزة بالعملة الأجنبية حسب النظام المحاسبي المالي

يتم تحويل المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية إلى ما يقابلها بالدينار الجزائري حسب سعر الصرف الساري المفعول عند تاريخ التوقيع على العقد أو الملحق الإضافي الذي بموجبه تستحق هذه المبالغ، وأن السعر الواجب اعتماده هو سعر بيع العملة الأجنبية المعنية[2]، فخسائر وأرباح الصرف نوعان:

أ. **النوع الأول:** وهو الذي ينشأ عند التسديد الفعلي للفاتورة، وهو ناتج عن الفرق بين سعر المشتريات بالعملة الصعبة حسب سعر الصرف عن التسجيل الأولي للفاتورة.

---

[1] تزير علي، **المعالجة المحاسبية لتقلبات اسعار الصرف وفق معايير المحاسبة الدولية – دراسة حالة مؤسسة صيدال والمؤسسة العربية المصرفية**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2011، ص 174.

[2] المادة 156-2، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

ب.النوع الثاني: هو الذي يسجل ضمن أعمال نهاية السنة، لتحين قيمة دين أو مديونية أصلها سُجلت بالعملة الصعبة، وذلك لإعطاء القيمة الحقيقة للدين أو المديونية.

فالنسبة للنوع الأول فخسارة الصرف، من الأعباء العادية المقبولة خصمها من طرف الإدارة الجبائية، لأنها متعلقة مباشرة بالاستغلال، والأرباح المحققة تخضع للضريبة على الدخل.

أما بالنسبة للنوع الثاني فخسارة الصرف، ليست حقيقية كالنوع الأول، بل لها طابع مؤونة، لأن المؤسسة هنا بصدد تحيين قيمة الدين أو المديونية، والقيمة الحقيقة سوف تتحدد فيما بعد التسديد أو الحصول على المبلغ، فما دامت لها طابع مؤونة، فهي غير قابلة للخصم جبائيا والأرباح غير خاضعة للضريبة كذلك.

المطلب الثالث: الأثر على الوعاء الضريبي للاختلافات بين النظامين في معالجة عناصر الأعباء

تعتبر مصاريف نفقات البحث والتنمية القابلة للتثبيت والامتيازات الممنوحة للمستخدمين وتكاليف الاقتراض والضرائب على النتائج (بشقيها الضرائب واجبة الدفع والضرائب المؤجلة) من بين أكبر عناصر الأعباء التي ينجم عنها إشكالية في التسجيل بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي، لهذا سنعرض المعالجة المحاسبية والجبائية لكل منهما مع تحليل أثر هذا الإختلاف على تحديد الوعاء الضريبي.

أولا: نفقات البحث والتنمية القابلة للتثبيت

1. المعالجة المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي: تشكل نفقات التنمية تثبيتا معنويا إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات مستقبلية، وتنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة عن طريق امتلاك المؤسسة للقدرات التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية من أجل استعمالها أو بيعها، ويمكن تقدير هذه النفقات بصورة صادقة وموثوق فيها،[1] وتسجل نفقات البحث او النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي، أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها،[2] وتسجل مصاريف التنمية

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 14.121.

[2] **المرجع نفسه**، الفقرة 15.121.

(التطوير) ضمن التثبيتات المعنوية في الحساب 203 "مصاريف التنمية القابلة للتثبيت" في الجانب المدين، ويقابله في الجانب الدائن الحساب 731 "الإنتاج المثبت للأصول المعنوية"، كما يمكن للمؤسسة إهتلاك هذا النوع من التثبيتات[1]، ويرى الباحث أن هناك صعوبات كبيرة في التفرقة والفصل بين نفقات البحث والتنمية وبالتالي وجب وضع معايير أكثر وضوح ودقة، وفي حالة عدم توفر إمكانية الفصل بين هذا النوع في النفقات فلأكيد أن المؤسسة ستسجلها كأعباء للدورة التي صرفت فيها.

2. المعالجة الجبائية وأثرها على الوعاء الضريبي لنفقات البحث والتنمية القابلة للتثبيت: تعتبر النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة أعباء تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة في السنة التي صرفت فيها، وهذا في حدود 30% من مبلغ هذا الدخل أو الربح وفي حدود سقف يساوي 200.000.000 دج، شرط إعادة استثمار هذا المبلغ، مع ضرورة التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي[2]، والأكيد أن عدم الالتزام بهذه الشروط من قبل المكلف الضريبي سيؤدى إلى اعتبار هذه المصاريف كأعباء غير قابلة للخصم تدمج في الربح الخاضع للضريبة، هذا ولم يذكر المشرع الجبائي سنة الربح الخاضع للضريبة التي نحسب منها الـ 10% إذا اعتبرنا أن ربح السنة الحالية لا يزال قيد التحديد، غير أنه أكد في عبارة " **في حدود 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح**" ما يعني أنه يقصد ربح السنة الحالية وهذا ما يطرح أكثر من علامة استفهام فيما لو لم تحقق المؤسسة ربحا وحققت خسارة.

إن الاعتراف بمصاريف التنمية في ظل توفر الشروط سالفة الذكر (وفق النظام المحاسبي المالي) من شأنه التأثير على الوعاء الضريبي، فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة، ومصاريف التنمية في حال اعتبارها كتثبيت معنوي تؤثر هي الأخرى على الوعاء الضريبي من خلال ممارسة الإهتلاك وحتى خسارة القيمة، وهنا يمكن ان تواجه المؤسسة صعوبة في التمييز بين مصاريف البحث ومصاريف التنمية، والحال نفسه بالنسبة لإدارة الضرائب.[3]

---

[1] يخلف إيمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 158.

[2] المادة 171، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023.

[3] مخلوفي عزوز، **مرجع سبق ذكره**، ص 569.

ثانيا: الامتيازات الممنوحة للمستخدمين (المؤونات المخصصة للمعاشات والالتزامات المماثلة)

1. المعالجة المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي: يقوم الكيان بتسجيل المنافع التي يمنحها للمستخدمين سواء كانوا في وضعية نشاط أو غير وضعية نشاط ضمن الحسابات كأعباء عندما يؤدي المستخدمون العمل المقرر في مقابل تلك المنافع، أو عندما تكون التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للمؤسسة إزاء المستخدمين لديها متوفرة[1]، ويتم عند كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ التزامات المؤسسة في مجال المعاش، ومكملات التقاعد، وتعويضات مقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد أو منافع مماثلة ممنوحة لأفراد المستخدمين لديه ولشركائهم ووكلائهم في شكل أرصدة، وتحدد هذه الأرصدة على أساس القيمة المحينة لمجموع التزامات الكيان اتجاه المستخدمين لديه، باستعمال فرضيات حسابية وطرق حسابية ملائمة.[2]

2. المعالجة الجبائية وأثرها على الوعاء الضريبي: من الجانب الجبائي لا يعترف بالمؤونات إلا في حالة تحقيق الشروط الشكلية والموضوعية التي وضعها المشرع الجبائي (تم التطرق لها في المطلب الثالث من المبحث الثاني لهذا الفصل)، ودون توفر لتلك الشروط فلن تقبل مؤونة المعاشات للخصم من الربح الخاضع للضريبة، وهذا ما يترتب عنه **توسع في قاعدة الوعاء الضريبي** ما يعني دفع ضرائب أكبر بالنسبة للمؤسسة، ويعود السبب في ذلك لعدم التحقق الفعلي لهذه المؤونة حيث تعتبره الإدارة الجبائية منافيا لقواعدها.

ثالثا: تكاليف الاقتراض (القروض والخصوم المالية الأخرى)

1. المعالجة المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي: تسجل الأعباء والمنتوجات المالية تبعا للزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد المالية خلالها، والعمليات التي يتم الحصول فيها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوجات المالية او التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل[3]، حيث تندرج في تكاليف الاقتراض ما يلي:[4]

- الفوائد المترتبة عن الكشوفات المصرفية والقروض؛

---

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 1.136.

[2] **نفس المرجع**، الفقرة 2.136.

[3] هني محمد فؤاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 160.

[4] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سابق**، الفقرة 2.126.

- إهتلاك علاوات الإصدار أو التسديد المتعلقة بالقروض وكذلك إهتلاك التكاليف الملحقة المترتبة عن تنفيذ القرض؛
- الأعباء المالية المترتبة عن قرض عقد الايجار التمويلي؛
- فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية إذا كانت مماثلة لتكاليف الفوائد.

وتدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتب فيها، ورخص النظام المحاسبي المالي بإدراج تكاليف الاقتراض إلى قيمة اقتناء أو بناء اصل يتطلب إنجازه مدة تفوق 12 شهرا (تثبيت) في حالة تبين أن هذه التكاليف ستؤدي إلى توليد منافع اقتصادية مستقبلية، ويمكن قياسها بموثوقية وذلك قبل أن يستعمل أو يباع، ويتوقف الكيان عن إدماج تكاليف الاقتراض في حالة انقطاع نشاط الإنتاج ويتوقف نهائيا عندما تنتهي عمليا الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله، والمبلغ المدمج في تكلفة أصل يناسب تكاليف الاقتراض التي كان من الممكن تفاديها لو لم يحصل الإنفاق المتعلق بالأصل المعني.[1]

2. المعالجة الجبائية وأثرها على الوعاء الضريبي: تعتبر تكاليف الاقتراض حسب نظرة النظام الجبائي الجزائري أعباء قابلة للخصم من الوعاء الضريبي في السنة المالية التي ترتبت خلالها، حيث لم يأخذها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل[2]، ويعد جانب الاقتراض ذو أهمية بالغة خاصة وأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعتمد على البنوك كمصدر تمويل وذلك لكونه يسمح بخصم الأعباء المالية من الربح الخاضع للضريبة وهذا ما يحقق لها **وفرا ضريبيا**، غير أن الاعتراف بتكاليف الاقتراض ضمن تكلفة التثبيتات سيؤثر حتما على الوعاء الضريبي في سنة الاعتراف بهذه التثبيتات، وكذلك في السنوات المالية المستقبلية من خلال أقساط الإهتلاك[3]، وعليه سينتج عن هذا الاختلاف في المعالجة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري إعادة دمج قسط الإهتلاك غير القابل للخصم في الربح الخاضع للضريبة (العملية تتم خارج المحاسبة أما داخل المحاسبة فتعتبر هذه الحالة حدثا منشآ لاستخدام تقنية الضريبة المؤجلة).

---

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 2.126.

[2] عبد الكريم فرحات، صالح مرازقة، **إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 7، العدد 1، جوان 2020، ص 97.

[3] مخلوفي عزوز، **مرجع سبق ذكره**، ص 572.

رابعا: الضرائب على النتائج

1. **المعالجة المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي:** تنقسم الضرائب على النتائج حسب النظام المحاسبي المالي إلى الضرائب الواجب دفعها والضرائب المؤجلة[1]، حيث تعالج وفق ما يلي:

أ. **الضراب الواجب دفعها:** وتشمل الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية وتسجل حسب طبيعتها في حسابات الأعباء، وتحسب على أساس النتيجة العادية مع استبعاد النتيجة غير العادية (الاستثنائية)، وبعد طرح مبلغ الضريبة من النتيجة العادية تضاف لها النتيجة غير العادية لحساب النتيجة الصافية للسنة المالية.[2]

ب. **الضريبة المؤجلة:** عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح القابلة للدفع (ضريبية مؤجلة خصوم) أو قابلة للتحصيل (ضريبية مؤجلة أصول)، خلال سنوات مالية مستقبلية[3]، وكون النظام المحاسبي المالي يستند إلى مفهوم الأعباء والإيرادات المفترضة، فإنه ينص على تسجيل الأعباء التي المستحقة الدفع خلال الدورات اللاحقة وهذا ما يعني أن هذه الأعباء المفترضة ستخفض من الضرائب مستحقة الدفع خلال الدورة الحالية، وهنا يستوجب على المؤسسة تسجيل ضرائب مؤجلة أصول (حـ 133 مدين، حـ 692 دائن)، أما في حال تسجيل إيراد يتوقع تحصيله السنة المقبلة فنسجل ضريبة مؤجلة خصوم (حـ 693 مدين، حـ 132 دائن)، على أن يفصح على أصول وخصوم الضريبة المؤجلة بشكل منفصل عن الأصول والخصوم الأخرى، كما أن أصوم وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تفصل عن أصول وخصوم الضريبة المستحقة في الميزانية وذات الأمر في جدول حسابات النتائج

---

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 2.132.

[2] يخلف ايمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 161.

[3] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سابق**، الفقرة 2.134.

لهذا فالفكرة الأساسية لتكوين الضريبة المؤجلة هو مراعاة الأثر الجبائي لمختلف العمليات في العبء الضريبي للدورة التي تمت فيها محاسبة هذه العمليات.[1]

2. المعالجة الجبائية وأثرها على الوعاء الضريبي: يعتبر النظام الجبائي الجزائري الضرائب على أرباح الشركات (الضرائب الواجب دفعها) بمثابة توزيعات على الأرباح واعتبار الدولة كشريك له الحق في هذه الأرباح، وهذا ما يبرر تسجيلها في حسابات النتائج وعد تسجيلها في حسابات الأعباء[2]، وتحسب الضريبة على أرباح الشركات من النتيجة الجبائية، ولهذا تعتبر الضرائب على الأرباح واجبة الدفع الظاهرة في حسابات النتائج **غير قابلة للخصم**، ويرجع السبب في ذلك لكون **الأساس** الذي حسبت منه هو **النتيجة المحاسبية**، أما فيما يخص الضرائب المؤجلة فلا يعترف بها بتاتا كونها تستند إلى الأعباء والمنتوجات المفترضة، ما يعني إعادة دمجها في النتيجة المحاسبية مثلها مثل الضرائب واجبة الدفع، وعند التحديد النهائي للنتيجة الجبائية (الوعاء الضريبي) تحسب الضريبة على أرباح الشركات التي تؤسس سنويا على مجمل الأرباح أو المداخيل للشركات أو غيرها من الأشخاص المعنويين.

[1] طبشوش هند، بن بلقاسم سفيان، **تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات الجزائرية – دراسة حالة فرع " صيانة وخدمات السيارات" لمجمع سونلغاز –**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 14، العدد 01، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2020، ص 312.

[2] يخلف ايمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 161.

المبحث الرابع: الحلول المقترحة لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي

تعتبر الضريبة من بين أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة، وفي نفس الوقت من الأعباء المباشرة التي تقع على عاتق المكلفين بالضريبة، هذا ما استوجب إقامة نوع من التوازن بين مصلحة الدولة ومصلحة المؤسسات، وعليه سنحاول في هذا المبحث طرح توليفة من الاقتراحات التي من شأنها أن تحقق نوع من الانسجام بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وتتمثل هذه التوليفة في: اقتراح ثلاث حلول لتكييف القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية، ثم إبراز مدى أهمية الإلتزام بالمبادئ المحاسبية في تحقق المبادئ الضريبية وضبط الوعاء الضريبي بكل عدالة وشفافية، وفي المطلب الثالث نعرض أهمية تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 جبائيا ومحاسبيا في تكييف المعالجة المحاسبية مع المعالجة الجبائية وفي زيادة جدوة القوائم المالية.

المطلب الأول: الحلول المقترح تطبيقها لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي

استنادا إلى الفروقات والاختلافات الموجودة بين SCF والنظام الجبائي الجزائري يمكن اقتراح ثلاث حلول للتقليل من فجوة الاختلاف بينهما، مع توضيح الأثر المتوقع لكل حل، وذلك كما يلي:

أولا: إعادة النظر في صياغة القوانين الجبائية لتتوافق مع محتوى النظام المحاسبي المالي

يمكن أن يؤدي تكييف القواعد الجبائية مع المفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي إلى إلغاء كلي للقاعدة أو تعديلها، وحتى يكون هذا التكييف مقبولا جبائيا يجب أن لا يقلل من الوعاء الضريبي، فيوجد العديد من الجهود المبذولة من طرف وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة التي تدخل في هذا الإطار، كالمادة السادسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، التي تنص على ضرورة احترام المؤسسات للتعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة[1]، ما يعني إمكانية تعديل النصوص الجبائية حتى تتوافق مع قواعد النظام المحاسبي المالي

[1] زهراوي عفاف، **تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الإهتلاكات والضرائب المؤجلة**، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد 06، العدد 01، جامعة قسنطينة 2، 2020، ص 49.

وكذا تعديل القواعد المحاسبية المستعملة في إطار جبائي، ومن جملة القوانين الجبائية التي وجب إعادة النظر فيها من أجل تكييفها مع محتوى النظام المحاسبي المالي لأن لها الأثر البالغ على إختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية، نجد المواد التالية:

الجدول رقم (2-8): المواد الجبائية الواجبة التعديل للتكيف من قواعد النظام المحاسبي المالي

رقم المادة	موضوع المادة
المادة 10	المتعلقة بالربح أو الدخل الخاضع لضريبة على الأشخاص الطبيعيين
المادة 138 مكرر	النظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات
المادة 139 و140	الأرباح الخاضعة للضريبة
المادة 141	تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة
المادة 141 مكرر 2	أسبقية القواعد الجبائية على المحاسبية عند تحديد الوعاء الضريبي
المادة 143	فوائض القيمة الناتجة عن الضم المجاني للأسهم أو الحصص الاجتماعية
المادة 144	إعانات التجهيز والاستغلال
المادة 169	التكاليف الواجب خصمها
المادة 170	مصاريف البحث العلمي
المادة 171	مصاريف البحث والتطوير داخل المؤسسة
المادة 172	فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات
المادة 174	نظام الإهتلاك المالي
المادة 186 و186 مكرر و186 مكرر 1	فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المرجع الموضح في التهميش[1].

وبالنظر للجهود المبذولة في إطار تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، يلاحظ أن أغلب هذه المواد تم الرجوع إليها وتعديلها خاصة ما تعلق بأرباح الشركات، المصاريف القابلة للخضم،

[1] زلاطو نعيمة، **مدى تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسات المحاسبية الجديدة لتمويل الميزانية العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية**، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد الثالث، جوان 2018، ص 218.

المصاريف الأولية، الإعانات، فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم ... الخ وذلك كونها تمس تحديد الربح الخاضع للضريبة بطريقة مباشرة.

يعتبر الحل المتمثل في تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي بسيط لأنه يتطلب دراسة القاعدة الجبائية فقط فيما يخص نقاط الاختلاف ومحاولة تكييف محتواها مع محتوى القواعد المحاسبية، ولكنه في نفس الوقت يزيد من إثقال المكلفين بالضريبة بالالتزامات الجبائية التي قد تكون معتبرة[1]، مما سيؤدي إلى زيادة تكلفة إضافية لعملها والتي تعتبر في الأصل تكلفة لتطوير نوعية حساباتهم.

ثانيا: تغيير الممارسات المحاسبية مع الحفاظ على القواعد الجبائية بطريقة خاصة تسمح بتحييد أثرها على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ومصداقية الحسابات.

يمكن تطبيق هذا الحل من طرف المؤسسة الراغبة في عرض حسابات واقعية وصادقة، باعتباره مبرر قانونا من خلال نص المادة 3 و26 من القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث تنص وتحث هذه المواد بصفة واضحة المؤسسات على انتهاج الطرق المحاسبية الكفيلة بتحقيق الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة، ويسمح هذا الحل بترجمة القواعد الجبائية بطريقة محاسبية معدلة تجعل آثارها على الحسابات حيادية، كحالة الأعباء المسجلة شكليا والمصاريف التي تعتبر محاسبيا تثبيتات وجبائيا كأعباء[2]، وستتم معالجة هذه الحالات بتسجيل الأعباء وفقا للقانون الجبائي ثم محاولة تسوية الفروقات باستعمال حسابات تسوية مثل حساب 48 "الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا والمؤونات"، وحسابات تعتبر متاحة في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي كالحساب 79 "متاح" الذي يمكن أن يستعمل كحساب لتحويل الأعباء[3].

من الجانب التطبيقي يمكن اسقاط هذا الحل على بعض الحالات كما يلي:

الجدول رقم (2-9): تغيير الممارسات المحاسبية مع الحفاظ على القواعد الجبائية بطريقة خاصة

[1] يخلف ايمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 181-182.

[2] **المرجع السابق**، ص 182.

[3] زهراوي عفاف، **مرجع سبق ذكره**، ص 50.

حالات التطبيق	المعالجة المقترحة
الإهتلاكات والقيمة الضائعة للأصل	يفترض في هذا الإطار بالمؤسسة تطبيق قاعدة الإهتلاك والخسارة في القيمة بأثر رجعي، والذي سينتج عنه بالضرورة تغيرات في التثبيتات تعالج في الأموال الخاصة، كما يمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى الطرق التي تراها كفيلة بإعطاء صورة عادلة عن وضعيتها، إذا كانت هذه العملية تشكل عرقلة معتبرة لنشاطها ولا تستطيع القيام بها وذلك دون الإخلال بالقواعد والقوانين المحاسبية؛
مدة الإهتلاك	يمكن أن تواجه المؤسسة حالات مختلفة تتعلق بالاختلاف بين مدة استعمال الأصل في المؤسسة ومدة حياته الاقتصادية، ما يؤدي إلى وجود فروقات يجب أن تضاف جبائيا للنتيجة أو تدفع بها إلى تشكيل إهتلاكات استثنائية مبررة بطريقة جبائية، ويمكن تسوية هذه الوضعية بتسجيل فرق في الإهتلاك في حسابات ينعدم فيها الأثر الجبائي؛
مصاريف إعادة التجديد والإصلاح والمراجعة	يبقي الخيار مطروحا أمام المؤسسة إما بتخصيص مؤونات الإصلاحات الكبرى وفي هذه الحالة ستخفض العبء الجبائي، أو إضافتها لقيمة التثبيت باستعمال طريقة المكونات مع التسجيل المحاسبي لمكونات التثبيت، مع ضرورة إعداد مخطط إهتلاك لكل مكون، إلى حد الآن ليس هناك أي إشكال من الناحية الجبائية ولكن في حالة ما صنفت هذه الأخيرة كأعباء من الجانب الجبائي هنا يمكن أن يقع الإشكال الذي يصحح بتسجيل النفقة مبدئيا في الأعباء ثم تحويلها إلى حساب التثبيت المعني، وبالتالي تكون هذه النفقة قد عدلت بواسطة حساب يدخل في النتيجة المحاسبية ولا يؤثر على الخصائص النوعية للحسابات، وبعد ضمه للتثبيتات يحسب الإهتلاك بصفة عادية ولا تخفض جبائيا لأنها أخذت كنفقة سابقا؛
تاريخ إدراج الأصل في الميزانية	يمكن أن يحدث فارق زمني بين تاريخ انتقال الملكية الذي يعتبر جبائيا كشرط لتسجيل الأصول، وبين تاريخ إمكانية مراقبتها الذي يعتبر بدوره أيضا قاعدة جديدة لتسجيل الأصول حسب النظام المحاسبي المالي، ففي حالة ما إذا سبق تاريخ انتقال ملكيتها تاريخ مراقبتها من طرف المؤسسة سيؤدي هذا الأمر حتما إلى حدوث اختلافات، ويسجل الأصل جبائيا في حساب التثبيتات الخاص بالأصول الجبائية، كما يسجل عليه إهتلاكات لكن لا تؤخذ محاسبيا بحيث يجب أن تخصم بطريقة غير محاسبية من النتيجة الجبائية، أما رصيد حسابات التسوية فيجب أن يسترجع عند نهاية النشاط للتثبيت المعني.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المرجع الموضح في التهميش[1].

[1] مبارك بوعلاقة وآخرون، **الإشكالية الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي (المالي والعمومي) الجزائري على ضوء التجارب الدولية –، جامعة ورقلة، 25/24 نوفمبر 2014، ص 628-629.

إن هذا الحل المقترح لا يتطلب طرح نصوص قانونية جديدة من أجل تطبيقه، حيث يطبق مباشرة دون تعديل للنص الجبائي، إلا أنه غير صالح للتطبيق في جميع الحالات لكونه قد يؤدي إلى غموض في الحسابات لدى المؤسسات لطرحه حسابات ذات بعد جبائي، كما تواجه خطر الرفض من الإدارة الجبائية بسبب عدم مطابقتها الكلية للقواعد المحاسبية وفي بعض الحالات يكون هناك تحفظ على مصداقية الحسابات كما أن ثبات النص الجبائي غير ممكن نسبيا ما يعني كثرة التغيير في المعالجة المحاسبية كلما تغيرت القواعد الجبائية وهذا ما قد ينجم عنه فقدان النظام المحاسبي لمحتواه المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية وجعله نظام ذو غرض جبائي فقط كسابقه.

ثالثا: مسك المؤسسة لمحاسبتين – اقتصادية وجبائية –

سمح التطور التكنولوجي في المجال المعلوماتي للمؤسسات من تسريع وتسهيل متابعة التسجيلات المحاسبية، هذا العنصر من شأنه أن يلعب دورا كبيرا في مساعدتها على مسك محاسبة حسب قواعد النظام المحاسبي المالي وأخرى حسب القواعد الجبائية الحالية، خاصة في ظل وجود تعارض في بعض المفاهيم والتقنيات المحاسبية والجبائية، ويمكن هذا المسك المزدوج للعمليات من تفادي إعادة معالجة النتيجة المحاسبية باستعمال طرق جبائية لتحديد الوعاء الضريبي، كما هو الحال مثلا بالنسبة للاهتلاكات الاستثنائية في حالة قبولها من طرف الإدارة الجبائية، فيمكن وضعها في حساب جبائي خاص تحت عنوان مخصصات جبائية، لأنها لا تتعلق بنقصان قيمة حقيقي ولها هدف جبائي يقابلها بذلك حساب إهتلاكات جبائية وهذه الحسابات تؤخذ فقط في النتيجة الجبائية، وبالتالي وفي حالة تسجيل اختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية يكفي فقط تعديل برامج المعالجة المحاسبية بالسماح لها بتسجيل العنصر وفق طريقتين الأولى محاسبية والثانية جبائية[1].

[1] براق محمد، بوسبعين تسعديت، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، 14/13 ديسمبر 2011، ص 13-14.

يطرح هذا الحل إمكانية تفادي إعادة المعالجة التي تكون ضرورية بسبب الاختلاف بين القاعدتين المحاسبية والجبائية، وقد تؤدي إلى تكلفة عمل إضافية لدى المؤسسات التي تجد نفسها مجبرة على مسك محاسبيتين تضطرها لتعديل برامجها المحاسبية في كل مرة يظهر تباين بين قاعدتين[1].

المطلب الثاني: أثر الالتزام بالمبادئ المحاسبية والخصائص النوعية للقوائم المالية على تحديد الوعاء الضريبي السليم.

تعد المحاسبة أداة لقياس العمليات المالية وتوصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف المعنية ومنها الجهات الضريبية بالوقت المناسب والنوعية الملائمة وبالكيفية اللازمة، وبما أن المحاسبة تعتمد على مبادئ وفروض التي نص عليها الإطار الفكري لنظام الحاسبي المالي، فإن لهذه المبادئ والفروض أثر إيجابي على التحديد السليم للوعاء الضريبي فيما لو تم الأخذ بها، حيث نرى وجود تكامل للمبادئ والفرضيات المحاسبية مع القواعد والمبادئ الضريبية كما يلي:

أولا: فرضية محاسبة الالتزام (الاستحقاق): بالنسبة لهذا الغرض فقد ورد من بين متطلبات النظام المحاسبي المالي أنه يتحتم على المؤسسة إعداد قوائمها المالية وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي، هذا مع الأخذ في الاعتبار مراعاة الشروط الواجب توفرها عند تطبيق هذا الأساس؛ وتطبيق هذا الأساس يعد مثالا واضحا لتطبيق **العدالة الضريبية** نظرا لأنه لا يحمل الفترة إلا ما يخصها من تكاليف وإيرادات.

ويرى الباحث أن الاعتماد على أساس الاستحقاق والمتمثل في واقعة تحقق البيع دون انتظار تحصيل قيمة المبيعات يحقق العدالة بين السنوات الضريبية بدرجة أكبر مما يحققه الاعتماد على واقعة الإنتاج، فقد يتم الإنتاج ولا يتحقق الايراد، وقد تنخفض أو ترتفع أسعار بيع السلع مقارنة على ما كانت عليه وقت الإنتاج، كما أن اعتماد أساس الاستحقاق في قياس وعاء ضريبة الدخل يقوم على إيجاد رابطة سببية بين إنجازات المشروع في خلق القيمة والتي تنعكس في تحقق الإيرادات، وبين المجهودات والتضحيات المبذولة والتي تنتج عنها استنفاذ لبعض الموارد والتي تقاس بالمصروفات.

[1] يخلف ايمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 182.

ولتحقيق هذه الرابطة السببية فإن تحقق الإيرادات لا يتمشى بالضرورة مع حدوث التدفقات النقدية الداخلة وكذلك فإن حدوث المصروفات لا يتمشى بالضرورة مع حدوث التدفقات النقدية الخارجة، وبالتالي فإن الفرق بين صافي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة لا يعطي مقياسا للإنجازات والجهود المبذولة خلال فترة معينة، لعدم وجود رابطة سببية بين مكونات صافي التدفقات النقدية خلال فترة زمنية تقل عن عمر المشروع بالكامل[1].

بالنسبة للتشريع الجبائي الجزائري فقد اعتمد الأساسين معا، وهذا ما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-10): الأساس المعتمد من طرف التشريع الجبائي الجزائري للاعتراف بمختلف الأعباء والايرادات.

الأنشطة	الأساس المعتمد – الحدث المنشأ	الضريبة الناشئة
المبيعات من البضاعة	التسليم القانوني أو المادي	IRG-IBS-TVA-TAP
المبيعات من البضاعة في إطار الصفقات العمومية	التحصيل (في غياب التحصيل بعد مدة سنة يصبح الحدث المنشأ هو التسليم القانوني أو المادي)	
أداء الخدمات والأشغال العقارية	التحصيل الكلي أو الجزئي في ضريبة TVA-TAP الفوترة في ضريبة IRG-IBS	
رقم أعمال المحقق من طرف المؤسسات الأجنبية	التسليم القانوني	
رقم الأعمال المحقق من طرف شركات الترقية العقارية	التسليم القانوني أو المادي	
الحفلات وألعاب التسلية	تسليم التذكرة (الفوترة) في حال تعذر القبض	
الفوائد المتحصل عليها	التحصيل الكلي أو الجزئي	
التسليم للذات من المنقولات المصنوعة والأشغال العقارية	التسليم	TVA
بالنسبة للواردات	إدخال البضاعة لدى الجمارك	TVA
أنشطة الإنتاج	التسليم القانوني أو المادي	IRG-IBS- TVA
الأعباء	التحصيل/التسليم (يختلف الأساس المعتمد طبقا لما تحدده المواد 141-169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)	IRG-IBS

[1] محمود الزروق الشاوش، **دور الفكر المحاسبي في قياس وعاء ضريبة الدخل وفقا لأحكم التشريع الضريبي الليبي في المصارف وشركات التأمين**، رسالة ماجيستير في المحاسبة، كلية العلوم الادارية، جامعة أم درمان الاسلامية، السودان، 2008، ص 84.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المواد 141، 169، 221 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال، (تحديث سنة 2023).

إن المبرر المعتمد من المشرع الجبائي في الاعتماد على المحاسبة على **الأساس النقدي** لبعض الأنشطة هو تحقيق مبدأ **اليقين** الضريبي، من خلال مراعاة القدرة التكليفية للخاضع للضريبة، غير أن العدالة الجبائية هذه لا تتماشى مع الحقيقة الاقتصادية في كون أن العملية قد تمت فعلا مثلها مثل باقي عمليات الأنشطة الأخرى التي تأخذ على أساس الاستحقاق، لذا وجب على المشرع الجبائي أن يعتمد على المحاسبة على أساس الاستحقاق وفي كل العمليات وكذا كل الإيرادات والأعباء لكي يحدث توافق تام مع المعايير الدولية للتقارير المالية، وبذلك تتقلص فجوة الاختلاف الكبير بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية[1].

ثانيا: فرضية استمرارية الاستغلال: بالنسبة لهذا الفرض فيتحتم أن تقوم الإدارة بتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار، كما يجب أيضا إعداد القوائم المالية على أساس استمرار المؤسسة ما لم تكن لدى الإدارة النية لتصفية المؤسسة أو التوقف عن التعامل أو أنه لا بديل أمامها سوى أن تفعل ذلك؛ وإن هذا المبدأ يحقق **قاعدة الملاءمة** والتي تهدف إلى تنظيم أحكام الضريبة على نحو يلائم ظروف المكلف.

ثالثا: مبدأ استقلالية الدورات: بالنسبة لهذا المبدأ وكما ورد بمتطلبات النظام المحاسبي المالي فإنه ينص على تحديد الفترة المتعلقة بإصدار القوائم المالية، فيتحتم إصدار القوائم المالية مرة في السنة على الأقل، ويتعين على المؤسسة التي تضطر إلى إصدار قوائمها المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة أن تفصح عن ذلك، بالإضافة إلى الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية مع ذكر السبب؛ وإن هذا القدر الكبير من الشفافية في العرض والإفصاح يترتب عليه وضوح الحقائق بالنسبة للفاحص والمراقب الجبائي الذي يمكنه ذلك من توفير وقته وجهده، وبالتالي تحقيق **قاعدة الاقتصاد في النفقة** عند تحصيل الضريبة، حيث تنص هذه القاعدة على

[1] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، 175.

أنه ما يصرف من نفقات وتكاليف من أجل تحصيل الضريبة يجب أن تكون ضئيلة ومتدنية إلى أقصى حد ممكن[1].

رابعا: مبدأ عدم المقاصة: بالنسبة لإجراء المقاصة بين البنود المختلفة فمن متطلبات النظام المحاسبي المالي، أن إجراء مقاصة في جدول حساب النتائج أوفي الميزانية يقلل من قدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم المعاملات، وعليه فهذا المبدأ يساهم في تفعيل **قاعدة اليقين** والتي تهدف أن تكون الضريبة التي يلتزم بدفعها المكلف محددة وواضحة المعالم من مختلف الجوانب (القيمة، والوعاء، وموعد الدفع، والجهة الإدارية المختصة بالتحصيل وطرق الطعن) دون غموض أو لبس.

خامسا: مبدأ الحيطة والحذر: يسعى المحاسبون إلى التحفظ في نهاية كل سنة مالية عند قياس نتائج الأعمال وإظهار المركز المالي للوحدات الاقتصادية من خلال الأخذ بالقيم الأقل للموجودات، وتكوين المخصصات اللازمة لمواجهة الخسائر والالتزامات مؤكدة الحدوث والتي يصعب تحديد قيمتها بدقة، إلا أن أغلب التشريعات الضريبية لا تسمح بخصم النفقات المحتملة بل تجيز خصم النفقات المؤكدة فقط لكي لا تفسح المجال للتهرب الضريبي عن طريق تقليل الوعاء الضريبي، فمثلا المشرع الجبائي في الجزائر لم يتعرض إلى الاحتياطيات والمخصصات ضمن نصوص الأعباء الواجبة الخصم، إلا أنه يسمح بحساب مؤونات خسائر المخزون وحسابات الغير، وهذا يعد تطبيق للتحفظ واعتراف غير مباشر بمخصص انخفاض الأسعار في حالة انخفاضها عن التكلفة، وبالتالي فإن الإلتزام بتطبيق مبدأ الحيطة والحذر يسهم في تكريس **العدالة الضريبية**.

سادسا: مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني: إن البيانات والمعلومات تكون ذات نفع أكبر عندما تؤكد على الجوهر الاقتصادي بدلا من الشكل القانوني؛ إذ أن المعلومات المحاسبية تعد مفيدة لمستخدميها إذا أتت في الوقت الملائم، بعد أن تم أخذ التطورات الاقتصادية السائدة في وقتها، وكلما تأخرت عن وقتها فقدت فائدتها ولم تعد ملائمة للاستخدام في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، وبهذا فإن هذا المبدأ يتفق **وقاعدتي الملاءمة واليقين** في فرض الضريبة، إضافة **لمبدأ العدالة الضريبية**.

[1] أماني السيد حسن هاشم، **دور المعايير المحاسبية المصرية المستحدثة في تحديد الوعاء الضريبي**، مجلة مركز صال عبد الله للاقتصاد الاسلامي، جامعة الأزهر، المجلد 12، العدد 34، 2008، ص 344. متوفر على الرابط: https://search.emarefa.net/ar/detail/BIM-543947 تاريخ الاطلاع: 2023/01/11.

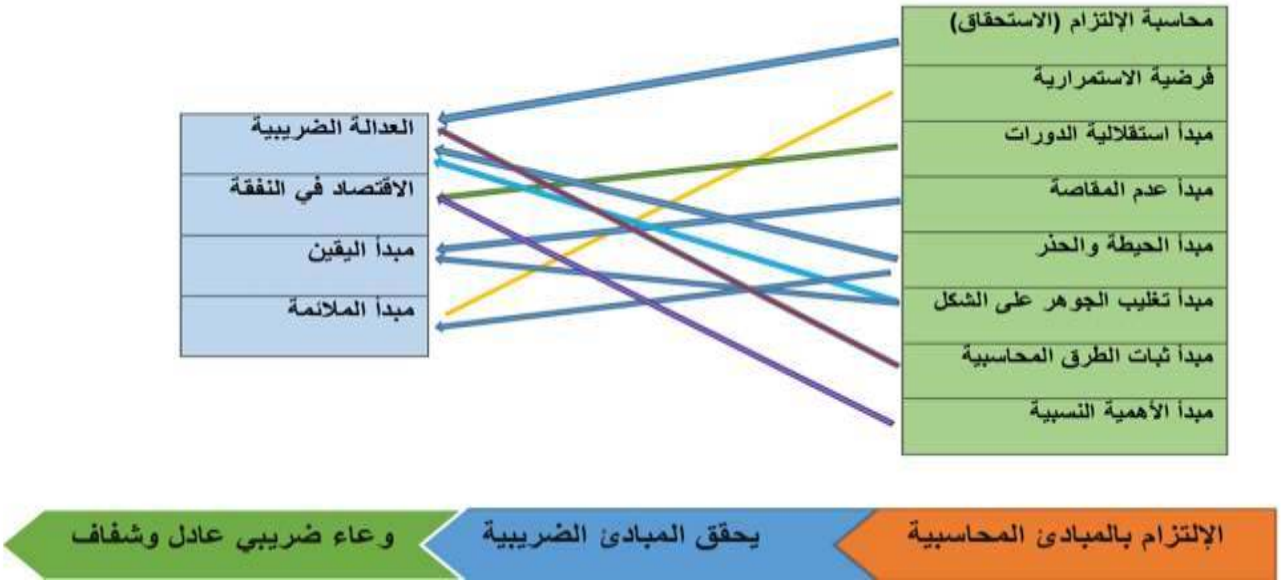
سابعا: مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: ينص هذا مبدأ على الثبات عند عرض وقياس بنود القوائم المالية من فترة مالية إلى أخرى، كما أن التطبيقات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي أوجبت على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط الملاحق، معلومات تخص المقارنة بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات.

وهنا يرى الباحث أن إرساء هذا المبدأ يؤدي إلى تطبيق قاعدة **العدالة الضريبية**؛ نتيجة لما يترتب عليه من سلامة وصدق المقارنات بين القوائم المالية في الفترات المختلفة للمؤسسة الواحدة وبين المؤسسات الأخرى.

ثامنا: مبدأ الأهمية النسبية: ورد في متطلبات معايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي أنه يتحتم عرض كل بند من البنود ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل في القوائم المالية، وفي حالة وجود بند ليس له في حد ذاته أهمية نسبية فيتم إجماله مع البنود الأخرى، وعليه فإن تطبيق مبدأ الأهمية النسبية يؤدي إلى تفعيل قاعدة **الاقتصاد في النفقة**[1].

والشكل الموالي يوضح مدى تكامل المبادئ المحاسبية مع المبادئ الضريبية، كما هو موضح فيما يلي:

الشكل رقم (2-2): تكامل المبادئ المحاسبية مع المبادئ الضريبية لأجل تحديد وعاء ضريبي عادل وشفاف.



[1] محمد رضا طيبة، **أثر بدائل القياس المحاسبي على جدوة القوائم الجبائية – دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 182.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق.

المطلب الثالث: الأثر المتوقع من تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 على جودة القوائم المالية.

من خلال هذا المطلب سنعرض الأثر المتوقع من تطبيق واعتماد المفاهيم الواردة في المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 ضرائب الدخل على القوائم المالية، مع عرض المبررات استخدام كل من طريقة الضريبة المؤجلة وطريقة الضريبة المستحقة والانتقادات الموجهة لكل طريقة.

أولا: المبررات والانتقادات المقدمة لاستخدام كل من طريقة الضريبة المستحقة والمؤجلة.

الجدول رقم (2-11): المبررات والانتقادات المقدمة لاستخدام كل من طريقة الضريبة المستحقة والمؤجلة

البيان	مبررات الاستخدام	الانتقادات الموجهة لها
طريقة الضريبة المستحقة	- الضريبة على أرباح الشركات تعتبر على أنها توزيع للأرباح على الدولة بدل اعتبارها تكلفة جبائية متعلقة بالسنة المالية. - الانعكاسات الجبائية للفروقات المؤقتة تمثل جزء من التكلفة الجبائية للسنة التي نشأت فيها هذه الفروق وأخذت وبعين الاعتبار في الربح الخاضع للضريبة وفقا لمبدأ الحيطة والحذر، بمعنى الخسارة الجبائية تؤخذ بعين الاعتبار بمجرد حدوثها بخلاف الربح الذي يجب أن يتحقق حتى يسجل محاسبيا.	- لا شك أن إهمال الأثار الضريبية المستقبلية للضريبة على الأرباح سوف يفقد المعلومة قدرتها على التنبؤ، حيث الأصول الضريبية المؤجلة تمثل منافع اقتصادية مستقبلية تتمثل في وفرات ضريبية يجب اظهارها في القوائم المالية وكذلك الشأن للخصوم الضريبية المؤجلة، وغياب هذه المعلومات حسب استخدام هذه الطريقة يفقد مستخدمي القوائم المالية معلومات تساعدهم على اتخاذ القرارات الملائمة.
التسجيل المحاسبي للضريبة المستحقة	الضريبة المستحقة هي الضريبة الواجبة الدفع في الأجل القصير على الربح الخاضع للضريبة الذي حددته الإدارة الجبائية، وعلى العموم فإن الضريبة المستحقة على السنة الحالية أو السنوات المستقبلية يجب تسجيلها محاسبيا في **جانب الخصوم** على أساس **دين** في حالة **عدم تسديده**، أما إذا كان المبلغ المدفوع خلال السنة أو السنوات الماضية **يفوق** مبلغ الضريبة المستحقة للسنة الحالية، يسجل هذا الفائض في **جانب الأصول** على أساس **قرض ضريبي**.	

طريقة الضريبة المؤجلة	- هذه الطريقة هي تطبيق لمبدأ محاسبة الإلتزام بخلاف الطريقة الأخرى التي ترتكز على محاسبة الخزينة. - الضريبة على أرباح الشركات تعتبر تكلفة حتى وإن كانت توزع بين المؤسسة والدولة. - القوائم المالية المتضمنة الضرائب المؤجلة تكتسب منفعة أكبر لكونها تسمح بإجراء مقارنات مع معلومات مماثلة عن فترات مختلفة ومؤسسات مختلفة.	- تعتبر هذه الطريقة معقدة جدا بسبب كثرة التغيرات المطبقة. - تطبيق هذه الطريقة مكلف جدا خاصة لدى المؤسسات الصغيرة بسبب المتابعة المستمرة للتغيرات الحاصلة وفي المقابل لا تقدم منفعة تتلاءم وتكلفتها. - مشكلة تحديد المعدل الأمثل لقياس الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة في حال تغير معدل الضريبة.
التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة	حسب مبدأ الحيطة والحذر يجب دراسة احتمال استرداد الأصل الضريبي المؤجل من الأرباح الخاضعة للضريبة، وتقييم استرداده يتطلب توفر ربح خاضع للضريبة في المستقبل المنظور والأمر نفسه بالنسبة للإدارة الجبائية فيما يتعلق بالخصم الضريبي المؤجل لكونه يعبر حق لها على عاتق المؤسسة. ومن بين العناصر الموافقة لتحقق ربح في المستقبل المنظور هو حصول المؤسسة على عقود إنشاء طويلة الأجل أو طلبيات إنتاج لعدة سنوات، ومن بين العناصر غير المؤيدة لتحقيق ربح هو أن المؤسسة حققت خسائر متتالية وعليه وضعيتها المالية غير معتدلة وبالتالي هناك مؤشر يدل على عدم تحقيق ربح،	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بن توتة قندز، **مرجع سبق ذكره**، ص 204-207.

تعالج تقنية الضريبة المؤجلة الفروقات المؤقتة، ويتم ذلك وفقا لتسجيلات محاسبية دقيقة، وتعديلات تتوافق مع ما تم تسجيله في الجدول رقم 09 من الملاحق الجبائية عند تحديد النتيجة الجبائية، تقلل بين الفجوة المحاسبية والجبائية ويجعل من القيود المحاسبية للضرائب المؤجلة وسيلة للإفصاح عن الالتزامات الضريبية المستقبلية (الضرائب المؤجلة خصوم) والحقوق الضريبية (الضرائب مؤجلة خصوم)، كما وتساهم هذه التقنية في تضمين القوائم المالية بالمزيد من الجودة والمصداقية، والجدول التالي يوضح متطلبات القياس والعرض والافصاح وفق IAS 12 "ضرائب الدخل" و التأثير المحتمل على جودة القوائم المالية من هذه المتطلبات.

الجدول رقم (2-12): التأثير المحتمل على جودة القوائم المالية من تطبيق المعيار IAS 12

متطلبات القياس والعرض والافصاح وفق IAS 12	التأثير المحتمل على جودة القوائم المالية
في مجال القياس	
يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة بموجب التشريع الضريبي، وبالتالي استبعاد المعدلات	- تقدم معلومات محاسبية خالية من **الأخطاء الجوهرية**، من خلال أن معدلات الضريبة الجارية تكون معلومة بموجب التشريع

باستخدام معدلات الضرائب الجارية من خلال التشريع الضريبية المتوقعة للسنوات المستقبلية لعدم القدرة على الضريبي الساري في تاريخ الميزانية.	الجبائي، وبالتالي استبعاد المعدلات الضريبية المتوقعة للسنوات المستقبلية لعدم القدرة على التنبؤ بها بصفة دقيقة. – توفر تغذية عكسية حول تأكيد الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة عند تحققها في السنوات المستقبلية، وبالتالي تعزز **القيمة التأكيدية** للمعلومات.
يوصي المعيار IAS 12 في الفقرة 57 باستعمال أسلوب **التخصيص الشامل** في توزيع عبء الضريبة بين الفترات المختلفة والذي في ضوئه تتحدد قيمة الفروقات المؤقتة، وبالتبعية تحدد قيمة الضرائب المؤجلة.	بالرغم من الايجابيات العديدة لأسلوب التخصيص الجزئي غير أن المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 "ضرائب الدخل" يوصي باستعمال أسلوب التخصيص الشامل، نظرا لأنه يتوافق مع **مبدأ الحيطة والحذر** وبالتالي يقدم قوائم مالية تتسم **بالمصداقية** خاصة في ظروف عدم التأكد.
في مجال العرض	
العبء (أو الإيراد) الضريبي يجب **عرضة بشكل منفصل** في حساب النتيجة، أي الفصل بين الأعباء المتعلقة بالضرائب المؤجلة والأعباء (الإيرادات) المتعلقة بالضرائب الجارية.	يوفر **القابلية للفهم** إذ أن تصنيف وعرض المعلومات المتعلقة بالضرائب المستحقة والمؤجلة بشكل واضح ودقيق، يساهم في فهم القوائم المالية، بشرط أن يكون لدي مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة بمجال المحاسبة وفي أعمال المنشأة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة الكافية في بذل الجهد الكافي لفهم المعلومات المحاسبية المقدمة.
يجب عرض أصول وخصوم الضريبة بشكل منفصل عن الأصول والخصوم الأخرى، كما أن أصول وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تفصل عن أصوم وخصوم الضريبة المستحقة.	– يعزز **خاصية القابلية للفهم**. – يوفر معلومات **ذات قيمة تنبؤيه**، من خلال معرفة مقدار الأصول الضريبية والتي تعتبر فوارق للمؤسسة يمكن استردادها مستقبلا وبالتالي تخفض من قيمة العبء الضريبي، وكذا الخصوم الضريبية التي تعتبر خاضعة للضريبة وبالتالي عبء إضافي سوف تتحمله المؤسسة، تساعد هذه المعلومات **بالتنبؤ بالأداء** المتوقع للمؤسسة **واتخاذ قرارات رشيدة**.
عندما تقوم المؤسسة بالفصل بين الأصول والخصوم غير الجارية والأصول والخصوم الجارية في قوائمها المالية، لا يجب تصنيف أصول وخصوم الضريبة المؤجلة ضمن الأصول والخصوم الجارية.	يقدم **معلومات صادقة** في تمثيلها للظواهر الاقتصادية والأحداث، مما يساهم في **ترشيد اتخاذ القرارات** الاقتصادية.
لا يجب القيام بمقاصة بين الأصول الضريبية الحالية والخصوم الضريبية الحالية، كما لا يجب مقاصة بين أصول وخصوم الضريبة المؤجلة، إلا في حالات نص عليها المعيار.	– إن عدم القيام بالمقاصة يضفي على المعلومات **أهمية نسبية.** كما يقدم **معلومات صادقة** في تمثيلها للظواهر الاقتصادية والأحداث، مما يساهم في **ترشيد اتخاذ القرارات** الاقتصادية.

في مجال الافصاح.	
يجب الإفصاح عن المكونات الرئيسية للأعباء (الايرادات) الضريبية بشكل منفصل عن بعضها البعض: -أعباء الضريبة المستحقة (الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر)؛ -كل التعديلات التي تمت محاسبتها خلال الفترة؛ -مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناتج عن تغير المعدلات الضريبية؛ - مبلغ المزايا المتأتية من الخسارة الجبائية أو القروض الجبائية (ضريبة مؤجلة أصول)؛ - مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناجم عن التغيرات في السياسات المحاسبية.	توفر **كافة المعلومات** المهمة لحاجة المستخدمين، وبالتالي تقدم معلومات **متصفة بالكمال** مما يعزز في خاصية **التمثيل الصادق**، وترفع من جودة القوائم المالية.
يجب تقديم شرع للعلاقة القائمة بين عبء الضريبة (الإيراد في حالة الخسارة) والربح المحاسبي حسب أحد الشكلين: - مقاربة بالأرقام بين العبء (الإيراد) الضريبي والربح المحاسبي بالضرب في المعدلات المطبقة، والإشارة إلى أساس الحساب بمعدل الضريبة المطبق. - مقاربة بالأرقام بين متوسط معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة المطبق، والإشارة إلى الأساس الحسابي لمعدل الضريبة المطبق.	- يعزز خاصية **قابلية الفهم**. - هذا الشرح يبين مدى علاقة الضريبة بالربح، وبالتالي اثبات أنه لم يتم رفع الربح المحاسبي أو خفضه خدمة لطرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومة المحاسبية على حساب الأطراف ذات العلاقة، أو لتحقيق غرض أو هدف محقق وإنما للاستخدام العام دون تحيز، فالإفصاح عنه يساهم في إضفاء صفة **عدم التحيز** أي **الحيادية** مما يعزز خاصية **التمثيل الصادق** ويرفع من جودة القوائم المالية.
الإفصاح عن مبلغ الفروقات المؤقتة المتعلقة بالمساهمات في الفروع والشركات الزميلة والعقود المشتركة التابعة للخصوم الضريبية المؤجلة التي لم يتم تسجيلها محاسبيا؛ بالنسبة للعمليات غير المستمرة: - العبء الضريبي المتعلق بالربح المحقق أو الخسارة المتعلق بالتوقف. - النتائج الجارية للعمليات غير المستمرة للدورة، في الفترات السابقة بمبلغها المسجل محاسبيا وأيضا المعروضة. - مبلغ التأثيرات الجبائية للتوزيعات المقترحة والمعلنة للمساهمين في المؤسسة قبل الترخيص بنشر القوائم	توفر **كافة المعلومات** المهمة لحاجة المستخدمين، وبالتالي تقدم معلومات **متصفة بالكمال** مما يعزز في خاصية **التمثيل الصادق**، وترفع من جودة القوائم المالية.

المالية، والتي يتم محاسبتها كخصوم في القوائم المالية.	
مبلغ الضريبة المؤجلة أصول وطبيعة أدلة الاثبات المبررة لمحاسبتها عندما: - يكون استعمال الضريبة المؤجلة أصول على أساس الأرباح الخاضعة مستقبلا أكبر من الأرباح الناتجة عن تسديد الفروقات المؤقتة الموجودة. - المؤسسة تحملت خسائر خلال الفترات السابقة ويكون التشريع الجبائي يبدلها بضريبة أصول.	توفر **كافة المعلومات** المهمة لحاجة المستخدمين، وبالتالي تقدم معلومات **متصفة بالكمال** مما يعزز في خاصية **التمثيل الصادق**، وترفع من جودة القوائم المالية.

المصدر: سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 193-195.

وبصفة عامة يؤدي التكيف مع متطلبات القياس والعرض والافصاح للمعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل IAS 12، على التأثير على جوة القوائم المالية من خلال:

- تجسيد **استقلالية الدورات المالية**، ما يعني إعطاء **صورة صادقة** عن المركز المالي للمؤسسة.
- تحقق **خاصية التوقيت المناسب**، لكونها تركز على الفوارق الزمنية للاعتراف والقياس المحاسبي والجبائي.
- تحقق **قابلية المقارنة**، لكونها تمكن من إجراء المقارنات الزمنية من أجل تقييم الأداء المالي.

وما يلاحظ المستثمر الجزائري غير واع وغير مدرك لأهمية الإفصاح والجودة في عرض القوائم المالية والآثار المترتبة عن ذلك، وهذا نتيجة للثقافة المحاسبية المحدودة، وللذهنية التي تفضل العمل الفردي أو في شكل عائلي، لهذا يتم إعطاء الأولوية التامة في إعداد القوائم المالية لمتطلبات القواعد الجبائية.

لهذا يرى الباحث أنه من الضروري وضع مواد قانونية ضمن التشريع الجبائي الجزائري يجبر فيها المؤسسات بتطبيق تقنية الضريبة المؤجلة وفقا لمتطلبات المعيار الدولي المحاسبي "ضرائب الدخل" IAS 12، وبذلك يكون المشرع الجزائري قد خطى خطوة عملاقة نحو تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية.

خلاصة الفصل الثاني:

إن درجة الترابط بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري قوية جدا، نظرا لتبنيه النموذج الفرنكفوني الذي يعتمد النظرة القانونية، فلا يمكن فرض الضريبة على النتيجة الجبائية إلا بالاعتماد على النتيجة المحاسبية بعد القيام عليها بعدة تعديلات، هذه التعديلات ناجمة عن الاختلافات الموجودة بينهما، والتي ترجع إلى الاختلاف في القواعد والأهداف والمبادئ، وتتجسد في عدة مظاهر تبرز اختلاف المعالجة المحاسبية والجبائية لبعض العناصر، غير أن الإدارة الجبائية تسعى جاهدة لتقليص حجم فجوة الاختلافات في ظل التوازن والانسجام مع النظام المحاسبي المالي وبين أهداف السياسة الضريبية.

ونجد من بين أهم مظاهر الاختلاف بين النظام المحاسبي والجبائي مسألة الضرائب المؤجلة، والتي جاء بها النظام المحاسبي المالي من خلال تبنيه للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، حيث يوجد تطابق شبه تام في المفاهيم الخاصة بالضرائب المؤجلة، وأسباب نشوئها، وكذا العرض والإفصاح المتعلق بها، بين المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل" IAS12 " والنظام المحاسبي المالي، غير أن المعيار توسع أكثر في ذلك، ويعتبر تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة له عدة مزايا أهمها المحافظة على الصورة الصادقة للقوائم المالية وزيادة جودتها، مما يساهم في ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية، كما توجد عدة عيوب أهما عدة مشاكل تتعلق بالقياس والعرض والإفصاح الخاص بالضرائب المؤجلة.

كما أن النظام المحاسبي قد تطرق إلى المعالجة المحاسبية للضرائب المستحقة وكذا الضرائب المؤجلة، وخلافا لذاك فالنظام الجبائي تتطرق فقط إلى معالجة الضرائب المستحقة، ووضع القواعد الجبائية للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، ولم يتطرق بتاتا إلى معالجة الضرائب المؤجلة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بالمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" بولاية المسيلة فرع مجمع أقروديف AGRODIV للصناعات الغذائية ومركز التصوير الطبي CIM بولاية الجلفة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بالمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" بولاية المسيلة فرع مجمع أقروديف AGRODIV للصناعات الغذائية و مركز التصوير الطبي CIM بولاية الجلفة.

تمهيد:

تناول الفصلين الأول والثاني الجوانب النظرية والمفاهيم المختلفة لمتغيرات الدراسة، وسيتم من خلال هذا الفصل تجسيد أهم ما جاء في الإطار النظري من خلال اسقاطه على الجانب العملي التطبيقي، وذلك من خلال دراسة ميدانية بمطاحن المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" بالمسيلة التابع إلى فرع الحبوب قسنطينة، هذا الأخير يعتبر من الفروع التسعة (09) بمجمع الصناعات الغذائية أقروديف AGRODIV، والذي يعتبر من بين أكبر المجمعات الصناعية والتجارية في الجزائر من حيث عدد العمال والانتشار في السوق الوطنية، إضافة لدراسة حالة تشمل الجوانب المحاسبية والجبائية لعقد الايجار التمويلي بمركز التصوير الطبي بولاية الجلفة لأحد المستثمرين الخواص.

ومن خلال الدراسة الميدانية سنرتكز على مدى استجابة المؤسسة محل لمتطلبات النظام المحاسبي المالي في العرض والافصاح عن القوائم المالية، ومن ثم الوقوف على أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية والفروقات الدائمة والمؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مع التطرف بالتفصيل لطريقة تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية، وعليه قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث معنونة كيما يلي:

المبحث الأول: التعريف بالمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" بالمسيلة.

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية والتسجيل المحاسبي للمؤونات والإهتلاكات.

المبحث الثالث: عرض وتحليل عناصر الاستردادت والتخفيضات وتحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

المبحث الرابع: دراسة حالة لعقد ايجار تمويلي بمركز التصوير الطبي CIM بولاية الجلفة.

المبحث الأول: التعريف بالمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" بالمسيلة.

سنتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالمؤسسة الأم **مجمع الصناعات الغذائية أقروديف AGRODIV** ثم **المركب الصناعي والتجاري "الحضنة.**

المطلب الأول: التعريف بمجمع الصناعات الغذائية أقروديف AGRODIV

يعتبر مجمع الصناعات الغذائية أقروديف AGRODIV من بين أكبر المجمعات العمومية في الجزائر، حيث يحتوي على أكثر من 30 فرع بين مراكز حبوب ومركبات صناعية وتجارية، ومن بين أهم فروعة نجد فرع الحبوب لولاية قسنطينة والذي يضم هو الأخر 06 مركبات صناعية وتجارية منها المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" بولاية المسيلة وهي المؤسسة محل الدراسة

أولا: التعريف بمجمع الصناعات الغذائية أقروديف AGRODIV

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات، تم في سنة 1965 تأميم القطاعات الخاصة بالطحن، وأصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن غير أن دورها آنذاك كان مقتصرا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته، كذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق، وفي سنة 1982 قامت المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن بإنشاء خمس مؤسسات مماثلة للصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها عبر الوطن وتندرج تحت هذه المؤسسات عدة مركبات صناعية وتجارية.

ظهر مجمع أقروديف **AGRODIV** بعد إعادة هيكلة القطاع العمومي التجاري في فيفري 2015، من خلال دمج واستيعاب ثلاثة مؤسسات لإدارة الشراكة (**SGP**) وهاته المؤسسات، هي كالتالي:

.TRAGRAL, COJUB, CEGRO

الشكل رقم (3-1): نشأة مجمع أقروديف (AGRODIV)



المصدر: الموقع الرسمي لمجمع أقروديف، متوفر على الرابط: http://www.agrodiv.dz/index.php/fr/qui-somme-nous/historique.html **تاريخ الاطلاع: 2022/12/12.**

ويقع المقر الاجتماعي للمجمع في المنظر الجميل الحراش بالجزائر العاصمة، ويعتبر مجمع أقروديف بمختلف فروعه من المؤسسات الرائدة والمهمة في السوق الجزائرية، وذلك نظرا لخصوصية الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، فالمجمع إلى يومنا هذا لا يزال شريكا أساسيا للتنمية الاقتصادية وعونا مهما لتحقيق متطلبات المجتمع ورفاهيته في مجال اختصاصاته وتوجهاته.

حاليا 80% من نشاط المجمع يتمثل في إنتاج السميد والفرينة والعجائن، ويغطي 80% من السوق الوطنية، كما يتكون المجمع على 44 مطحنة تنتج 17 مليون قنطار سنويا من السميد و14 مليون قنطار من الفرينة، بالإضافة إلى 700 ألف قنطار من العجائن بطاقة تخزين تقدر بـ 18 مليون قنطار.

ثانيا: نشاط مجمع أقرو ديف AGRODIV وفروعه:

يتمثل نشاط المجمع في تسويق واستيراد وتصدير المنتجات الناتجة عن تحول المواد الخام من الزراعة أو الثروة الحيوانية أو صيد الأسماك، تتمتع مجموعة **AGRODIV** أيضًا بأكثر من 60 عاما من الخبرة بعد أن ورثت هياكل **SN SEMPAC** التي تم إنشاؤها في عام 1965.

ويتمثل نشاطه بصفة خاصة في المعالجة الأولى والثانية للحبوب ومشتقاتها، إنتاج العصائر والمشروبات والمعلبات من وتعبئة الفواكه والخضروات، زراعة العروق وتجهيز التمور، تغليف البن والسكر والبقول والأرز، تخزين وتعبئة وتسويق المنتجات الغذائية المختلفة.

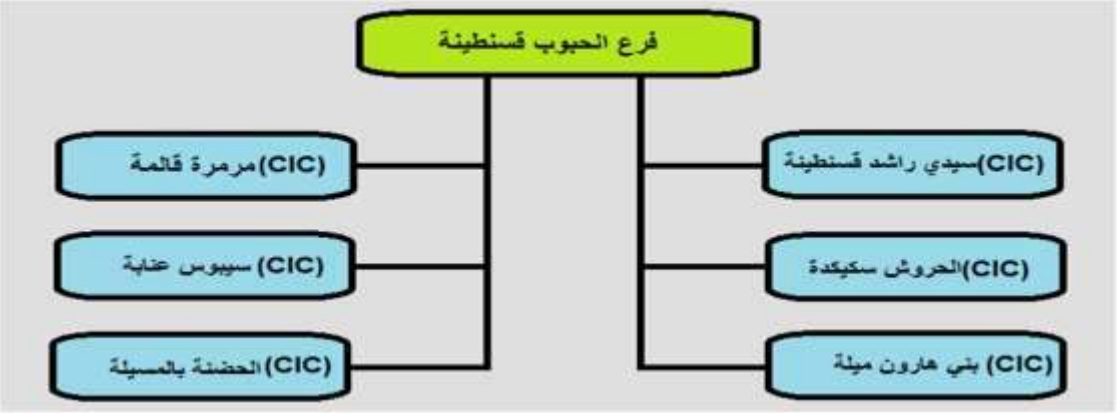
ثالثا: فروع مجمع أقروديف عبر الوطن

يضم مجمع الصناعات الغذائية أقروديف 09 فروع وهي كالتالي[1]:

- **فرع الحبوب وسط بالبليدة:** يتكون من 04 مجمعات صناعية وتجارية.
- **فرع الحبوب غرب سيدي بلعباس:** يتكون من 04 مجمعات صناعية وتجارية.
- **فرع الحبوب الزيبان بسكرة:** يتكون من 05 مجمعات صناعية وتجارية.
- **فرع (DICOPA) حسين داي الجزائر العاصمة:** توزيع وتغليف المنتجات الغذائية الأساسية يتكون من 06 وحدات.
- **مركز تطوير وتحليل الصناعات الزراعية (CDAAI) بقسنطينة:** يتمثل نشاطه في خدمات عالية الجودة، الخبرة والدراسات والمساعدات الفنية، بحث وتطوير منتجات جديدة.
- **فرع الحبوب الأغواط:** يتكون من 04 مجمعات صناعية وتجارية.
- **فرع الحبوب سطيف:** يتكون من 05 مجمعات صناعية وتجارية.
- **فرع (MILOK) بالأغواط:** يتمثل نشاطها في تعبئة المياه المعدنية.
- **فرع الحبوب قسنطينة:** يتكون من 06 مجمعات صناعية وتجارية تسمى CIC منها المركب الصناعي التجاري "الحضنة" بولاية المسيلة المؤسسة محل الدراسة.

[1] http://www.agrodiv.dz consulte le 15/12/2022 a 14:15.

الشكل رقم (3-2): المركبات المكونة لفرع الحبوب قسنطينة.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

المطلب الثاني: التعريف بالمركب الصناعي والتجاري (CIC) "الحضنة" بالمسيلة.

يمكن تقديم أهم المعلومات عن المركب الصناعي والتجاري (CIC) "الحضنة" بالمسيلة فيما يلي:

أولا: نشأة المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

يقع المركب الصناعي الحضنة بالمسيلة في وسط مدينة المسيلة مقابل الطريق الرئيسي رقم N45 طريق ولاية برج بوعريريج ومسجد البشير الإبراهيمي بالقرب من القطب الجامعي لجامعة محمد بوضياف بالمسيلة، أما خلف المركب وبجانبه توجد مساحات خضراء تابعة إلى مؤسسة مسيلة الخضراء (**EPIC Msila vert**) تم إنشاؤه سنة 1980حيث بدأ في العملية الإنتاجية سنة 1981، وقد عرف المركب التجاري الصناعي الحضنة بالمسيلة عدة تغييرات في اسمه التجاري حيث كان يطلق عليه وحدة إنتاجية تابعة لرياض سطيف سابقا، ثم حولت وحدة الرياض المسيلة إلى مؤسسة ذات أسهم تابعة لمجمع رياض سطيف، وهذا في 02 أكتوبر 1997 على مساحة 30755 متر مربع منها 12555 متر مربع مغطاة.

أسست المؤسسة التابعة "الحضنة" المسيلة في 1997/10/01، ثم تحولت إلى مؤسسة تابعة بمبلغ رأس مال اجتماعي قدره 60.000.000 دج، تم رفعه في 1998/04/30 إلى 479.000.000 دج وفي 2007 بلغ 1.449.460.000 دج، في سنة 2016 أصبحت مؤسسة المركب الصناعي التجاري "الحضنة" المسيلة تابعة للمؤسسة الفرعية حبوب قسنطينة، وتم بذلك تغيير اسمها التجاري من مؤسسة الحضنة المسيلة إلى المركب الصناعي التجاري الحضنة[1].

ثانيا: الوحدات الإنتاجية للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة وقدرات المؤسسة

يتكون من مطحنة واحدة حيث تم إنجازها من طرف المؤسسة التركية من نوع "**MOLINO**" وتاريخ بداية استغلالها سنة 2015 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 3000 قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 220.915.480.55 دج، وارتفعت القدرة الإنتاجية بـ: 242.202.253.51 دج.

كما تتكون من مسمدة من نوع "**PAGLIERANI**" وقد تم إنجازها من طرف المؤسسة الإيطالية "GOLFITO" وتاريخ بداية استغلالها سنة 1993 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 4000 قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 563.986.101.84 دج، وللمؤسسة قدرات عالية في الانتاج والتخزين كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-2): قدرات المركب الصناعي التجاري "الحصنة في الانتاج والتخزين

قدرة الطحن	قدرة الانتاج	قدرة التخزين	نوع التغليف
القمح الصلب: 4000 قنطار يوميا	**2560 قنطار من السميد (سميد ممتاز بنسبة استخلاص 64%)**	**250000 قنطار**	**01 كلغ، 105 كلغ، 10 كلغ، 25 كلغ، 50 كلغ.**
القمح اللين: 1500 قنطار يوميا	**1110 قنطار من الدقيق (دقيق الخبز بنسبة استخلاص 74%)**		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

[1] **محضر مجلس الإدارة رقم 06 للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" بالمسيلة**، جلسة يوم 1997/09/07.

ثالثا: فروع المجمع الصناعي والتجاري " الحضنة"

يحتوي المركب الصناعي والتجاري الحضنة على عدة نقاط بيع، منها ما هو داخل إقليم ولاية المسيلة وعددهم 14 نقطة بيع تتربع عاصمة الولاية لوحدها على 06 نقاط بيع والباقي موزع عبر بلديات الولاية، كما للمركب نقاط بيع خارج الولاية بلغ عددهم 09 نقاط بيع ليبلغ العدد الاجمالي لنقاط البيع 23 نقطة بيع[1]، وهي موضحة بالتفصيل في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-2): نقاط البيع داخل وخارج إقليم ولاية المسيلة لمركب الحضنة

نقاط البيع داخل إقليم ولاية المسيلة	نقاط البيع خارج إقليم ولاية المسيلة
حي لاروكاد – بلدية المسيلة	ن/ب بلدية بولوغين 01 – الجزائر
حي القطب الحضري – بلدية المسيلة	ن/ب بلدية بولوغين 02 – الجزائر
حي ساحة الشهداء بلدية المسيلة	ن/ب ولاية تمنراست
حي 1000 مسكن – بلدية المسيلة	ن/ب ولاية ورقلة
حي محمد خميستي – بلدية المسيلة	ن/ب ولاية إليزي
حي 05 جويلية – بلدية المسيلة	ن/ب ولاية عين صالح
ن/ب بلدية مسيف	ن/ب ولاية تندوف
ن/ب بلدية عين الخضراء	ن/ب ولاية النعامة
ن/ب بلدية العلمة	ن/ب ولاية بشار
ن/ب بلدية المعاضيد	
ن/ب بلدية ولاد عدي لقبالة	
ن/ب بلدية حمام الضلعة	
ن/ب بلدية أمجدل	
ن/ب بلدية سيدي عامر	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدل السابق بأن المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" يولي أهمية كبيرة لمناطق الجنوب لتسويق منتجاته، حيث تتواجد 07 نقاط بيع بالجنوب الكبير من 09 نقاط بيع خارج إقليم ولاية

[1] لقاء مع مدير مديرية الاستغلال، مصلحة تسيير المخزونات للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة"، بتاريخ 2023/01/08.

المسيلة، ويأتي هذا الاهتمام لعدم توفر فروع بالقدر الكافي هنالك، إذ تتواجد فقط أربع فروع وهي فرع الزيبان بسكرة، فرع سيدي رغيس بالوادي، وفرع العواسيس بتقرت وفرع الاغواط بالجنوب الغربي.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" وأسباب اختياره لإجراء الدراسة الميدانية.

يعبر الهيكل التنظيمي عن كيفية سير العملية الإدارية داخل المؤسسة، من خلال مجموعة من المصالح والمديريات تتكامل فيما بينها لتحقيق الهدف الذي أنشئ من أجله المركب، وهذا ما سنتطرق له من خلال هذا المطلب، إضافة لعرض للأسباب التي أدت بالباحث إلى اختيار المركب لإجراء الدراسة مع الميدانية.

أولا: الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة"

إن المخطط التنظيمي هو مخطط بياني يعرض التسلسل الهرمي للأنشطة والمهام والوظائف التي يتم توزيعها بين العاملين في المؤسسة ويوضح العلاقة بين كل وظيفة والأخرى من خلال عملية التنسيق والإشراف من أجل تحقيق أهداف المؤسسة والتنظيم، وهو موضح كما يلي:[1]

1. **المدير العام:** يعتبر المدير العام من أهم العناصر المكونة للمركب، حيث يلقى على عاتقه مهام ومسؤوليات كبيرة تؤثر على أداء المؤسسة ومن بين هذه المهام:
   - الإشراف ومتابعة سير العمليات والسهر على تنفيذها.
   - تنظيم الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة من خلال الوقوف على المشاكل وحلها من خلال المهام والمسؤوليات الملقات على الموظفين التنفيذين والإطارات المسيرة.
   - التنسيق بين المركب الصناعي التجاري الحضنة والمؤسسة الأم المتواجدة في قسنطينة.

[1] معلومات مقدمة من خلال لقاء مع المدير العام للمركب بتاريخ 2023/01/08، **أنظر الملحق رقم 10.**

– إلزام العمال بإتباع استراتيجية معينة من أجل تحقيق النجاح.

2. مصالح المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

أ. مصلحة الاستشارة القانونية: وتتمثل مهمتها في تقديم الاستشارات القانونية للمؤسسة بكافة أنواعها، التجارية والمدنية والأحوال الشخصية والعمالية والجنائية وكذلك الإدارية، والرد على كافة الاستفسارات والاستشارات القانونية من المدير العام ورؤساء الأقسام ومدراء المديريات التي تنشأ عن بعض الملابسات أثناء مباشرة العمل بالمؤسسة والخاصة بتفسير أو تطبيق القانون أو القرارات.

ب. مصلحة النوعية: وتتمثل مهامها في مراقبة عمليات الإنتاج والتصنيع والتأكد من امتثالها للمعايير، فحص ومعاينة المواد الأولية التي تدخل في العملية الإنتاجية، إيجاد الحلول اللازمة لمختلف الحوادث التي قد تطرأ على المنتجات النهائية.

ث. مصلحة الإعلام الآلي: ويمكن عملها في إنشاء برامج خاصة بالتسيير تتميز بسهولتها وإمكانية استخدامها حسب كل مصلحة من المصالح، تطوير مختلف الشبكات الداخلية من أجل تسهيل العمل وتبادل المعلومات مع الأقسام، المساعدة في اتخاذ القرارات بسرعة من خلال البرامج المستخدمة بالإضافة إلى حفظ أرشيف المؤسسة من مختلف الضياع.

ث. مصلحة الأمن والوقاية: ومهمتها تتمثل في تأمين المؤسسة داخلياً سواء عمال أو وثائق إدارية أو عتاد وكذا الوقاية ناحية الحرائق والظروف الطارئة وتقديم المساعدة في حالة ضحايا.

ج. مصلحة التدقيق: ويقصد بها التدقيق الداخلي في مختلف الحسابات والمصالح والمديريات وتتمثل مهمته في عملية التقييم والمراقبة والتحقق من مختلف سير العمليات على المستوى ككل وإعداد تقارير دورية للوقوف عند الثغرات.

ح. مصلحة مراقبة التسيير: ومن أهم مهامها تضمن السير الحسن لعمليات المؤسسة باستعمال وسائل متنوعة متعددة تسمح لها بتقييم نشاطها واكتشاف الأخطاء وتقويمها، كما تساعد المسيرين بشكل كبير في اتخاذ القرارات المناسبة.

ثانيا: مديريات المركب الصناعي والتجاري "الحضنة".

يتكون المركب أربع مديريات وكل مديرية تنقسم إلى عدد مصالح، وهي كالتالي[1]:

أ. مديرية الإنتاج: وهي الإدارة المسؤولة عن عملية الإنتاج وتعمل على تطوير المنتجات وتقليل تكلفة إنتاجها، وتضم ثلاث مصالح وهي:

- **مصلحة التجارة:** من مهامها استقبال الزبائن واختيارهم طبقا لشروط خاصة يجب أن تتوفر فيهم، قبض الشيكات وإعداد الطلبية للزبائن.
- **مصلحة النقل:** تتمثل مهمته في وضع خطط لشحن المنتجات النهائية، بالإضافة إلى ضمان تسليم المنتج إلى الزبون في الوقت المناسب، وتنظيم حركة الشحن ذهابا وإيابا والمراقبة التقنية للشاحنات الخاصة بالمؤسسة.
- **مصلحة التسويق:** مهمتها الأساسية معرفة رغبات المستهلك أو العميل وحاجاته، ويتم ذلك عن طريق دراسة سلوكيات العملاء وعاداتهم الشرائية من أجل الاستحواذ على السوق والترويج لمختلف منتوجاتها.

ب. مديرية المحاسبة والمالية: تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات وتنقسم إلى مصلحتين:

- **مصلحة المالية:** وتعمل على تطوير الاستراتيجية المالية للمؤسسة، وإدارة الموارد المالية وتحضير التقارير المالية اللازمة من أجل اتخاذ القرارات الاستثمارية الصائبة، كما تعمل على تحصيل الديون من الزبائن.

[1] عادل جعنيط، **مرجع سبق ذكره**، ص 149.

- **مصلحة المحاسبة:** تعمل على تقييد وتسجيل العمليات اليومية في نشاط المؤسسة، وذلك بغرض مساعدة مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ قرارات أفضل إعداد الكشوفات المالية توثيق المستندات والوثائق المحاسبية وتنظيمها.

ت. مديرية الموارد البشرية: وتنقسم إلى ثلاث مصالح وهي:

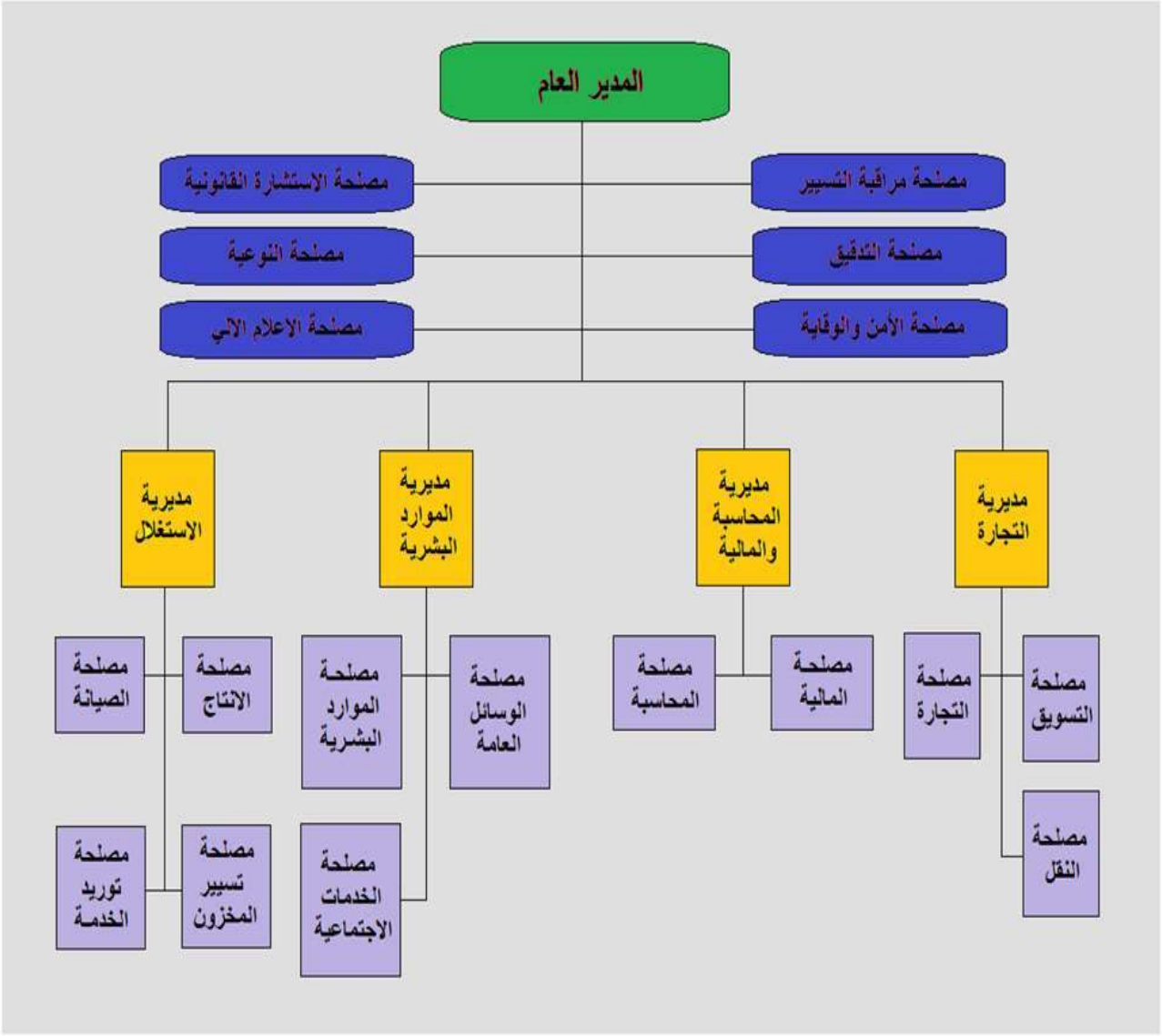
- **مصلحة الموارد البشرية:** ومن أهم وظائفها توظيف الموظفين والاختيار التدريب التقييم ومكافأة الموظفين، وأيضاً متابعة قيادة المنظمة والثقافة التنظيمية والتأكد من الامتثال بقوانين العمل وتصميم الهيكل التنظيمي وسلم الأجور.
- **مصلحة الوسائل العامة:** ومن مهامها متابعة جميع الأشغال وإبرام الصفقات مع الموردين سواء نقل العمال أو الإطعام أو غيرها، والقيام بعملية الجرد السنوية لممتلكات المؤسسة، العمل على إعداد الطلبيات للموردين.
- **مصلحة الخدمات الاجتماعية:** تعمل على وضح برامج خاصة بالعمال تتابع وتراقب تنفيذ هذه البرامج، تقديم خدمات للعمال من خلال سلفة وغيرها كما تعمل على تلبية الاحتياجات الضرورية للعامل.

ث. مديرية الاستغلال: من أهم مهامها إبرام جميع العقود والصفقات وتقديم كل العروض والمشاركة في كل المزايدات والمناقصات وتنقسم بدورها إلى أربعة مصالح هي:

- **مصلحة الإنتاج:** مهمتها تتمثل في تصميم وتطوير المنتجات التامة الصنع وتلبية حاجيات المستهلكين.
- **مصلحة تسيير المخزونات:** تعمل على تطبيق كل المبادئ العلمية اللازمة للمحافظة على التخطيط الأمثل من المواد، وعدم الوقوع في مشاكل بسبب خروج المواد من المخزن، وعدم احترام مدة التموين.

وتتوزع مختلف المهام عبر هذه المديريات والمصالح، ويتميز الهيكل التنظيمي للمركب بمرونة كبيرة بين المصالح والمديريات، كما يتميز بالفعالية في أداء العمل، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (3-3): الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة".



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

ثالثا: أسباب اختيار المؤسستين لإجراء الدراسة الميدانية

تعود أسباب اختيار المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" ومركز التصوير الطبي بولاية الجلفة كوجهة لإجراء الدراسة الميدانية لعدة عوامل أهمها:

- يعد **المركب الصناعي والتجاري** "**الحضنة**" من بين أكبر وأهم المؤسسات في منطقة الوسط، إضافة لحرصه الكبير على تطبيق النظام المحاسبي المالي **بكل جدية ومهنية**.
- من بين الكثير من المؤسسات التي تقدم لها الباحث بطلب إجراء دراسة ميدانية على قوائمها المالية، كان المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" هو الوحيد الذي **استجاب لطلبنا** في وقت وجيز، حيث **رحب بنا أيما ترحاب** وقدم لنا كل السجلات والدفاتر المحاسبية والكشوفات المالية للسنوات 2019، 2020 و2021.
- بعد اطلاعنا على القوائم المالية للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" تبين أنه **ملتزم بتطبيق الضرائب المؤجلة**، وهو ما زاد من إصرارنا على إجراء الدراسة الميدانية بها.

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية والتسجيل المحاسبي للمؤونات والإهتلاكات للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" بالمسيلة.

يعرض هذا المبحث مدى إلتزام المؤسسة محل الدراسة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن قائمتي الميزانية وحساب النتائج، وهما القائمتين المطلوبتين من الإدارة الجبائية عند إيداع التصريحات السنوية رفقة بقية الملاحق الجبائية المساعدة على تتبع عملية تحديد النتيجة الجبائية، كما سنعرض المعالجة المحاسبية التي قامت بها المؤسسة في تسجيل مختلف المؤونات والإهتلاكات والأثر الجبائي الناتج عن ذلك من خلال محاسبة الضرائب المؤجلة.

المطلب الأول: عرض وتحليل القوائم المالية للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة".

خلال هذه المطلب سنتتبع إفصاح المؤسسة محل الدراسة عن قائمة الميزانية جانب الأصول والخصوم وقائمة جدول حساب النتائج، بالإضافة إلى مقارنه إفصاحها عن قائمتي الميزانية وحساب النتائج من حيث الشكل والمضمون بما يتوافق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي.

أولا: عرض الميزانية وحساب النتائج

إن الهدف الأول للميزانية المالية هو إظهار الممتلكات الحقيقية للمؤسسة وتقييم خطر عدم سيولتها، ونقصد بالسيولة قدرة المؤسسة على تغطية ديونها قصيرة المدى بواسطة أصولها الجارية، ومن خلال القوائم المالية لمركب الحضنة يمكن عرض قائمة الميزانية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما يلي:

1. عرض أصول المركب للسنوات 2019، 2020 و2021:

الجدول رقم (3-3): عرض أصول مركب الحضنة للسنوات 2019، 2020 و2021:

الأصول	2019	2020	2021
	القيمة المحاسبية الصافية		
الأصول غير الجارية			
التثبيتات المعنوية	-	52,000.00	98,000.00
التثبيتات العينية	1,780,907,419.98	1,755,888,543.11	1,679,611,286.30
التثبيتات المالية	18,800.00	18,800.00	18,800.00
ضرائب مؤجلة أصول	14,823,434.75	16,094,490.24	20,221,578.08
مجموع الأصول غير الجارية	**1,849,200,393.16**	**1,772,053,833.35**	**1,699,949,664.38**
الأصول الجارية			
المواد الأولية	193,194,375.00	20,831,159.22	29,082,998.35
المنتجات المصنعة	23,989,418.74	13,289,038.29	16,962,597.87
مخزونات أخرى	97,348,613.92	105,321,623.17	104,379,440.22
الزبائن	24,210,505.04	66,518,895.67	25,577,991.66
ضرائب ومشابهها	20,046.33	506,527.63	591,519.66
مدينون أخرون	-	15,514,494.95	44,747,426.35
خزينة الأصول	758,285,166.85	1,108,406,978.54	943,756,798.90
مجموع الأصول الجارية	**1,122,087,660.11**	**1,330,388,717.47**	**1,165,098,728.21**
المجموع العام للأصول	**2,971,288,053.27**	**3,102,442,550.82**	**2,865,048,392.59**

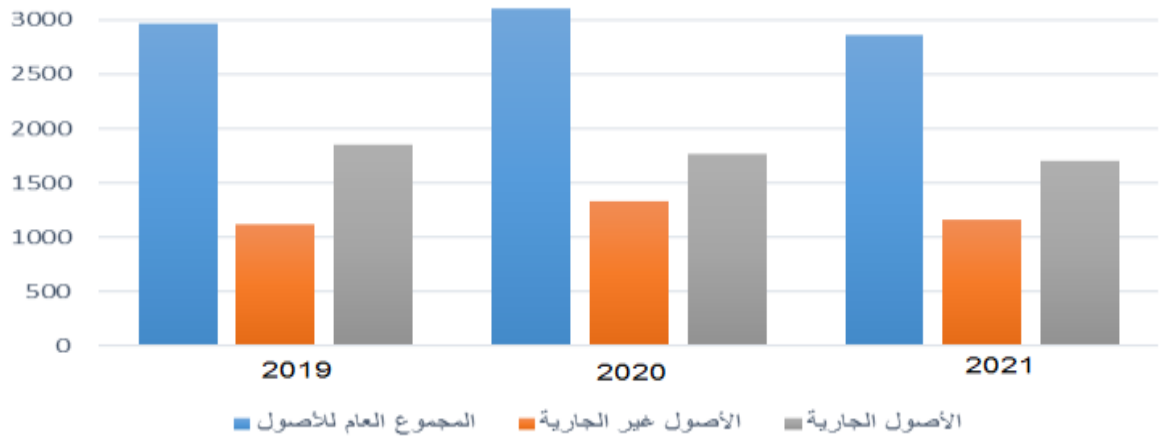
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المجموع العام لأصول المركب ارتفع بنسبة **05%** أي ما قيمته 131,154,497.55 دج من سنة 2019 إلى سنة 2020 لتعود وتنخفض بنسبة **10%** في سنة 2021، وتشكل الأصول غير الجارية **62%** من مجموع أصول المركب على العموم بين سنوات الدراسة، حيث شهدت انخفاض في قيمتها سنتين على التوالي بالرغم من ارتفاع قيمة الضرائب المؤجلة أصول بقيمة

16,094,490.24 دج و 20,221,578.08 دج في السنتين 2020 و 2021 تواليا، وما يمكن استنتاجه من جانب الأصول هو إلتزام المركب بتطبيق فرضيات ومبادئ النظام المحاسبي المالي عند إعداد القوائم المالية مثل مبدأ استقلالية الدورات وفرضية الاستمرارية وها ما يؤكده تسجيله للضرائب المؤجلة أصول.

أما فيما يخص الأصول الجارية فتتربع على نسبة **38%** من المجموع العام للأصول بحيث سجلت ارتفاع في قيمتها بين سنة 2019 وسنة 2020 بفارق 208,301,057.36 دج أي بنسبة ارتفاع **10.22%** أما سنة 2021 فقد شهدت انخفاض بقيمة 165,289,989.26 دج، أما على صعيد خزينة فيعيش المركب حالة مريحة من خلال توفر رصيد معتبر في السنوات الثلاثة للدراسة، ويفسر السبب بانخفاض أصول المركب بهذا الشكل الطفيف لكونه قد استرجع جزء كبير من القرض الضريبي المتمثل في رصيد الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع حيث بلغ سنة 2020 ما قيمته 8,434,249.59 دج أما سنة 2021 فقد انخفض إلى 20,046.33 دج بنسبة **99%**، دون أن ننسى أن فترة الدراسة قد تميزت بمرور البلاد بجائحة كرونا حيث أغلق المركب أبوابه لأيام وقام بتسريح عدد كبير من العمال، ويمكن توضيح تطور كتلة الأصول للسنوات 2019، 2020 و 2021 كما هو معبر عنه في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-4): تطور كتلة الأصول للسنوات 2019، 2020 و 2021 لمركب الحضنة.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (3-3).

2. عرض خصوم المركب للسنوات 2019، 2020 و2021:

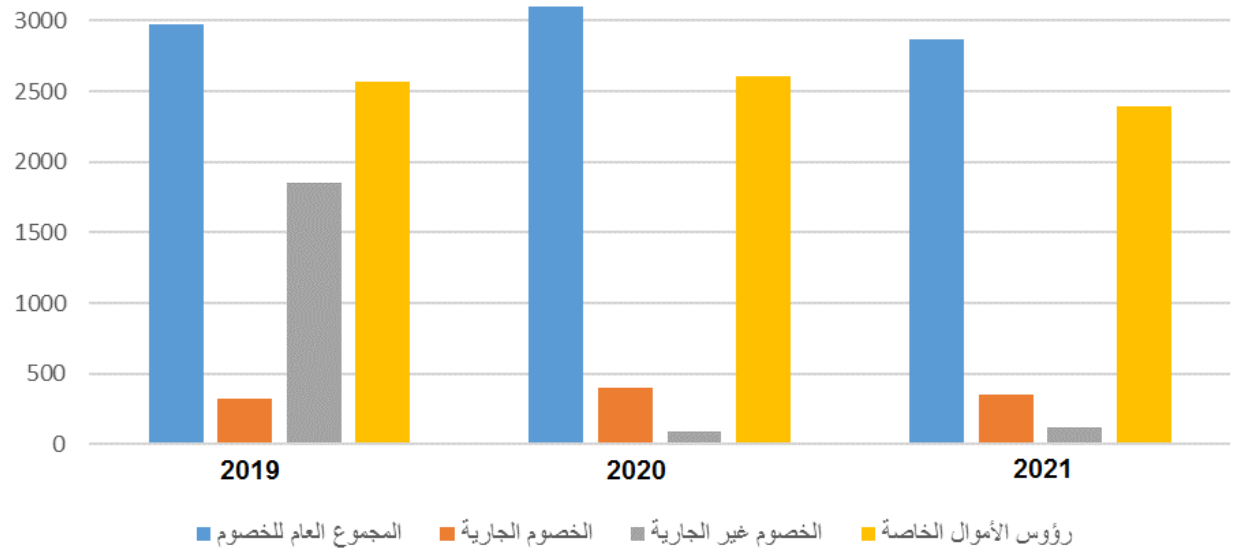
الجدول رقم (3-4): عرض خصوم مركب الحضنة للسنوات 2019، 2020 و2021:

الخصوم	2019	2020	2021
الأموال الخاصة			
النتيجة الصافية للدورة	357,320,009.89	356,201,443.13	279,626,113.38
الحسابات المشتركة بين الوحدات	2,210,690,162.80	2,251,903,643.85	2,115,234,948.98
مجموع الأموال الخاصة	**2,568,010,172.69**	**2,608,105,086.98**	**2,394,861,062.36**
الخصوم غير الجارية			
ضرائب مؤجلة خصوم	12,232,125.23	15,800,369.46	19,368,613.69
مؤونات ومنتوجات معاينة مسبقا	68,927,900.72	74,646,002.73	96,189,899.48
مؤونات المعاشات والتزامات مماثلة	68,927,900.72	74,646,002.73	96,189,899.48
مجموع الخصوم غير الجارية	**1,849,200,393.16**	**90,446,372.19**	**115,558,513.17**
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات الملحقة	13,478,083.49	73,933,918.84	24,360,722.74
الضرائب المستحقة	12,596.00	366,892.00	631,592.00
ديون أخرى	306,956,740.80	329,590,280.32	329,636,502.32
خزينة الخصوم	-	-	-
مجموع الخصوم الجارية	**322,117,854.63**	**403,891,091.65**	**354,628,817.06**
المجموع العام للخصوم	**2,971,288,053.27**	**3,102,442,550.82**	**2,865,048,392.59**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

ويمكن توضيح تطور كتلة الخصوم للسنوات 2019، 2020 و2021 كما هو معبر عنه في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-5): تطور كتلة الخصوم للسنوات 2019، 2020 و2021 لمركب الحضنة.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (3-4).

وعلى العموم يمكن القول انطلاقا من الجدولين السابقين قائمة الميزانية (جانب الأصول والخصوم) لمؤسسة المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" للسنوات 2019، 2020 و2021، أنها تتوافق من حيث الشكل والمضمون مع متطلبات النظام المحاسبي المالي مما يسمح بتحقق خاصية القابلية للمقارنة، حيث قامن المؤسسة بترتيب أصولها وفقا لأساس الأقل السيولة إلى الأكثر سيولة، أما جانب الخصوم فرتب بما يتوافق وأساس الأكثر استحقاق إلى الأقل استحقاق.

3. عرض جدول حساب النتائج لمركب الحضنة للسنوات 2019، 2020 و2021:

يهدف هذا الجدول إلى عرض مجمل حسابات الأعباء وحسابات المنتوجات التي تم ادراجها في حساب النتائج الخاص بالمؤسسة لغرض تحديد النتيجة المحاسبية الصافية، وتظهر حسابات النتائج الخاصة بمركب الحضنة للسنوات 2019، 2020 وسنة 2020 كما يلي:

الجدول رقم (3-5): جدول حساب النتائج لمركب الحضنة للسنوات 2019، 2020 و2021.

البيان	2019	2020	2021
المبيعات من البضائع	9,773,321.25	**5,789,372.58**	**24,623,147.82**
الإنتاج المباع	2,917,287,339.82	**3,224,482,751.59**	**3,005,945,771.91**
المبيعات من المنتجات بين الوحدات	22,231,500.00	**21,285,000.00**	**32,332,700.00**
المبيعات من الخدمات	2,902,215.20	**1,057,524.79**	**85,770.00**
مبيعات أخرى	508,816.80	**664,999.20**	-
تغيرات المخزون – منتج نهائي وجاري	2,361,185.65	**-9,908,255.68**	**2,517,478.00**
إعانات الاستغلال	1,211,731.45	-	**2,018,450.31**
التخصيص بين الوحدات	57,105,832.30	**92,549,338.70**	**86,826,125.87**
إنتاج السنة المالية	**3,013,381,942.47**	**3,335,930,531.18**	**3,154,349,443.91**
المشتريات المستهلكة	2,367,399,404.56	**2,590,916,654.95**	**2,385,275,400.22**
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	26,089,764.66	**69,326,448.73**	**83,380,482.92**
استهلاك السنة المالية	**2,393,489,169.22**	**2,660,243103.68**	**2,468,655,882.94**
القيمة المضافة للاستغلال	**619,982,773.28**	**675,687,427.50**	**685,693,560.97**
أعباء المستخدمين	207,951,255.16	**250,455,228.55**	**240,062,050.84**
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	8,873,433.21	**5,532,370.54**	**35,359,258.78**
اجمالي فائض الاستغلال	**403,068,084.88**	**419,699,828.41**	**390,272,251.35**
المنتوجات العملياتية الأخرى	9,786,000.00	**4,239,010.84**	**3,791,249.61**
الأعباء العملياتية الأخرى	41,794.88	**529,000.31**	**17,829,634.87**
مخصصات الإهتلاكات	54,702,997.39	**69,910,219.27**	**84,707,801.87**
مخصصات المؤونات	12,862,996.61	**5,718,102.01**	**21,543,896.75**
استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	12,849,400.87	**10,372,176.96**	**9,085,102.30**
النتيجة العملياتية	**358,095,697.83**	**358,153,694.62**	**279,067,269.77**
المنتوجات المالية	1,015,339.48	**344,937.25**	-
الأعباء المالية	-	-	-
النتيجة المالية	**1,015,339.48**	**344,937.25**	-

النتيجة العادية قبل الضرائب	359,111,037.31	358,498,631.87	279,067,269.77
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-	-	-
الضرائب المؤجلة (تغيرات)	(1,791,027.42)	(2,297,188.74)	558,843.61
مجموع منتوجات الأنشطة العادية	3,037,032,683.78	3,350,886,656.23	3,167,225,795.82
مجموع أعباء الأنشطة العادية	2,679,712,673.89	2,994,685,213.10	2,887,599,682.44
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	357,320,009.89	356,201,443.13	279,626,113.34
النتيجة غير العادية	-	-	-
النتيجة الصافية للسنة المالية	357,320,009.89	356,201,443.13	279,626,113.34

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

من خلال جدول حساب النتائج أعلاه للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" نلاحظ ما يلي:

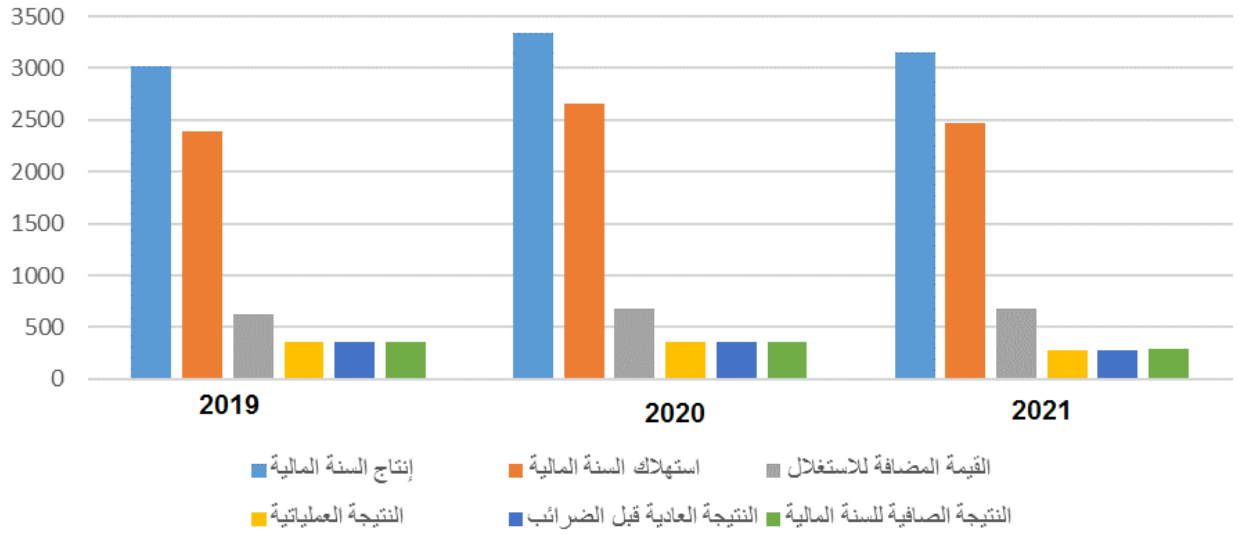
- ارتفاع القيمة المضافة للاستغلال للفترة من 2019 إلى 2020 من قيمة 619,982,773.28 دج إلى قيمة 675,687,427.50 دج بفارق قدره 55,704,654.22 دج بنسبة ارتفاع قدرها 9.10 % وتواصل الارتفاع في القيمة المضافة للاستغلال في سنة 2021 حيث بلغ فارق الارتفاع قيمة 10,006,133.47 دج ويعود سبب هذا الارتفاع أساسا إلى الارتفاع الكبير في حجم المبيعات من البضائع في فترة الدراسة والتي تميزت بزيادة الطلب على مادتي الفرينة والسميد بسبب الجائحة الصحية التي مرت بها الجزائر والعالم كافة، كما أن الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى انخفضت بقيمة 596,420.63 دج.
- ارتفاع اجمالي فائض الاستغلال لسنة 2020 مقارنة بسنة 2019، حيث بلغ فارق الارتفاع قيمة 16,631,743.53 دج بنسبة ارتفاع قدرها 04%، وبالرغم من ارتفاع أعباء المستخدمين وأعباء الضرائب والرسوم بسبة 3% و86% على التوالي، إلا أن القيمة المضافة المحققة كانت كافية لتغطية هذا الارتفاع، أما في سنة 2021 فشهدت انخفاض كبير في اجمالي فائض الاستغلال مقارنة بسنة 2020 بقيمة انخفاض قدرها 29,427,577.06 حيث يعود السبب الكبير لهذ الانخفاض في اجمالي فائض الاستغلال إلى المبلغ الضخم من الضرائب والرسوم الذي دفعته المؤسسة والذي بلغ

55,359,258.78 دج مقارنة بسنة 2020 حيث تحملت المؤسسة تكاليف جبائية تقدر بـ 5,532,370.54 دج.

- انخفاض معتبر في النتيجة العملياتية لسنة 2021 مقارنة بسنة 2019 وسنة 2020 بفارق قدره 79,086,424.85 دج، ويعود السبب في ذلك إلى الارتفاع الكبير المسجل في قيمة الأعباء العملياتية الأخرى ومخصصات الإهتلاك والمؤونات المسجلة في سنة 2021 مقارنة بما هو مسجل في السنتين السابقتين.
- شهدت الإيرادات المالية تناقصا للسنتين 2019 و2020 إلى أن وصلت إلى العدم تماما في سنة 2021 وهو ما يؤكد تخلي مركب الحضنة تماما عن الاستثمار في الأوراق والأدوات المالية، مع عدم تواجد أي أعباء مالية في للسنوات 2019، 2020 و2021.
- انخفاض طفيف في النتيجة العادية قبل الضرائب بنسبة 1% بين السنتين 2019 إلى 2020.
- تجاهلت المؤسسة تحديد الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية لسنوات 2019، 2020 و2021 بينما حدث العكس مع الضرائب المؤجلة (تغيرات) والتي تم الإفصاح عنها للسنوات الثلاث المعنية.
- انخفاض النتيجة الصافية للأنشطة العادية للسنتين 2019 و2020 نظرا لكون رصيد الضرائب المؤجلة كان سالبا (رصيد الحساب 693 أكبر من رصيد الحساب 692)، بينما كان هذا الرصيد موجبا في سنة 2021 وهو ما جعل النتيجة الصافية للأنشطة العادية ترتفع.
- نتيجة لعدم وجود نتيجة غير عادية فإن النتيجة الصافية للأنشطة العادية هي نفسها النتيجة الصافية للسنة المالية.

ويمكن عرض تطور أهم عناصر حساب النتائج للسنوات 2019، 2020 و2021 كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-6): تطور عناصر حساب النتائج للسنوات 2019، 2020 و2021 لمركب الحضنة.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (3-5).

وعليه فجدول حساب النتائج للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" للسنوات 2019 و2020 و2021 يحقق خاصية قابلية المعلومة المحاسبية للمقارنة، كما وأفصحت المؤسسة محل الدراسة عن كل ما يتضمنه حساب النتائج من أعباء عدا عن الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية فقد تم تجاهلها، بينما تم الإفصاح عن كل مصادر الإيرادات داخل المؤسسة خاصة فيما يتعلق برقم الأعمال، وعليه فحساب النتائج المفصح عنه من قبل إدارة المركب يتوافق مع متطلبات العرض والافصاح وفق النظام المحاسبي المالي في شقه المتعلق بحساب النتائج.

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للمؤونات والضريبة المؤجلة أصول في محاسبة المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" للسنوات 2019، 2020 و2021.

سنعرض في هذ المبحث المعالجة المحاسبية للمؤونات المسجلة في محاسبة المركب الصناعي والتجاري "الحضنة"، مع عرض المعالجة المحاسبة للضرائب المؤجلة أصول الناجمة عن تسجيل هذه المؤونات.

أولا: مؤونات منحة الإطارات المسيرة للسنوات 2019، 2020 و2021.

قامت المؤسسة مع نهاية السنة بتكوين مؤونة من أجل تقديم منحة للإطارات المسيرة للمؤسسة، حيث تم تشكل المؤونة في سنة 2019 على أن يتم دفعها في سنة 2020 بعد انعقاد الجمعية العامة وتحديدها مبلغها النهائي بناء على الأرباح المحققة، والأمر ذاته بالنسبة للسنتين 2020 و2021، وتطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات سجلت هذه المؤونة في أعباء السنوات 2019، 2020 و2021 نظرا لكون طابع المؤونة متعلق بأرباح السنة المعنية، وتم التسجيل المحاسبي كما هو موضح في القيد المحاسبي التالي:

رقم الحساب		2019/21/31		2020/12/31		2021/12/31	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
631		3,480,000.00		3,480,000.00		3,480,000.00	
	425		696,000.00		696,000.00		696,000.00
	421		2,184,000.00		2,184,000.00		2,184,000.00
تسجيل مؤونة منحة الإطارات المسيرة للسنوات 2019، 2020 و 2021							

إن النظام الجبائي الجزائري لا يعترف بالأعباء القابلة للخصم من الوعاء الضريبي إلا بتلك الأعباء التي تم سدادها فعلا وتتعلق بالسنة المالية، وهو ما لا يتوافق مع المبدأ المحاسبي (مبدأ الحيطة والحذر) التوقعي الذي تقوم عليه المؤونة التي تشكل من قبل المؤسسة لمواجهة أعباء يتوقع حدوثها مستقبلا، ولهذا فإن تسجيل مؤونة الإطارات المسيرة في سنة 2019 على أن يتم الدفع الفعلي لها سنة 2020 أدى إلى ظهور فروقات مؤقتة منشئة للضريبة المؤجلة، وعليه قامت المؤسسة بتسجيل ضريبة مؤجلة أصول، كما هو موضع في القيد المحاسبي التالي:

رقم الحساب		2019/12/31		2020/12/31		2021/12/31	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
133		661,200.00		661,200.00		661,200.00	
	692		661,200.00		661,200.00		661,200.00
(إثبات ضريبة مؤجلة أصول على مؤونة الإطارات المسيرة) **3,480,000.00 * 19%**							

ثانيا: مؤونة منحة الإحالة على للتقاعد للسنوات 2019، 2020 و2021.

تمنح مؤسسة المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" لمستخدميها عند انصرافهم للتقاعد مزايا وتعويضات خاصة، هذه المزايا المرتبطة بالتقاعد لها خاصية الأجر المؤجل وتتمثل في تعويضات نهاية الخدمة أو الانصراف الإرادي للتقاعد، ولهذا تلتزم المؤسسة على أساس الأجور وأقدمية المستخدمين والاتفاقيات الجماعية للعمل بتحديد المبلغ الذي **سيدفع** لصندوق التقاعد، على أن يتم هذا الأخير بدفعها للمتقاعدين، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب		2019/12/31		2020/12/31		2021/12/31	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
6833		12,862,996.61		1,268,917.92		21,543,896.75	
	153		12,862,996.61		1,268,917.92		21,543,896.75
تسجيل مؤونة منحة الإحالة على للتقاعد للسنوات 2019، 2020 و2021.							

بما أن القواعد الجبائية تعتبر هذه المؤونات كأعباء تنبؤيه فقط وليست فعلية، فلا يتقبل قبولها للخصم من النتيجة الجبائية إلا في سنة تسديدها، هذا الاختلاف بين التسجيل المحاسبي والإدراج الجبائي ينتج عنه فروقات مؤقتة قابلة للخصم وبالتالي تسجل ضريبة مؤجلة أصول، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب		2019/12/31		2020/12/31		2021/12/31	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
133		2,443,969.36		241,094.40		4,093,340.38	
	692		2,443,969.36		241,094.40		4,093,340.38

%19 * 12,862,996.61	**%19 * 1,268,917.92**	**%19 * 21,543,896.75**
إثبات ضريبة مؤجلة تسجيل مؤونة على منحة الإحالة على للتقاعد للسنوات 2019، 2020 و 2021.		

ثالثا: مؤونة العطل السنوية المدفوعة الأجر للسنوات 2019، 2020 و2021.

قامن مؤسسة المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" بالمسيلة بتسجيل أعباء العطل السنوية المدفوعة الأجر **للسنوات 2019، 2020 و2021**، والتي لم يستفد منها المستخدمون خلال السنة المالية الحالية، وتسجل محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		**2019/12/31**		**2020/12/31**		**2021/12/31**	
مدين	**دائن**	**مدين**	**دائن**	**مدين**	**دائن**	**مدين**	**دائن**
631		**5,610,176.96**		**6,718,102.01**		**6,759,458.89**	
428			**5,610,176.96**		**6,718,102.01**		**6,759,458.89**
تسجيل مؤونة العطل السنوية المدفوعة الأجر للسداسي الثاني للسنوات 2019، 2020 و 2021.							

ينجم عن تسجيل أعباء العطل السنوية المدفوعة الأجر **للسنوات 2019، 2020 و2021** ضريبة مؤجلة أصول، لأنها لا تكون مقبولة للخصم جبائيا إلا عند الاستفادة منها فعليا أي تسديدها، وتسجل محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		**2019/12/31**		**2020/12/31**		**2021/12/31**	
مدين	**دائن**	**مدين**	**دائن**	**مدين**	**دائن**	**مدين**	**دائن**
133		**1,065,933.62**		**1,276,439.38**		**1,284,297.18**	
692			**1,065,933.62**		**1,276,439.38**		**1,284,297.18**

رابعا: إلغاء المؤونات المسجلة في السنة التي تليها

تم تسجيل مختلف المؤونات قبل حلول موعد استحقاقها أو دفعها، ومع حلول هذا الموعد يصبح بقاء هذه المؤونات مسجل في محاسبة المؤسسة من دون مبرر وهذا ما يوجب على محاسب المؤسسة إلغائها رفقة الضرائب المؤجلة أصول المسجلة منها، وتتم هذه العمليات وفقا للمراحل الثلاث الموالية:

1. إلغاء مؤونة منحة الإطارات المسيرة والضرائب المؤجلة أصول الناجمة منها للسنوات 2018، 2019 و2020.

يتم إلغاء المؤونة المسجلة في السنوات 2018، 2019 وسنة 2020 في السنة الموالية لكل مؤونة استوفت آجال استحقاقها في السنة المالية الموالية، فبعد انعقاد الجمعية العامة في السنة الموالية يتم تحديد مبلغ منحة الإطارات المسيرة ودفعها، وعليه تسترجع المؤونة المكونة لهذا وفقا للقيد المحاسبي التالي:

رقم الحساب		2019/12/31		2020/12/31		2021/12/31	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
428		4,025,000.00		3,480,000.00		3,480,000.00	
	786		4,025,000.00		3,480,000.00		3,480,000.00
إلغاء تسجيل مؤونة منحة الإطارات المسيرة للسنوات 2018، 2019 و2020.							

بعد استرجاع مؤونة منحة الإطارات المسيرة، يصبح من الضروري أيضا إلغاء الضريبة المؤجلة أصول المسجلة لها، وذلك بعكس القيد المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب		2019/12/31		2020/12/31		2021/12/31	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
692		764,750.00		661,200.00		661,200.00	
	133		764,750.00		661,200.00		661,200.00
		4,025,000.00 * 19%		3,480,000.00 * 19%			
إلغاء تسجيل الضريبة مؤجلة أصول على مؤونة الإطارات المسيرة للسنوات 2018، 2019 و2020.							

مع الإشارة بأن مؤونة سنة 2021 سيتم استرجاعها في سنة 2022 مع إلغاء الضريبة المؤجلة أصول أيضا.

2. إلغاء مؤونة منحة الإحالة على للتقاعد والضرائب المؤجلة أصول الناجمة منها للسنتين 2019 و2020.

يتم إلغاء المؤونة المسجلة في السنوات 2019 وسنة 2020 في السنة الموالية لكل مؤونة استوفت آجال استحقاقها في السنة المالية الموالية، علما أن سنة 2018 لم تشهد تكوين مؤونة من هذا النوع وعليه تسترجع المؤونة المكونة لهذا وفقا للقيد المحاسبي التالي:

رقم الحساب		2020/12/31		2021/12/31	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
153		12,862,996.61		1,268,917.92	
	783		12,862,996.61		1,268,917.92
إلغاء مؤونة منحة الإحالة على للتقاعد للسنتين 2019 و2020					

إن إلغاء هذه المؤونات ينجم عنها أيضا إلغاء الضرائب المؤجلة التي سجلت لها، وذلك وفقا للقيد المحاسبي التالي:

رقم الحساب		2020/12/31		2021/12/31	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
692		2,443,969.36		241,094.40	
	133		2,443,969.36		241,094.40
		12,862,996.61 * 19%		1,268,917.92 * 19%	

إلغاء تسجيل الضريبة مؤجلة أصول على مؤونة منحة الإحالة على للتقاعد للسنتين 2019 و2020

مع الإشارة بأن مؤونة سنة 2021 سيتم استرجاعها في سنة 2022 مع إلغاء الضريبة المؤجلة أصول أيضا.

3. إلغاء مؤونة العطل السنوية المدفوعة الأجر والضرائب المؤجلة أصول الناجمة منها للسنوات 2018، 2019 و2020.

إن مؤونة العطل السنوية المدفوعة الأجر تتحقق فعلا في السنة الموالية ويتم دفعها من قبل المؤسسة، وهذا ما يعني ضرورة استرجاع المؤونة المكونة بسبب تحقق الغرض المشكلة من أجله، ويسجل الاسترجاع محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		2019/12/31		2020/12/31		2021/12/31	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
428		8,574,400.87		5,610,176.96		6,718,102.01	
	786		8,574,400.87		5,610,176.96		6,718,102.01
تسجيل مؤونة العطل السنوية المدفوعة الأجر للسنوات 2018، 2019 و2020.							

إن إلغاء هذه المؤونات ينجم عنها أيضا إلغاء الضرائب المؤجلة التي سجلت لها، وذلك وفقا للقيد المحاسبي التالي:

رقم الحساب		2019/12/31		2020/12/31		2021/12/31	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
692		1,629,136.16		1,065,933.62		1,276,439.38	
	133		1,629,136.16		1,065,933.62		1,276,439.38
%19 * 8,574,400.87				%19 * 5,610,176.96		%19 * 6,718,102.01	
إلغاء تسجيل الضريبة مؤجلة أصول تسجيل مؤونة على مؤونة العطل السنوية المدفوعة الأجر للسنوات 2018، 2019 و2020.							

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للإهتلاكات والضريبة المؤجلة خصوم في محاسبة المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" للسنوات 2019، 2020 و2021.

سنعرض في هذ المبحث المعالجة المحاسبية للإهتلاكات المسجلة في محاسبة المركب الصناعي والتجاري "الحضنة"، مع عرض المعالجة المحاسبة للضربة المؤجلة خصوم الناجمة عن إختلاف معدل الإهتلاك المحاسبي عن معدل الإهتلاك الجبائي.

أولا: مخصصات الإهتلاكات للتثبيت المركب مسمدة PAGLIERANI

في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي نص على تسجيل التثبيتات العينية المنتسبة لفئة أو عدة فئات من التثبيتات[1]، قامت مؤسسة المركب الصناعي والتجاري الحضنة باعتماد مفهوم التثبيتات المركبة، حيث قامت بتجزئة تثبيتها مسمدة PAGLIERANI إلى مركبات مستقلة، لكل منها مدة انتفاع مختلفة عن الأخرى، وتقدر تكلفة الحيازة لمسمدة PAGLIERANI بـ **83,301،126.30** دج، والجدول التالي يوضح معدل الإهتلاك والمدة النفعية وقسط الإهتلاك لكل جزء من أجزاء التثبيت مسمدة PAGLIERANI:

الجدول رقم (3-6): معدل ومدة الإهتلاك لمسمدة PAGLIERANI

اسم التثبيت	اسم الأجزاء	معدل الإهتلاك	المدة النفعية	قسط الإهتلاك المحاسبي
PAGLIERANI	TERMIE AVEC NIVEAUX	%6.66	15 سنة	870.77,278
	DOUSER A VIS	%5	20 سنة	686.02,294
	PESEUSE	%4	25 سنة	504.37,824
	ENSACHEUSE			657.35,214
	COUSEUSE			883.30,522
	BANDE TRANSPORTEUSE			105,237.13
	CAROUSEL			1,056,774.64

[1] القرار المؤرخ في 2007/08/26، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 20.121.

	SYSTEME DE GROUPAGE			199,906.54
	FOUR			179,651.69
	CONVOYEUR DE SOTRIE			21,135.49
المجموع				**3,698,307.30**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

وتم تسجيل قسط الإهتلاك لكل الأجزاء في قيد موحد للسنوات 2019، 2020 وسنة 2021 كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن	2021...2020...2019/12/31	مدين	دائن
681		**مخصصات الإهتلاكات والمؤونات – الأصول غير الجارية**	**3,698,307.30**	
	2151	**المعدات والمنشآت التقنية – مسمدة PAGLIERANI**		**3,698,307.30**
		(تسجيل قسم الإهتلاك السنوي لمسمدة **PAGLIERANI**)		

تعبر الإدارة الجبائية أن التثبيتات من هذا النوع تهتلك بصفة مجمعة وبمعدل إهتلاك موحد قدره **10%**، وعليه كان قسط الإهتلاك للتثبيت PAGLIERANI من المنظور الجبائي يقدر بـ **8,830,122.63** دج **(83,301،126.30 * 10%)**، وعليه نتج من هذا الإختلاف في معدل الإهتلاك المحاسبي والجبائي فروق مؤق خاضع للضريبة قدره **5,359،272.05** دج، وهو الفرق بين قسط الإهتلاك المحاسبي وقسط الإهتلاك الجبائي، ما يعني تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم في يومية مؤسسة المركب الصناعي والتجاري الحضنة للسنوات 2019، 2020 وسنة 2021 وكان التسجيل كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن	2021...2020...2019/12/31	مدين	دائن
693		**فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم**	**1,018,261.69**	
	134	**الضريبة المؤجلة خصوم**		**1,018,261.69**
		(إثبات الضريبة المؤجلة خصوم على **PAGLIERANI**)		
		5,359,272.05 * 19%		

ثانيا: مخصصات الإهتلاكات للتثبيت المركب مطحنة MOLINO

الجدول رقم (3-7): معدل ومدة الإهتلاك لمطحنة MOLINO

اسم التثبيت	اسم الأجزاء	معدل الإهتلاك	المدة النفعية	قسط الإهتلاك المحاسبي
MOLINO	LOT (GRAVITAIRE, INSTALATION....)	%5	25 سنة	10,154,620.91
	APPAREILS A SYLNDRES			1,234,685.43
	BALANCE AUTOMATIQUE			134,012.60
	VALEK MUD 14-500-9150			165,381.54
	DEBIMETRE AUTOMATIQUE			172,850.08
	MOUILLEUR INTENSIF			122,921.17
	SASSEUR A SEMOULE			134,326.85
	COMPRESSEUR			129,705.17
	PLANSICHTER METALIQUE			543,410.71
	SEPARATEUR			71,971.26
	BATTERIE DE TRIAGE			114,733.03
	PALAN 7.5 T			442,342.00
المجموع				13,420,960.88

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

وتم تسجيل قسط الإهتلاك لكل الأجزاء في قيد موحد للسنوات 2019، 2020 وسنة 2021 كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن	2019/12/31...2020...2021	مدين	دائن
681		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات – الأصول غير الجارية	13,420,960.88	
	2151	المعدات والمنشآت التقنية – مطحنة MOLINO		13,420,960.88
		(تسجيل قسم الإهتلاك السنوي مطحنة MOLINO)		

تعبر الإدارة الجبائية أن التثبيتات من هذا النوع تهتلك بصفة مجمعة وبمعدل إهتلاك موحد قدره 10%، وعليه كان قسط الإهتلاك للتثبيت MOLINO من المنظور الجبائي يقدر بـ 13,420,960.88 دج (134,209,608.80 * 10%)، وعليه نتج من هذا الاختلاف في معدل الإهتلاك المحاسبي والجبائي فروق مؤق خاضع للضريبة قدره 13,420,960.70 دج، وهو الفرق بين قسط الإهتلاك المحاسبي وقسط الإهتلاك الجبائي، ما يعني تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم في يومية مؤسسة المركب الصناعي والتجاري الحضنة للسنوات 2019، 2020 وسنة 2021 وكان التسجيل كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن	2021...2020...2019/12/31	مدين	دائن
693		**فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم**	**2,549,982.54**	
	134	**الضريبة المؤجلة خصوم**		**2,549,982.54**
		(إثبات الضريبة المؤجلة خصوم على مطحنة MOLINO)		
		13,420,960.70* 19%		

المبحث الثالث: تحليل عناصر الاستردادت والتخفيضات وتحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" للسنوات 2019، 2020 و2021.

على ضوء وجود العديد من الاختلافات المحاسبية والجبائية، سنعرض في هذا الفصل مختلف الأعباء المسجلة في محاسبة المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" مع تحديد تلك المقبولة للخصم من الوعاء الضريبي من تلك المرفوضة "**الاستردادت**"، من جهة أخرى فلا تخضع كل الإيرادات المحققة إلى الضريبة حيث تستثنى بعضها من الخضوع لعدة أسباب منها ما أعفي في إطار التشجيع على التوسع في الاستثمار ومنها ما أعفي حتى لا تخضع للضريبة مرتين "ازدواج ضريبي"، وبالتالي ستستبعد هذه الإيرادات من الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

وعليه سنعرض في هذا المبحث عناصر الاستردادات "الأعباء غير القابلة للخصم" وعناصر التخفيضات "الإيرادات غير الخاضعة للضريبة"، إضافة لعملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة للسنوات 2019، 2020 و2021.

المطلب الأول: تحليل عناصر الإستردادات للسنوات 2019، 2020 و2021.

تضع الإدارة الجبائية بعض الأسقف المعينة لبعض الأعباء وذلك لضمان عدم المبالغة من قبل المؤسسة في الانفاق، كما يهدف هذا التسقيف إلى ضمان عدم ضياع الموارد الجبائية على الخزينة العمومية، وعليه سنعرض في هذا المطلب الأعباء المسجلة في محاسبة المؤسسة وتبيان تلك غير المقبولة للخصم جبائيا من تلك المقبولة للخصم.

أولا: الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم

الجدول رقم (3-8): الهداية الاشهارية المقتناة من قبل مركب الحضنة للسنوات 2019، 2020، 2021.

نوع الهدية الإشهارية	المبلغ غير القابل للخصم جبائيا لسنة 2019	المبلغ غير القابل للخصم جبائيا لسنة 2020	المبلغ غير القابل للخصم جبائيا لسنة 2021
سقف قبول الهدايا للخصم من الوعاء الضريبي	تعتبر كل الهدايا الإشهارية التي لا يتجاوز سعرها الوحدوي 500 دج أعباء مقبولة للخصم من النتيجة الجبائية (وفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2019)	تعتبر كل الهدايا الإشهارية التي لا يتجاوز سعرها الوحدوي 500 دج أعباء مقبولة للخصم من النتيجة الجبائية (وفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020)	تعتبر كل الهدايا الإشهارية التي لا يتجاوز سعرها الوحدوي 500 دج أعباء مقبولة للخصم من النتيجة الجبائية (وفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021)
محافظ مطبوعة	=(500-4300) * 20 76,000.00	=(500-3515.2) * 20 60,304.00	= (500-4100) * 15 54,000.00
أقمصة مطبوعة	= (500-1200) *5 3,500.00	-	= (500-700) * 115 23,000
المجموع	**79,500.00**	**60,304.00**	**77,000.00**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المقدمة من قبل مديرية المحاسبة والمالية.

يشترط في قبول خصم الهدايا أن تكون هدايا ذات **طابع إشهاري** أي **تحمل اسم المؤسسة** إضافة لعدم تجاوزها سقف **500 دج للهدية الواحدة**، حيث نلاحظ أن المركب الصناعي والتجاري قد التزم بالشرط الأول والمتمثل في كون جميع الهدايا ذات طابع إشهاري، غير أن هناك نوعين من الهدايا تجاوز سعر الوحدة لكل منهما 500 دج (المحافظ المطبوعة والأقمصة المطبوعة) وهذا ما تطلب إعادة إدماج مبلغ 76،000.00 دج عن المحافظ المطبوعة ومبلغ 3,500.00 دج عن والأقمصة المطبوعة لسنة 2019، ومبلغ 60,304.00 دج لسنة 2020 أما سنة 2021 فبلغت قيمة الهدايا غير القابلة للخصم 77,000.00 دج، إذ تعتبر هذه المبالغ أعباء غير قابلة للخصم من الوعاء الضريبي وهذا لمخالفتها نص **المادة 169-1** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للسنوات 2019، 2020 و2021، مع العلم أن تم رفع سقف مبلغ الهدايا الإشهارية إلى 1000 دج للوحدة في قانون المالية لسنة 2022.

ثانيا: الغرامات والعقوبات غير القابلة للخصم

يقدر مبلغ الغرامات والعقوبات غير القابلة للخصم لسنة 2019 بـ **37,547.00 دج**، حيث يمثل هذا المبلغ غرامة جبائية نتيجة لتأخر المؤسسة في دفع أحد تصريحاتها الشهرية وهو ما دفع الإدارة الجبائية إلى فرض هذه الغرامة، أما سنة 2020 فبلقت ما قيمته 6,341,840.66 دج في حين بلغت في سنة 2021 قيمة 134,821.07 دج، وتطبيقا لنص المادة 169-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قامت المؤسسة بإدراج مبلغ الغرامة ضمن الإسترادات في الجدول رقم 09 من الملاحق الجبائية.

ثالثا: المؤونات غير القابلة للخصم

قامت إدارة المركب الصناعي والتجاري الحضنة بالمسيلة بتسجيل ثلاث مؤونات في محاسبتها تحسبا لإلتزامات مستقبلية اتجاه مستخدميها وتتضمن مؤونة منحة الإطارات المسيرة، ومؤونة منحة الإحالة على التقاعد، ومؤونة العطل مدفوعة الأجر، هذه المؤونات مسجلة محاسبيا ولكنها مرفوضة جبائيا فتعتبر من بين الأعباء غير القابلة للخصم إلى غاية السنة التي تتم فيها التسديد الفعلي لهذه المؤونات وتقديمها للعمال، وهذا استنادا إلى مبدأ استقلالية الدورات، ويتم معالجتها جبائيا كما يلي:

- مؤونة أعباء المستخدمين المتغيرة ويقصد بها **منحة الإطارات المسيرة** والتي تحددها الجمعية العامة، بحيث تختلف من سنة مالية إلى أخرى حسب نسبة الأرباح، لذلك تم تكوين هذه المنحة للسنوات 2019، 2020 وسنة 2021 على أن يتم تسويتها بعد انعقاد الجمعية العامة وتحديد مبلغها وتسديديها سنة 2020 و2021 وسنة 2021 على التوالي، وحددت المؤسسة هذه المؤونة بمبلغ قدره **3,480,000.00 دج** للسنوات الثلاث، والمعلوم بحسب القواعد الجبائية فإن هذا العبء لا يعد قابلا للخصم إلا في سنة تسديده، كما أن هذه المؤونة غير محددة بدقة وتم تحديدها بشكل جزافي وعليه قامت المؤسسة بإعادة إدماج مبلغ هذه المؤونة ضمن النتيجة المحاسبية.

- **مؤونة منحة الذهاب أو الإحالة على التقاعد** والتي قدرت بـ 12,862,996.61 دج لسنة 2019 وبقيمة 1,268,917.92 دج لسنة 2020 وبقيمة 21,543,896.75 دج في سنة 2021، وتعتبر أعباء غير قابلة للخصم عند تحديد النتيجة الجبائية نظرا لكون هذه المؤونة غير متعلقة بحدث يمثل السنة المالية 2019، ولهذا تعتبر قابلة للخصم جبائيا في سنة التسديد الفعلي لها.
- **مؤونة العطل السنوية المدفوعة الأجر** لسنة 2019 قدرت بـ 5,610,176.96 دج، أما سنة 2020 فبلغت 6,718,102.01 دج وفي سنة 2021 بقيمة 6,759,458.89 دج، وتعتبر أيضا أعباء غير قابلة للخصم عند تحديد النتيجة الجبائية لنفس الأسباب التي أدت لعدم قبول مؤونة الإطارات المسيرة ومؤونة الإحالة على التقاعد.

وعموما نقول: إن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على الأساس النقدي في قبول خصم الأعباء، ما يعني قبول خصم هذه الأعباء في سنة سدادها، وبالتالي فإن الأعباء المتمثلة في مؤونات الإطارات المسيرة والإحالة على التقاعد والعطل السنوية مدفوعة الأجر تستند جميعها على أساس الاستحقاق المحاسبي وهذا ما يعني عدم ارتباطها بحدث متعلق بسنة تسجيلها، وبالتالي يتعين إعادة دمج هذه الأعباء ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة، مع الإلتزام بخصمها خلال الدورة اللاحقة في حال سدادها.

رابعا: الضرائب الواجب الدفع عن النتائج العادية

من خلال الاطلاع على جدول حساب النتائج للسنوات الثلاث المعنية بالدراسة، يتبين جليا أن المؤسسة تجاهلت تماما تحديد الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية، وهو ما يبرر عدم وجودها ضمن عناصر الاسترادات في جدول تحديد النتيجة الجبائية للسنوات الثلاث المعنية بالدراسة.

خامسا: الضرائب المؤجلة

خامسا: الضرائب المؤجلة

من المعلوم أن الضرائب المؤجلة تقنية محاسبية وليست تقنية جبائية، فلا يوجد أي نص جبائي يوجب على المؤسسات الاقتصادية أخذ الضرائب المؤجلة بعين الاعتبار عند تحديد النتيجة الجبائية، وعليه تعتبر

هذه التقنية مرفوضة جبائيا وتعالج خارج المحاسبة في جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفقا لحالتين كما يلي:

الحالة 01: الضرائب المؤجلة أصول > من الضرائب المؤجلة خصوم.

في هذه الحالة يعتبر الفارق استرداد ويعاد دمجه ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة.

الحالة 02: الضرائب المؤجلة خصوم > من الضرائب المؤجلة أصول

في هذه الحالة يعتبر الفارق تخفيض ويطرح من النتيجة الخاضعة للضريبة إلا أنه يسجل ضمن عناصر الاستردادات ويوضع بين قوسين.

وفي محاسبة المركب الصناعي والتجاري الحضنة بالمسيلة نجد أن الفرق بين رصيد الحسابين كان كما يلي:

الفرق بين الحساب 692 والحساب 693 لسنة 2019 = 1,791,027.42 دج

الفرق بين الحساب 692 والحساب 693 لسنة 2020 = 2,297,188.74 دج

الفرق بين الحساب 692 والحساب 693 لسنة 2021 = 558,843.61 دج

وبهذا يعتبر الفارق المقدر بـ **1,791,027.42 دج** لسنة 2019.

والفارق المقدر بـ **2,297,188.74 دج** لسنة 2020.

والفارق المقدر بـ **558,843.61 دج** لسنة 2021.

استردادا يعاد دمجه في النتيجة الجبائية.

المطلب الثاني: عرض وتحليل عناصر التخفيضات للسنوات 2019، 2020، 2021.

قد تتضمن القواعد الجبائية إعفاء بعض الإيرادات أو جزء منها من الخضوع للضريبة بهدف منع حالات الازدواج الضريبي أو لمنح حوافز لأجل توسع المؤسسة في نشاطها، خاصة وأن الإدارة الجبائية تعتمد على الأساس النقدي في إخضاع الإيرادات للضريبة، وعليه سنعرض في هذا المطلب العناصر المخفضة للوعاء الضريبي في المركب الصناعي والتجاري "الحضنة"

أولا: الاسترجاعات من المؤونات (إلغاء مؤونة الإطارات المسيرة ومؤونة الإحالة على التقاعد ومؤونة العطل السنوية المدفوعة الأجر للسنوات 2018، 2019، 2020).

يعتبر الايراد المتمثل في استرجاع المؤونات والمسجل محاسبيا في **الحساب 78: الاسترجاعات من المؤونات وخسائر القيمة** إيرادات غير خاضعة للضريبة، وذلك لكونها إيرادات مفترضة فقط وليست فعلية أي أنها لم تستند للأساس النقدي وتعالج في خانة التخفيضات خارج المحاسبية في جدول تحديد النتيجة الجبائية.

ويمكن عرض المؤونات المسجلة في الدورات المحاسبية 2018، 2019، 2020 والتي تم استرجاعها في الدورات المحاسبية 2019، 2020، 2020 على التوالي كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-9): المؤونات المسترجعة في السنوات 2019، 2020، 2021.

البيان	2019	2020	2021
مؤونة الإطارات المسيرة 2020/2019/2018	4,025,000.00	3,480,000.00	3,480,000.00
مؤونة منحة الذهاب للتقاعد 2020/2019/2018	لم يتم تسجيل مؤونة في سنة 2018.	12,862,996.61	1,268,917.92
مؤونة العطل السنوية المدفوعة الأجر 2020/2019/2018	8,574,400.87	5,610,176.96	6,718,102.01
المجموع	12,599,400.87	21,953,173.57	11,467,019.93

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية للمؤسسة.

ثانيا: تكملة مخصصات الإهتلاكات

تطبق مؤسسة المركب الصناعي والتجاري الحضنة معدلات إهتلاك على تثبيتاتها تختلف عن معدلات الإهتلاك المعتمدة جبائيا، ولهذا نشأ إختلاف بين أقساط الإهتلاك المحاسبية وأقساط الإهتلاك الجبائية، حيث يمتلك المركب نوعين من التثبيتات، ويتمثلان في مسمدة PAGLIERANI ومطحنة MOLINO، إذ يعتبر كل منهما تثبيتا مركبا يتكون من عدة أجزاء، والجدولين التاليين يوضحان الفرق بين قسط الإهتلاك المحاسبي وقسط الإهتلاك الجبائي لكل جزء من أجزاء التثبيتين:

الجدول رقم (3-10): أقساط الإهتلاك المحاسبي والجبائي للتثبيت المركب مسمدة PAGLIERANI

اسم التثبيت	اسم الأجزاء	قسط الإهتلاك المحاسبي	قسط الإهتلاك الجبائي
PAGLIERANI	TERMIE AVEC NIVEAUX	870.77,278	418,306.62
	DOUSER A VIS	686.02,294	599,939.78
	PESEUSE	504.37,824	2,061,260.93
	ENSACHEUSE	657.35,214	536,643.37
	COUSEUSE	883.30,522	1,307,208.20
	BANDE TRANSPORTEUSE	105,237.13	263,092.84
	CAROUSEL	1,056,774.64	2,641,936.60
	SYSTEME DE GROUPAGE	199,906.54	499,766.34
	FOUR	179,651.69	449،129.22
	CONVOYEUR DE SOTRIE	21,135.49	52,838.73
المجموع		**3,698,307.30**	**8,830,122.63**
الفرق بين مجموع الإهتلاك المحاسبي والجبائي		**5,359,272.19**	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من المؤسسة.

الجدول رقم (3-11): أقساط الإهتلاك المحاسبي والجبائي للتثبيت المركب مطحنة MOLINO

اسم التثبيت	اسم الأجزاء	قسط الإهتلاك المحاسبي	قسط الإهتلاك الجبائي
MOLINO	LOT (GRAVITAIRE, INSTALATION....)	10,154,620.91	20,309,241.82
	APPAREILS A SYLNDRES	1,234,685.43	2,469,370.86
	BALANCE AUTOMATIQUE	134,012.60	268,025.19
	VALEK MUD 14-500-9150	165,381.54	330,763.05
	DEBIMETRE AUTOMATIQUE	172,850.08	345,700.16
	MOUILLEUR INTENSIF	122,921.17	245,842.34
	SASSEUR A SEMOULE	134,326.85	268,653.70
	COMPRESSEUR	129,705.17	259,410.35
	PLANSICHTER METALIQUE	543,410.71	1,086,821.42
	SEPARATEUR	71,971.26	143,942.53
	BATTERIE DE TRIAGE	114,733.03	229,466.06
	PALAN 7.5 T	442,342.00	884,684.00
المجموع		**13,420,960.88**	**26,841,921.68**
الفرق بين مجموع الإهتلاك المحاسبي والجبائي		**13,420,960.70**	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من المؤسسة.

سجلت مؤسسة المركب الصناعي والتجاري الحضنة بالمسيلة أقساط الإهتلاك السنوية لمسمدة **PAGLIERANI** ومطحنة **MOLINO** بالمبالغ التالية:

- **قسط الإهتلاك السنوي لمسمدة PAGLIERANI:** طبقت المؤسسة معدلات إهتلاك **6.66%** و**5%** و**4%** على أجزاء المسمدة والمقدر بعشرة أجزاء وبلغ مجموع أقساط الإهتلاك لكل الأجزاء **3,698,307.30** دج، إلا أن الإدارة الجبائية تفرض تطبيق معدل موحد قدره **10%** للتثبيتات من هذا النوع، وعليه بلغ قسط الإهتلاك الجبائي **8,830,122.63** دج، ومنه يعتبر الفارق بين قسط الإهتلاك

المحاسبي (المدرج في محاسبة المؤسسة) وقسط الإهتلاك الجبائي (المعتمد من قبل القواعد الجبائية) والبالغ **5,359,272.19** دج **تخفيض** يخصم من الربح الخاضع للضريبة للسنوات 2019، 2020 وسنة 2021.

– **قسط الإهتلاك السنوي لمطحنة MOLINO:** طبقت المؤسسة معدل إهتلاك **5%** على كل الأجزاء البالغ عددها 12 جزء، حيث بلغ مجموع أقساط الإهتلاك لكل الأجزاء **13,420,960.88 دج**، إلا أن الإدارة الجبائية تفرض تطبيق معدل موحد قدره **10%** للتثبيتات من هذا النوع، وعليه بلغ قسط الإهتلاك الجبائي **26,841,921.68 دج**، ومنه يعتبر الفارق بين قسط الإهتلاك المحاسبي (المدرج في محاسبة المؤسسة) وقسط الإهتلاك الجبائي (المعتمد من قبل القواعد الجبائية) والبالغ **13,420,960.70** دج، **تخفيض** يخصم من الربح الخاضع للضريبة للسنوات 2019، 2020 وسنة 2021.

المطلب الثالث: تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للمركب الصناعي والتجاري الحضنة لسنوات 2019، 2020 و2021.

بعد عرض المعالجة المحاسبية والجبائية لعناصر الاستردادت والتخفيضات في محاسبة المركب، سنتطرف في هذا المطلب إلى طريقة تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق جدول منفصل قامت الإدارة الجبائية بتصميمه وفرض ايداعه مع قائمتي الميزانية وحساب النتائج ومجموعة من الملاحق الجبائية التي تساعد مصلحة المراقبة والبحث لدى إدارة الضرائب بتتبع كل العمليات والتسجيلات المحاسبية، ويحمل هذا الجدول الرقم 09 في مجموع الملاحق البالغ عددها 15 ملحقا.

أولا: تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

الجدول رقم (3–12): تحديد النتيجة المحاسبية من الميزانية وحساب النتائج لسنوات 2019، 2020 و2021.

النتيجة المحاسبية		العلاقة	النتيجة المحاسبية
من الميزانية	**2019**	إجمالي الأصول – إجمالي الخصوم (خارج النتيجة)	
		2,613,968,043.38 – 2,971,288,053.27	
من حساب النتائج		إجمالي المنتوجات (الإيرادات) – إجمالي الأعباء	**357,320,009.89**

		679,712,673.89,2 - 3,037,032,683.78	
من الميزانية	2020	2,746,241,107.69 - 3,102,442,550.82	356,201,443.13
من حساب النتائج		2,994,685,213.10 - 3,350,886,656.23	
من الميزانية	2021	2,585,422,279.25 - 2,865,048,392.59	279,626,113.34
من حساب النتائج		2,887,599,682.44 - 3,167,225,795.82	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

بعد تحديد النتيجة المحاسبية حسب أحكام قواعد النظام المحاسبي المالي، تتبقى مرحلة واحدة فقط من أجل تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الأرباح وهي مرحلة تعديل النتيجة المحاسبية وفقا للأغراض الجبائية، ويتم فيها استرداد الأعباء غير القابلة للخصم بموجب نص القانون الجبائي والتي تم تسجيلها بشكل عادي في محاسبة المؤسسة، كما أن هناك بعض الإيرادات المسجلة ضمن نواتج المؤسسة ولكنها غير خاضعة للضريبة.

وعليه تمت عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية حسب المعادلة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاسترادات – التخفيضات

والجدول التالي يوضح عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بالتفصيل:

الجدول رقم (3-13): تحديد النتيجة الجبائية لمركب الحضنة لسنوات 2019، 2020 و2021 (حسب معالجة المؤسسة)

البيان		2019	2020	2021
النتيجة العادية قبل الضرائب (1)	ربح	**359,111,037.31**	**358,498,631.87**	**280,184,957.00**
	خسارة			
الإسترادات – الإدماجات				
حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم		79,500.00	79,500.00	77,000.00
غرامات وعقوبات غير قابلة للخصم		37,547.00	140,411.00	134,821.07

مؤونات غير قابلة للخصم	مؤونة الإطارات المسيرة	3,480,000.00	3,480,000.00	3,480,000.00
	مؤونة منحة الذهاب للتقاعد	12,862,996.61	1,268,917.92	21,543,896.75
	مؤونة العطل السنوية المدفوعة الأجر	5,610,176.96	6,718,102.01	6,759,458.89
الضريبة على أرباح الشركات	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	–	–	–
	الضرائب المؤجلة (تغيرات)	1,791,027.42	2,297,188.74	558,843.61
مجموع الاستردادات (2)		**23,861,247.99**	**13,984,119.67**	**32,554,020.32**
التخفيضات – الخصومات				
استرجاعات المؤونات غير خاضعة للضريبة	**مؤونة الإطارات المسيرة 2020/2019/2018**	4,025,000.00	3,480,000.00	3,480,000.00
	مؤونة منحة الذهاب للتقاعد 2020/2019/2018	–	12,862,996.61	1,268,917.92
	مؤونة العطل السنوية المدفوعة الأجر 2020/2019/2018	8,574,400.87	5,610,176.96	6,718,102.01
تكملة الإهتلاكات	**مخصصات الإهتلاكات لمسمدة PAGGLIERANI**	5,359,272.19	5,359,272.19	5,359,272.19
	مخصصات الإهتلاكات لمطحنة MOLINO	13,420,960.70	13,420,960.70	13,420,960.70
مجموع التخفيضات (3)		**31,379,633.76**	**40,733,406.46**	**30,247,252.82**
الخسار السابقة القابلة للخصم				
مجموع العجز المرحل القابل للخصم (4)		–	–	–
النتيجة الجبائية (1) + (2) – (3) – (4)	**ربح**	**351,592,651.54**	**331,749,345.08**	**281,932,880.89**
	خسارة			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن محاسب المركب الصناعي والتجاري لم ينطلق من النتيجة المحاسبية الصافية عند تحديد النتيجة الجبائية وانطلق مباشرة على النتيجة العادية قبل الضرائب، ويعود السبب في ذلك

لتجاهل حساب الضرائب الواجبة الدفع في جدول حساب النتائج والتي لم تظهر هي أيضا ضمن عناصر الاستردادات في الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية، وعليه سنوضح في الجدول الموالي المعالجة الصحيحة والمفترض لها أن تكون وفقا لتعليمات الإدارة الجبائية.

إن المعالجة التي سيقترحها الباحث تستلزم تحديد النتيجة المحاسبية الصافية للأنشطة العادية والضرائب الواجبة الدفع والنتيجة الصافية للسنة المالية، وذلك عن طريق العلاقات التالية:

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية – النتيجة غير العادية (نتيجة معدومة = 00)

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب – الضرائب الواجبة الدفع ± الضرائب المؤجلة (تغيرات).

نظرا لكون المركب الصناعي والتجاري يزاول أنشطة خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات وهذا ما يوضحه جدول حساب النتائج لسنوات الدراسة، حيث تضمن إنتاج السنة المالية مصادر مختلفة لرقم الأعمال منها المبيعات من البضائع التي تخضع للضريبة على أرباح الشركات بمعدل 26% والمبيعات من المنتجات بمعدل 19% والمبيعات من الخدمات التي تخضع لمعدل 26%، وفي هذه الحالة بإن إدارة مركب الحضنة ملزمة بتقديم محاسبة منفصلة عن كل نشاط، وهو ما لم يتم حيث تم تقديم جدول حساب نتائج موحد مع تطبيق معدل 19%، وهذا ما نعتبره مخالفة للقانون الجبائي من قبل مركب الحضنة، إذ تنص المادة 150-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 على الإخضاع المباشر بمعدل 26% في حال عدم تقديم محاسبة منفصلة عن كل نشاط، وعليه فيقول الباحث بحساب الضرائب واجبة الدفع على النتائج العادية بمعدل 26%، كما يلي:

الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية * معدل الضريبة على أرباح الشركات 26%

الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية:

للسنة 2019 = 359,111,037.31 * 0.26 = 93,368,869.70 دج

لسنة 2020 = 358,498,631.87 * 0.26 = 93,209,644.28 دج

لسنة 2021 = 280,184,957.00 * 0.26 = 72,848,088.82 دج

ومنه تكون النتيجة الصافية للأنشطة العادية كما يلي:

للسنة 2019 = 359,111,037.31 – 93,368,869.70 – 1,791,027.42 = 263,951,140.19 دج

لسنة 2020 = 358,498,631.87 – 93,209,644.28 – 13,984,119.67 = 251,304,867.92 دج

لسنة 2021 = 280,184,957.00 – 72,848,088.82 – 32,554,020.32 = 174,782,847.86 دج

ونظرا لكون النتيجة غير العادية معدومة، فإن النتيجة الصافية للأنشطة العادية تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية.

وعليه يصبح جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بعد التصحيحات، كما يلي:

الجدول رقم (3-14): تحديد النتيجة الجبائية لمركب الحضنة لسنوات 2019، 2020 و2021 (حسب معالجة الطالب)

البيان		2019	2020	2021
النتيجة المحاسبية الصافية (1)	ربح	**263,951,140.19**	**251,304,867.92**	**174,782,847.86**
	خسارة			
الإسترادات – الإدماجات				
حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم		79,500.00	79,500.00	77,000.00
غرامات وعقوبات غير قابلة للخصم		37,547.00	140,411.00	134,821.07
مؤونات غير قابلة للخصم	مؤونة الإطارات المسيرة	3,480,000.00	3,480,000.00	3,480,000.00
	مؤونة منحة الذهاب للتقاعد	12,862,996.61	1,268,917.92	21,543,896.75
	مؤونة العطل السنوية المدفوعة الأجر	5,610,176.96	6,718,102.01	6,759,458.89

الضريبة على أرباح الشركات	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	**93,368,869.70**	**93,209,644.28**	**72,848,088.82**
	الضرائب المؤجلة (تغيرات)	1,791,027.42	2,297,188.74	558,843.61
مجموع الاستردادات (2)		**117,230,117.69**	**107,193,763.95**	**105,402,109.14**
التخفيضات – الخصومات				
استرجاعات المؤونات غير خاضعة للضريبة	**مؤونة الإطارات المسيرة 2020/2019/2018**	4,025,000.00	3,480,000.00	3,480,000.00
	مؤونة منحة الذهاب للتقاعد 2020/2019/2018	–	12,862,996.61	1,268,917.92
	مؤونة العطل السنوية المدفوعة الأجر 2020/2019/2018	8,574,400.87	5,610,176.96	6,718,102.01
تكملة الإهتلاكات	**مخصصات الإهتلاكات لمسمدة PAGGLIERANI**	5,359,272.19	5,359,272.19	5,359,272.19
	مخصصات الإهتلاكات لمطحنة MOLINO	13,420,960.70	13,420,960.70	13,420,960.70
مجموع التخفيضات (3)		**31,379,633.76**	**40,733,406.46**	**30,247,252.82**
الخسار السابقة القابلة للخصم				
مجموع العجز المرحل القابل للخصم (4)		–	–	–
النتيجة الجبائية (1) + (2) – (3) – (4)	**ربح**	**349,401,624.12**	**317,765,225.41**	**249,937,704.18**
	خسارة			

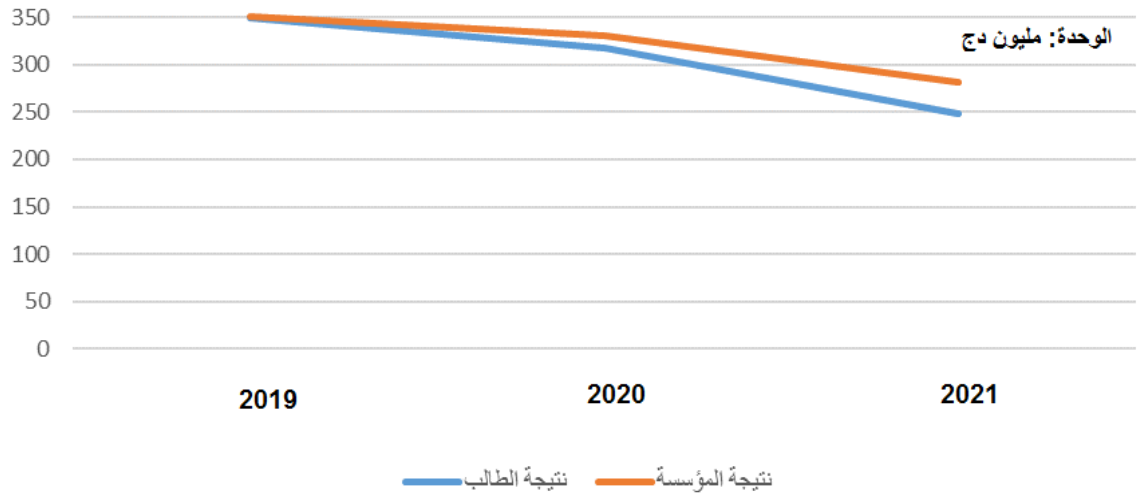
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم (3-13).

يبين الجدول أعلاه بوضوح مدى التغير الذي طرأ على الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات لمركب الحضنة بعد التصحيحات التي قام الطالب بإدراجها، حيث انخفضت النتيجة الجبائية بفارق 2,191,027.42 دج و13,984,119.67 دج و31,995,176.71 دج للسنوات 2019 و2020 و2021 على التوالي، وهي فوارق جد معتبرة مقارنة بما تم حسابه وفقا للجدول تحديد النتيجة الجبائية لمركب الحضنة، والأكيد أن تطبيق معدل 19% بدل معدل 26% سيأثر على قابلية المقارنة في جدول حسابات النتائج ويزيد من التكلفة الضريبية التي تتحملها المؤسسة باعتبار أن الإدارة الجبائية ستطالب بدفع الفارق مع

دفع مبلغ الغرامة الناتج عن هذا الخطأ، ويعود السبب الرئيسي وراء هذا الخلل في كون مركب الحضنة لا يملك مصلحة خاصة بالتسيير الجبائي والمراجعة الجبائية ضمن هيكله التنظيمي وتتكفل مديرية المحاسبة والمالية بهذا الجانب.

والمنحى البياني الموالي يبين بوضوح الفارق بين النتيجة الجبائية لسنوات الدراسة بين نتيجة مركب الحضنة ونتيجة الطالب.

الشكل رقم (3-7): الفارق بين النتيجة الجبائية لسنوات الدراسة بين نتيجة مركب الحضنة ونتيجة الطالب.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات الواردة في الجدول السابق.

ثانيا: تحديد الضريبة على أرباح الشركات والنتيجة المحاسبية الصافية:

الجدول رقم (3-15): تحديد الضريبة على أرباح الشركات والنتيجة المحاسبية الصافية

البيان	2019	2020	2021
النتيجة الجبائية (1)	**349,401,624.12**	**317,765,225.41**	**249,937,704.18**
الضريبة على أرباح الشركات **IBS 26% (2)**	90,844,422.27	82,618,958.60	64,983,803.07
الضرائب المؤجلة (تغيرات) **(3)**	1,791,027.42	2,297,188.74	558,843.61
صافي نتيجة السنة المالية = (1) - (2) - (3)	**256,766,174.40**	**232,849,087.10**	**184,395,057.40**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم (3-14).

تعبر النتيجة المالية الصافية أعلاه عن الربح الحقيقي الصافي القابل للتوزيع على المساهمين بعد خصم مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المسددة إلى الإدارة الجبائية، إلا أن مبلغ هذه الضريبة لا يسدد دفعة واحدة ولغرض تخفيف العبء الجبائي على المكلفين بالضريبة من جهة ولضمان تمويل الخزينة العمومية من جهة أخرى فإن المشرع الجبائي سمح بدفع الضريبة على أرباح الشركات وفق ثلاث أقساط تسدد في شكل تسبيقات، على أن تخصم هذه التسبيقات من المبلغ الإجمالي للضريبة عن نهاية الدورة وتحديد النتيجة الجبائية الحقيقية، ولغرض توضيح هذه المعالجة فسنعرض التسجيل المحاسبي للسنتين 2020 و2021 فقط، وذلك لتوفر النتيجة الجبائية للسنة التي تسبقهما، وعليه فإن تحديد أقساط الضريبة على أرباح الشركات كان كما هو موضح في الجدول التالي:

بالنسبة لسنة 2020:

الجدول رقم (3-16): تحديد أقساط الضريبة على أرباح الشركات ورصيد التسوية لسنة 2020.

	طريقة الحساب	2020	ملاحظات
التسبيق الأول	النتيجة الجبائية لسنة 2019 * 26% * 30% **349,401,624.12 * 0.26 * 0.3**	27,253,326.68	يسدد بين 20 فيفري و20 مارس من سنة 2020

التسبيق الثاني	النتيجة الجبائية لسنة 2019 * 26% * 30% **0.3 * 0.26 * 349,401,624.12**	27,253,326.68	يسدد بين 20 ماي و20 جوان من سنة 2020
التسبيق الثالث	النتيجة الجبائية لسنة 2019 * 26% * 30% **0.3 * 0.26 * 349,401,624.12**	27,253,326.68	يسدد بين 20 أكتوبر و20 نوفمبر من سنة 2020
مجموع الأقساط الثلاث		81,759,980.04	
رصيد التسوية	النتيجة الجبائية لسنة 2020 * 26% – مجموع الأقساط الثلاث 81,759,980.04 – 82,618,958.60	858,978.55	رصيد موجب وبالتالي يسدد قبل 20 ماي من سنة 2021.

المصدر: من إعداد الطالب.

بالنسبة لسنة 2021:

الجدول رقم (3–17): تحديد أقساط الضريبة على أرباح الشركات ورصيد التسوية لسنة 2020.

	طريقة الحساب	2021	ملاحظات
التسبيق الأول	النتيجة الجبائية لسنة 2020 * 26% * 30% **0.3 * 0.26 * 349,401,624.12**	24,785,687.58	يسدد بين 20 فيفري و20 مارس من سنة 2021.
التسبيق الثاني	النتيجة الجبائية لسنة 2020 * 26% * 30% **0.3 * 0.26 * 349,401,624.12**	24,785,687.58	يسدد بين 20 ماي و20 جوان من سنة 2021.
التسبيق الثالث	النتيجة الجبائية لسنة 2020 * 26% * 30% **0.3 * 0.26 * 349,401,624.12**	24,785,687.58	يسدد بين 20 أكتوبر و20 نوفمبر من سنة 2021.
مجموع الأقساط الثلاث		74,357,062.74	
رصيد التسوية	النتيجة الجبائية لسنة 2021 * 26% – مجموع الأقساط الثلاث 74,357,062.74 – 64,983,803.07	(9,373,259.67)	الرصيد سالب وبالتالي يعتبر قرض ضريبي يرحل للدورة القادمة.

المصدر: من إعداد الطالب.

ثالثا: التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات للسنتين 2020 و2021.

من أجل المتابعة المحاسبية لتسجيل الضريبة على أرباح الشركات، خصص النظام المحاسبي المالي الحساب 444: الدولة – الضرائب على النتائج، وفي ظل دفع الضريبة على أرباح الشركات وفق نظام الأقساط الثلاث مع تحديد رصيد التسوية فيما بعد، يمكن اقتراح ثلاثة تقسيمات فرعية للحساب 444، وهي كما يلي:

- 4441: الضريبة على أرباح الشركات – تسبيقات.
- 4442: الضريبة على أرباح الشركات الواجبة الدفع.
- 4443: الضريبة على أرباح الشركات – تسبيق للدورة القادمة précompte.

وتختلق التقسيمات والتسميات الفرعية لهذا الحساب حسب كل مؤسسة.

1. التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات للسنة 2020.

تسجيل القسط الأول لسنة 2020:

رقم الحساب		قبل 20 مارس 2020	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
4441		الضريبة على أرباح الشركات – تسبيقات	27,253,326.68	
	512	البنوك والحسابات الجارية.		27,253,326.68

تسجيل القسط الثاني لسنة 2020:

رقم الحساب		قبل 20 جوان 2020	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
4441		الضريبة على أرباح الشركات – تسبيقات	27,253,326.68	
	512	البنوك والحسابات الجارية.		27,253,326.68

تسجيل القسط الثالث لسنة 2020:

رقم الحساب		قبل 20 نوفمبر 2020	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
4441		الضريبة على أرباح الشركات – تسبيقات	27,253,326.68	
	512	البنوك والحسابات الجارية.		27,253,326.68

عند نهاية السنة المالية 2020 وفي أجل أقصاه 30 أفريل 2021 يتم تحديد النتيجة الجبائية والتي تسمح بحساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات الحقيقي لسنة 2020، ويكون التسجيل المحاسبي لها، كما يلي:

رقم الحساب		قبل 30 أفريل 2021	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
695		الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية.	82,618,958.60	
	4442	الضريبة على أرباح الشركات الواجبة الدفع		82,618,958.60

يتم تسديد رصيد التسوية في أجل أقصاه 20 ماي من سنة 2021، أي في التصريح الشهري G50 لشهر ماي، ونظرا لكون النتيجة الجبائية لسنة 2020 أكبر من مجموع الأقساط الثلاثة المسددة في سنة 2020، فإن رصيد التسوية مبلغ مستحق الأداء من قبل المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب، ويكون التسجيل المحاسبي له، كما يلي:

رقم الحساب		قبل 20 ماي 2021	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
4442		الضريبة على أرباح الشركات الواجبة الدفع	82,618,958.60	
	4441	الضريبة على أرباح الشركات – تسبيقات		81,759,980.04
	512	البنوك والحسابات الجارية.		858,978.55

2. التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات للسنة 2021.

تسجيل القسط الأول لسنة 2021:

رقم الحساب		قبل 20 مارس 2020	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
4441		الضريبة على أرباح الشركات – تسبيقات	24,785,687.58	
	512	البنوك والحسابات الجارية.		24,785,687.58

تسجيل القسط الثاني لسنة 2021:

رقم الحساب		قبل 20 جوان 2020	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
4441		الضريبة على أرباح الشركات – تسبيقات	24,785,687.58	
	512	البنوك والحسابات الجارية.		24,785,687.58

تسجيل القسط الثالث لسنة 2021:

رقم الحساب		قبل 20 نوفمبر 2020	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
4441		الضريبة على أرباح الشركات – تسبيقات	24,785,687.58	
	512	البنوك والحسابات الجارية.		24,785,687.58

عند نهاية السنة المالية 2021 وفي أجل أقصاه 30 أفريل 2022 يتم تحديد النتيجة الجبائية والتي تسمح بحساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات الحقيقي لسنة 2021، ويكون التسجيل المحاسبي لها، كما يلي:

رقم الحساب		قبل 30 أفريل 2022	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
695		الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية.	64,983,803.07	
	4442	الضريبة على أرباح الشركات الواجبة الدفع		64,983,803.07

يتم تسديد رصيد التسوية في أجل أقصاه 20 ماي من سنة 2021، أي في التصريح الشهري G50 لشهر ماي، ونظرا لكون النتيجة الجبائية لسنة 2021 أقل من مجموع الأقساط الثلاثة المسددة في سنة 2021، فإن رصيد التسوية يعتبر قرض ضريبي للمؤسسة يخصم من مبلغ القسط الأول لسنة 2022 الخاص بالضريبة على أرباح الشركات للسنة المالية 2022، ويكون التسجيل المحاسبي لرصيد التسوية لسنة 2021، كما يلي:

رقم الحساب		قبل 20 ماي 2022	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
4442		الضريبة على أرباح الشركات الواجبة الدفع	64,983,803.07	
4443		الضريبة على أرباح الشركات – تسبيق للدورة القادمة précompte.	9,373,259.67	
	4441	الضريبة على أرباح الشركات – تسبيقات		74,357,062.74

المبحث الرابع: دراسة حالة عقد ايجار تمويلي بمركز التصوير الطبي CIM بولاية الجلفة.

من أجل تدعيم الدراسة النظرية بدراسة تطبيقية أخرى، قمنا بتناول أحد المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي المتمثلة في عقود الايجار التمويلية، وتعتبر من بين حالات الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، حيث تم دراستها لدى مؤسسة متخصصة في التصوير الطبي من خلال التفصيل في كل من المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية لعقد الايجار التمويلي لدى المؤسسة المستأجرة بينما تعذر الحصول على المعلومات الكافية لمعالجة العقد لدى المؤسسة المؤجرة المتمثلة في بنك البركة فرع ولاية الجلفة.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الدراسة وعرض مضمون عقد الايجار التمويلي

قبل عرض كل من المعالجة المحاسبية والجبائية لعقد الايجار التمويلي، سنعرض في هذا المطلب ما تعلق بتعريف المؤسسة محل الدراسة المتمثلة في مركز التصوير الطبي، ثم توضيح مضمون عقد الايجار التمويلي المبرم بين المؤسسة المؤجرة والمؤسسة المستأجرة.

أولا: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.

تتمثل المؤسسة محل الدراسة في عيادة طبية تتمثل في مركز للتصوير الطبي، تحصلت على جزء من العتاد الطبي المستعمل في التصوير الطبي عن طريق عقد ايجار تمويلي بينهما وبين بنك البركة فرع وكال الجلفة، يعتبر مركز التصوير الطبي المتواجد ببلدية عين وسارة ولاية الجلفة أول مركز تصوير طبي **(CENTRE D'IMAGERIE MIDICALE)** خاص في ولاية الجلفة افتتح شهر جانفي سنة 2012 من قبل البروفسور **ل. محمد**، حيث يواصل المركز العمل على تحسين الجودة وتوسيع أنواع الخدمات المقدمة للمرضى. وهكذا ساهم المركز في إدخال التكنولوجيا إلى الجزائر مثل التصوير بالرنين المغناطيسي، ورقمنة التصوير السمعي غير المباشر عن طريق الألواح في المرحلة الأولى، ثم عن طريق اللاقط السطحي في المرحلة الثانية، إضافة للتسيير الآلي للمركز عن طريق نظام المعلومات والأرشيف الخاص بالصور مع كتابة التقارير عن

طريق نظام التعرف الصوتي، وطباعة الصور عن طريق الكتيبات الورقية وإمكانية تصفح التقارير عن طريق الإنترنيت، كما ويحرص المركز على تحسين الجودة الطبية والخدماتية لدى أطبة الأشعة العاملين لديه.

ومن خلال الجدول التالي نعرض بطاقة تقنية مختصرة لمركز التصوير الطبي محل الدراسة.

الجدول رقم (3-18): بطاقة تقنية مختصرة لمركز التصوير الطبي محل الدراسة

المجال		الوصف
عدد الموظفين بالمركز	**أخصائي الأشعة**	03
	أعوان متخصصين من مدرسة شبه الطبي	10
عدد التجهيزات الطبية		15 جهاز
مساحة المركز		400 متر مربع
سنوات الخبرة		11 سنة
النظام الجبائي الذي يخضع له المركز		نظام الربح الحقيقي
قيد المركز في السجل التجاري		شخص معنوي SARL
الخدمات المقدمة		التصوير بالرنين المغناطيسي (IRM) الماسح الضوئي Scanner الأشعة القياسية Radiographie الطب النووي SPECT-CT التصوير الطبي الخاص بالنساء. قياس الكثافة العظمية. التصوير السمعي. قياس تخطيط القلب.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة.

ثانيا: عرض مضمون عقد الايجار التمويلي.

تتمثل المعدات الطبية محل عقد الايجار التمويلي في معدات حيوية وشاشات طبية من نوع

Ultra–Viol وهي شركة بولندية مصنعة للأجهزة والمعدات الطبية بمختلف أنواعها منذ سنة 1993[1]، وكانت المؤسسة المتمثلة في مركز التصوير الطبي قد تقدمت بطلب إبرام عقد ايجار تمويلي لدى بنك البركة بولاية الجلفة وذلك بتاريخ 01 جانفي 2016 متحملة بنفسها مسؤولية اختيار المورد ومواصفات المعدات الطبية، حيث أودعت لدى البنك الملف التالي[2]:

- نسخة طبق الأصل من السجل التجاري مصادق عليه.
- القانون الأساسي للشركة.
- الميزانية الجبائية لآخر 03 سنوات.
- شهادة الوجود التجاري C20.
- دراسة تقنية – اقتصادية للمشروع تحتوي على دراسة السوق، تكلفة المشروع، موارد التمويل، السيولة المحتمل أن تؤثر بها المعدات الطبية على المركز، إضافة لمجموعة من الوثائق الشخصية التي تخص الطبيب المختص في الأشعة صاحب مشروع مركز التصوير الطبي.
- إمضاء وثيقة الضمانات التي يطلب البنك تضمينها في الملف.
- قدمت المؤسسة أيضا مقرر الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات IBS والرسم على القيمة المضافة TVA والحقوق الجمركية ورسم التسجيل الذي منح لها من طرف الشباك الوحيد اللامركزي بولاية الجلفة للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI.

[1] الموقع الرسمي لشركة **Ultra–Viol على الرابط:** https://ultraviol.pl/ **تاريخ الاطلاع: 2023/05/05.**

[2] **معلومات مقدمة من طرف محاسب مركز التصوير الطبي**، بعين وسارة ولاية الجلفة بتاريخ: 2023/05/05.

بعد أن قام البنك بإجراءات استيراد الألة وفق لجميع الشروط المطلوبة من طرف مركز التصوير الطبي، تم ابرام عقد الايجار التمويلي بين المؤسسة المؤجرة والمؤسسة المستأجرة وتضمن عقد الايجار التمويلي المعلومات التالية:

الجدول رقم (3-19): الشروط المتضمنة في عقد الايجار التمويلي بين بنك البركة ومركز التصوير الطبي.

قيمة المعدات الطبية	37,218,150.00 دج
معدل هامش الربح	%08
نمط الدفعات	دفعات سنوية متساوية، تدفع على أربع دفعات كل ثلاثي.
قيمة الدفعة الأولى	10% من قيمة المعدات الطبية مع سنة تأجيل سداد.
مدة العقد	05 سنوات.
خيار الشراء	1000.00 دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على عقد الايجار التمويلي بين البنك والمؤسسة[1].

إضافة للمعلومات المبينة في الجدول أعلاه فقد تضمن عقد الايجار التمويلي البنود التالية[2]:

- ديباجة تتضمن معلومات كل من المؤجر والمستأجر.
- شكل العقد والمقاييس الفنية للعقد.
- تاريخ ومكان التسليم، والضمانات الممنوحة من قبل المستأجر للمؤجر.
- خدمات ما بعد البيع.
- طريقة الدفع، عقوبات تأخير السداد وحالات القوة القاهرة.
- حالات فسخ العقد، وكيفية تسوية النزاعات.

[1] **عقد تمويل بالاعتماد الايجاري على أصول منقولة**، تحت رقم **2321575** المسجل بتاريخ 2016/09/06 لدى وكالة بنك البركة بولاية الجلفة.

[2] **المرجع السابق.**

- ختم وامضاء كل من المؤجر والمستأجر في نهاية العقد.

بعد امضاء عقد الايجار التمويلي استلم مركز التصوير الطبي اشعار من البنك يتضمن جدول استهلاك قرض الايجار التمويلي، وكان الجدول كما يلي:

الجدول رقم (3-20): جدول استهلاك قرض الايجار التمويلي للمعدات الطبية.

تاريخ الدفعة	V0	A قسط استهلاك القرض	I الفوائد	a الدفعة
2016/09/06	37,218,150.00	3,735,351.21	-	3,735,351.21
2016/12/06				
2017/03/06				
2017/06/06				
2017/09/06		-	2,670,603.31	2,458,628.37
2017/12/06		1,790,977.54	667,650.83	2,458,628.37
2018/03/06		1,790,977.54	667,650.83	2,458,628.37
2018/06/06		1,790,977.54	667,650.83	2,458,628.37
2018/09/06		1,790,977.54	667,650.83	2,458,628.37
2018/12/06		1,790,977.54	667,650.83	2,458,628.37
2019/03/06		1,790,977.54	667,650.83	2,458,628.37
2019/06/06		1,790,977.54	667,650.83	2,458,628.37
2019/09/06		1,790,977.54	667,650.83	2,458,628.37
2019/12/06		1,790,977.54	667,650.83	2,458,628.37
2020/03/06		1,790,977.54	667,650.83	2,458,628.37
2020/06/06		1,790,977.54	667,650.83	2,458,628.37
2020/09/06		1,790,977.54	667,650.83	2,458,628.37
2020/12/06		1,790,977.54	667,650.83	2,458,628.37
2021/03/06		1,790,977.54	667,650.83	2,458,628.37
2021/06/06		1,790,977.54	667,650.83	2,458,628.37
2021/09/06		1,790,977.54	667,650.83	2,458,628.37

لا يوجد دفع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على جدول استهلاك القرض المقدم من قبل المؤسسة.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لعقد الايجار التمويلي لدى المؤسسة المستأجرة.

بعد استكمال إجراءات الحصول على المعدات الطبية من قبل المؤسسة لدى بنك البركة – فرع وكالة الجلفة، قام محاسب المؤسسة بتسجيل مختلف العمليات المتعلقة بعقد الايجار للمعدات الطبية، وكان ذلك وفق مجموعة من المراحل، نوضحها كما يلي:

أولا: تسجيل استلام المعدات الطبية في محاسبة المؤسسة

استلمت المؤسسة المعدات الطبية بتاريخ 2016/09/06 وعليه قام المحاسب بتسجيل العملية وفق القيد المحاسبي التالي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن	2016/09/06	مدين	دائن
21506		**المعدات والمنشآت التقنية – معدات طبية**	**37,218,150.00**	
	16701	**الديون المترتبة عن عقود الايجار**		**37,218,150.00**
		(تسجيل استلام المعدات الطبية)		

من القيد المحاسبي أعلاه نلاحظ أن محاسب المؤسسة قد سجل مباشرة قيمة المعدات الطبية بالمبلغ المتضمن في قيمة عقد الايجار التمويلي، بخلاف ما نصن عليه قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي الذي تنص على تسجيل الأصول المستأجرة بصيغة الايجار التمويلي بالقيمة الدنيا بين القيمة الحقيقية والقيمة المحينة لدفعات الايجار وخيار الشراء، ويأتي هذا التسجيل بناء على مجموعة من الأسباب التي يفترض بالمحاسب أن يكون قد اعتمد عليهم، وهم:

- تجنب الوقوع في خلاف ومشاكل بين البنك في تاريخ انتهاء ومبلغ دفعات الايجار.
- تجنب التحقيقات الجبائية التي تطلب تفسيرات حول كيفية حساب القيمة الحقيقية.
- عدم حيازة محاسب المؤسسة على الوثائق التي تسمح له بحساب القيمة أو التكلفة الحقيقية للمعدات الطبية نظرا لكون البنك هو من تكفل بإجراءات الاستيراد والتوطين البنكي.

ثانيا: تسجيل دفع الدفعة الأولى بنفس تاريخ استلام المعدات الطبية

بعد حيازة المؤسسة على المعدات الطبية وفق الشروط المتفق عليها مسبقا في العقد المبرم بينها وبين البنك، لذلك كان يتعين عليها تسديد الدفعة الأولى من قرض الايجار وهذا ما قامت به المؤسسة بتاريخ 2016/09/06، حيث سجل المحاسب العملية وفق القيد المحاسبي التالي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن	2016/09/06	مدين	دائن
16701		الديون المترتبة عن عقود الايجار	3,735,351.21	
	51205	البنوك – الحسابات الجارية		3,735,351.21
		(اثبات تسجيل الدفعة الأولى)		

ثالثا: تسجيل قسط الإهتلاك لسنة 2016 للمعدات الطبية

تطبيقا لمبدئ "**أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني**" الذي يستند إليه النظام المحاسبي المالي، وبعد أن قامت المؤسسة بإدراج المعدات الطبية ضمن قائمة أصولها الثابتة نتيجة لكونها تنتفع بالتثبيت وتراقبه ويتوقع منه توليد منافع اقتصادية مستقبلية لصالح المؤسسة، قام محاسب المؤسسة بتسجيل قسط إهتلاك دورة 2016 من تاريخ استلام المعدات الطبية 2016/09/06 إلى غاية 2016/12/31، حيث تم تحديد قسط الإهتلاك للدورة بتطبيق معدل 10% كما يلي:

Amortissement 2016 = 37,218,150.00 * 10% * 4/12 = 1,240,605.00

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن	2016/12/31	مدين	دائن
681		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات – الأصول غير الجارية	1,240,605.00	
	281506	اهتلاك المعدات الطبية		1,240,605.00
		(تسجيل قسم الإهتلاك لسنة 2016)		

رابعا: اثبات تسديد الدفعة الثانية "دفعة السماح بعدم تسديد قسط الايجار للسنة الأولى".

تتكون هذه الدفعة من الفوائد فقط، وتعبر كأرباح للبنك نظير منحه للمؤسسة سنة كاملة دون تسديد أقساط الايجار، أما تسجيلها فكان بتاريخ 2017/09/06 كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن	2017/09/06	مدين	دائن
661		**أعباء الفوائد**	**2,670,603.31**	
	51205	**البنوك – الحسابات الجارية**		**2,670,603.31**
		(اثبات تسجيل الدفعة الثانية)		

خامسا: تسجيل تسديد الدفعات الثلاثية للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020.

تعتبر الدفعة الثانية هي الدفعة الأولى المكونة من فوائد القرض وجزء من قسط إطفاء أصل قرض الايجار التمويلي، وسجل محاسب المؤسسة العملية كما يلي:

رقم الحساب		البيان	مدين	دائن
مدين	دائن	2017/12/06		
16701		**الديون المتعلقة بعقود الايجار**	**1,790,977.54**	
661		**أعباء الفوائد**	**667,650.83**	
	51205	**البنوك – الحسابات الجارية**		**2,458,628.37**

أما في سنة 2018 فقد قامت المؤسسة بدفع أربع دفعات إلى البنك، سجلها المحاسب كما يلي:

رقم الحساب		البيان	مدين	دائن
مدين	دائن	2018/03/06		
16701		**الديون المتعلقة بعقود الايجار**	**1,790,977.54**	
661		**أعباء الفوائد**	**667,650.83**	
	51205	**البنوك – الحسابات الجارية**		**2,458,628.37**

يتكرر نفس التسجيل لهذا القيد في الثلاث دفعات المتبقية لسنة 2018.

في سنة 2019 أيضا قامت المؤسسة بدفع أربع دفعات إلى البنك، سجلت كما يلي:

رقم الحساب		البيان	مدين	دائن
مدين	دائن	2019/03/06		
16701		الديون المتعلقة بعقود الايجار	1,790,977.54	
661		أعباء الفوائد	667,650.83	
	51205	البنوك – الحسابات الجارية		2,458,628.37

يتكرر نفس التسجيل لهذا القيد في الثلاث دفعات المتبقية لسنة 2019.

في سنة 2020 أيضا قامت المؤسسة بدفع أربع دفعات إلى البنك، سجلت كما يلي:

رقم الحساب		البيان	مدين	دائن
مدين	دائن	2020/03/06		
16701		الديون المتعلقة بعقود الايجار	1,790,977.54	
661		أعباء الفوائد	667,650.83	
	51205	البنوك – الحسابات الجارية		2,458,628.37

يتكرر نفس التسجيل لهذا القيد في الثلاث دفعات المتبقية لسنة 2020.

إضافة لتسجيل تسديد الدفعات كل ثلاث أشهر، تقوم المؤسسة أيضا بتسجيل قسط الإهتلاك السنوي للمعدات الطبية عند نهاية كل سنة، وهو ما قام به المحاسب كما يلي:

Amortissement 2017 = 37,218,150.00 * 10% = 3,721,815.00

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن	2017/12/31	مدين	دائن
681		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات – الأصول غير الجارية	3,721,815.00	
	281506	اهتلاك المعدات الطبية		3,721,815.00
		(تسجيل قسم الإهتلاك لسنة 2017)		

يتكرر نفس القيد وبنفس قيمة الإهتلاك طيلة السنوات المتبقية لعقد الايجار (السنوات: 2018، 2019، 2020، 2021).

المطلب الثالث: المعالجة الجبائية لعقد الايجار التمويلي وتحديد الوعاء الضريبي.

تتضمن المعالجة الجبائية لعقد الايجار التمويلي جانبين، الجانب الأول ما تعلق بالأعباء المدرجة في محاسبة المؤسسة غير أن النظام الجبائي الجزائري يعتبرها أعباء غير قابلة للخصم وتدرج هذه التعديلات في خانة الاسترادات من جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، أما الجانب الثاني من المعالجة الجبائية فيتمثل في تلك المبالغ التي دفعتها المؤسسة المستأجرة للمؤسسة المؤجرة غير أنها لم تدرج ضمن الأعباء التي تخصم من الوعاء الضريبي وتدرج هذه التعديلات في خانة التخفيضات، وسيتم التفصيل في معالجة كل منهما كما يلي:

أولا: الاستردادات – الأعباء المسجلة محاسبيا وغير قابلة للخصم جبائيا.

نتيجة للتعارض بين نصوص النظام الجبائي الجزائري ومبادئ النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بمعالجة عقد الايجار التمويلي، فالأخير يستند لمبدئ أسبقية الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني ولهذا سمح للمؤسسة بتسجيل المعدات الطبية في ميزانيتها مما ينجم عنه تسجيل أقساط الإهتلاك أيضا، أما القواعد الجبائية فتعتبر المؤجر هو المالك القانوني للمعدات الطبية، ويتعين عليه تسجيل المعدات ضمن قائمته أصوله الثابتة مع تسجيل أقساط الإهتلاك ضمن محاسبته مع قبول خصمها من الوعاء الضريبي لديه، أما المؤسسة المستأجرة فلا يحق لها خصم أقساط الإهتلاك من الوعاء الضريبي، ولهذا تعالج تلك الأقساط كاستردادات تضاف للنتيجة المحاسبية خارج المحاسبة لغرض تحديد الوعاء الضريبي.

الجدول رقم (3-21): مبلغ قسط الإهتلاك غير القابل للخصم من الوعاء الضريبي

السنة	مبلغ قسط الإهتلاك غير القابل للخصم من الوعاء الضريبي
2016	1,240,605.00
2017	3,721,815.00
2018	3,721,815.00
2019	3,721,815.00
2020	3,721,815.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على جدول تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة.

- تعتبر الضرائب الواجب دفعها كأعباء غير قابلة للخصم نتيجة لكونها محددة من النتيجة المحاسبية العادية قبل الضرائب وليس النتيجة الجبائية.

ثانيا: التخفيضات – الأعباء القابلة للخصم جبائية وغير المسجلة محاسبيا.

وفقا لما جاء في نص المادة 53 من قانون المالية لسنة 2014 والتي تضمنت أن المبالغ التي يدفعها المستأجر لصالح المؤجر يتم اعتبارها كتكاليف قابلة للخصم الوعاء الضريبي، وعليه فإن مبالغ الدفعات التي تدفعها المؤسسة المستأجرة للبنك تخصم من الوعاء الضريبي كما يلي:

- تتكون الدفعة من **جزئين**، الجزء الأول يتعلق بالفائدة المترتبة عن قرض الايجار التمويلي وقد سجلت ضمن أحد حسابات الأعباء **(حـ 661)** وهي بذلك قد خصمت من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية معا لكونها مسجلة داخل المحاسبة في حسابات الأعباء.

أما الجزء الثاني من الدفعة فهو يتعلق بإطفاء أصل قرض الايجار التمويلي وقد سجل في الحساب **(حـ 167)**، وبالتالي فإن عملية خصمه من الوعاء الضريبي تتطلب إعادة معالجته خارج المحاسبة نظرا لكونه غير مسجل في حسابات الأعباء وسجل فقط في حسابات الميزانية.

الجدول رقم (3-22): قيمة الأقساط المدفوعة من المؤسسة المستأجرة والتي تعالج كتخفيضات.

تاريخ الدفع	مبلغ القسط المدفوع	مجموع الأقساط لكل سنة
06/09/2016	**3,735,351.21**	**3,735,351.21**
06/12/2017	**1,790,977.54**	**1,790,977.54**
06/03/2018	**1,790,977.54**	**7,163,910.16**
06/06/2018	**1,790,977.54**	
06/09/2018	**1,790,977.54**	
06/12/2018	**1,790,977.54**	
06/03/2019	**1,790,977.54**	**7,163,910.16**
06/06/2019	**1,790,977.54**	
06/09/2019	**1,790,977.54**	
06/12/2019	**1,790,977.54**	
06/03/2020	**1,790,977.54**	**7,163,910.16**
06/06/2020	**1,790,977.54**	
06/09/2020	**1,790,977.54**	
06/12/2020	**1,790,977.54**	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على جدول تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة.

ثالثا: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

يتم تحديد النتيجة الجبائية وفق للعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاسترادات – التخفيضات – العجز الجبائي لأخر 04 سنوات.

وعليه فإن كل من مجموع الاسترادات يؤدي إلى زيادة النتيجة الجبائية، أما مجموع التخفيضات فيؤدي إلى تقليص النتيجة الجبائية والأمر ذاته بالنسبة للخسائر الجبائية المحققة من طرف المؤسسة في أخر 04 سنوات.

وبعد تحديد كل من الاستردادات والتخفيضات، يمكن عرض جدول تحديد وتطور النتيجة الجبائية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-23): تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة للسنوات 2016، 2017، 2018، 2019، 2020.

البيان			2016	2017	2018	2019	2020
النتيجة الصافية للسنة المالية		ربح	2,843,334.00	2,457,351.00	4,452,382.00	2,138,486.00	7,734,202.00
		خسارة					
الاستردادات							
الضريبة على أرباح الشركات	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		666,954.88	576,415.67	1,044,385.90	501,620.17	1,814,195.53
	الضرائب المؤجلة (تغيرات)						
الإهتلاكات غير القابلة للخصم المتعلقة بالإيجار التمويلي (المستأجر)			1,240,605.00	3,721,815.00	3,721,815.00	3,721,815.00	3,721,815.00
مجموع الاستردادات			1,907,559.88	4,298,230.67	4,766,200.90	4,223,435.17	5,536,010.53
التخفيضات							
مصاريف الإيجار للتثبيتات المتعلقة بالإيجار التمويلي (خارج النتيجة المالية)			3,735,351.21	1,790,977.54	7,163,910.16	7,163,910.16	7,163,910.16
مجموع التخفيضات			3,735,351.21	1,790,977.54	7,163,910.16	7,163,910.16	7,163,910.16
العجز الجبائي المرحل لأخر 04 سنوات							801,988.99
النتيجة الجبائية			1,015,542.67	4,955,604.13	2,054,672.74	(801,988.99)	5,304,313.38

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملاحق الجبائية للمؤسسة للسنوات المعنية.

نلاحظ من الجدول أعلاه مدى التباين بين قيمة ل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية حيث بقيت تترنح بين صعود ونزول طيلة فترة الدراسة، وهذا ما يعتبر عن صرامة النظام الجبائي في تعظيم الإيرادات الجبائية للدولة تارة وتكريس العدالة الضريبية في حق المكلف بالضريبة تارة أخرى.

بحيث سجلنا انخفاض النتيجة الجبائية في سنة 2016 إلى حوالي نصف النتيجة المحاسبية، بينما ارتفعت إلى ما نسبته 100% مباشرة في السنة الموالية، أما في سنة 2019 فحققت المؤسسة عجزا جبائيا قدره 801,988.99 دج، غير أن هذا العجز تم السماح للمؤسسة بامتصاصه من نتيجة السنة المقبلة عن طريق حسمه من النتيجة الجبائية وما يؤكد سعي المشرع الجبائي لتكريس العدالة الضريبية وتخفيض الضغط الجبائي على المكلف الضريبي.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها وفي ظل الصعوبات التي يواجهها الواقع الميداني، إضافة إلى التكتم الكبير الذي تمارسه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على معلوماتها وقوائمها المالية وبالأخص منها الجبائية والذي لم نتمكن من الحصول عليها إلا عن طريق العلاقات الشخصية، حيث تم تحليل الوضعية المحاسبية والجبائية للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" لسنة 2019، تم الوقوف من خلالها على المعالجة المحاسبية للمختلف المؤونات المسجلة في محاسبة المؤسسة والتسجيل المحاسبي لإهتلاك التثبيتات وما نجم عنهما من ضرائب مؤجلة أصول وخصوم، إضافة للتفصيل في المعالجة المحاسبية لعقود الايجار التمويلية وتبيان الإشكال الجبائي الذي يفرض الملكية القانونية للأصل المستأجر وأثره على تحديد الوعاء الضريبي.

كما تم التطرق للمعالجة الجبائية لمختلف عناصر الأعباء والمنتوجات المدرجة محاسبيا وغير المقبولة من المنظور الجبائي والتي يتم معالجتها خارج المحاسبة في جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من أجل تحديد الوعاء الضريبي.

ومن نتائج وخلاصات هذا الفصل تبين أن المؤسسة محل الدراسة تطبق النظام المحاسبي المالي وتلتزم بمبادئه وفرضيات اعداد القوائم المالية وتفصح عن قوائمها المالية بما يتوافق مع SCF، إضافة لفصلها التام للمحاسبة عن الجباية وهو ما يتجلى من خلال إلتزام المؤسسة بتطبيق تقنية الضرائب المؤجلة بغرض تقديم قوائم مالية ذات جودة عالية، أما ما تعلق بالوعاء الضريبي فهو يتحدد خارج المحاسبة وفقا للقواعد الجبائية لكنه يتأثر بدرجة كبيرة بالقواعد المحاسبية نظرا لكون الأخيرة تعتبر منطلق تحديد النتيجة الجبائية.

خـــاتمـــة

الخاتمة:

من خلال تناول موضوع أثر الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري على الوعاء الضريبي، خاصة في ظل تبني الجزائر لنظام محاسبي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي IAS/IFRS، والذي يهدف إلى تحديد ربح يحفظ حقوق الدائنين وحصص الشركاء مع تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال قوائمها المالية، حيث ينتقل النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات من تقديم معلومات وفقا لطابع قانوني إلى عرض معلومة مالية مبنية على الواقع الاقتصادي، وهذت ما تترجمه متطلبات القياس والافصاح وكذا المبادئ والفرضيات التي جاء بها.

وبخلاف ذلك، يمثل النظام الجبائي مصدر سيادة للدولة وأداة فعالة من أدوات السياسة المالية التي تساعدها على تطبيق مختلف أهدافها وبرامجها على المدى القصير، المتوسط والبعيد. بحيث يهدف في الأساس إلى تعظيم إيرادات الخزينة العمومية من خلال الحرص على التحديد الدقيق للأوعية الضريبية والتحصيل الودي والجبري للضريبة، إضافة للرقابة على كل ملفات المكلفين بالضريبة، إن هذا الاختلاف في الأهداف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري نتج عنه بالضرورة اختلاف في النتائج المتوصل إليها، والتي تجلت في اختلاف في مفهوم النتيجة وفق كل نظام، وكذلك أفضت إلى ظهور فروقات متباينة بين فروقات مؤقتة وفروقات دائمة.

بناء على ما سبق ولتوضيح ذلك، جاء موضوع الدراسة ليسلط الضوء على محتوى كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وكذا عرض لأهم نقاط التباعد بينهما سعيا لتوضيح عملية تحديد الوعاء الضريبي والعوامل التي تعيق التحديد السليم والفعال له، إضافة إلى اقتراح بعض الحلول التي من شأنها تقليص حدة الفجوة بين المحاسبة والجباية في الجزائر.

ولمعالجة إشكالية الدراسة واثبات صحة أو عدم صحة الفرضيات، تم القيام بدراسة متغيرات الموضوع في ثلاث فصول نظرية تناولت الجوانب المفاهيمية والتاريخية وتشخيص الواقع والتحديات التي تحيط بمتغيرات الدراسة، إضافة إلى الفصل الثالث والذي تمثل في دراسة حالة بمؤسستين اقتصاديتين الأولى عمومية ذات طابع تجاري وصناعي والثانية في القطاع الخاص ذات طابع خدماتي، فقد تمكنا إلى الوصول إلى عدة نتائج

والتي تعتبر في نظرنا هامة جدا نظرا لارتباطها الوثيق مع الانشغال الرئيسي المطروح، وانطلاقا من الأهمية التي تكتسيها النتائج المتوصل إليها تم صياغة مجموعة من التوصيات التي نراها هامة فيما لو تم الأخذ بها، وخلصت الدراسة إلى ما يلي:

أولا: اختبار الفرضيات

1. الفرضية الأولى: والتي مفادها أنها "**توجد علاقة غير مباشرة بين المحاسبة والجباية في الجزائر، والتي تتجلى في اعتماد النظام الجبائي الجزائري على مخرجات النظام المحاسبي المالي كمنطلق لتحديد الوعاء الضريبي**"

بناء على ما تم تناوله واثباته في الفصل الأول **فقد تحققت الفرضية الأولى،** وذلك من خلال اظهار حدود العلاقة بين المحاسبة والجباية والأسباب المؤدية لنشوب الاختلافات بينهما، وكذلك إظهار العلاقة القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري والتي تتجلى في اعتماد الأخير على النتيجة المحاسبية كمنطلق لتحديد وحصر الوعاء الضريبي (النتيجة الجبائية)، والتي تتم بعد مجموعة من التعديلات والتسويات خارج المحاسبة في جدول يسمى في صلب الموضوع "**جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية**" بعد مجموعة من التعديلات والتسويات تتمثل في الاسترادات (الأعباء غير القابلة للخصم) والتخفيضات (النواتج غير الخاضعة للضريبة) وتتم العملية خارج المحاسبة في جدول يسمى في صلب الموضوع "**جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية**".

2. الفرضية الثانية: والتي مفادها أنه "**يوجد تناقض بين مبادئ وأهداف كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وطرق التقييم والتسجيل بينهما، الأمر الذي من شأنه أن يولد اختلافات وفروقات بين النظامين**"

يعتمد النظام المحاسبي المالي على مجموعة من المبادئ والفرضيات ويصبوا إلى تحقيق جملة من الأهداف، حيث نجد في طليعة هذه المبادئ مبدأ أسبقية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني وفي فرضياته يستند على فرضية الاستحقاق، أما على مستوى الأهداف فغايته هي تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية

للمؤسسة تحاكي الواقع الاقتصادي وتكفل لجميع الأطراف حقوقها، في الجهة المقابلة ينجد أن النظام الجبائي الجزائري متمسك بأسبقية النص القانوني على الواقع الاقتصادي في إخضاعه للأعباء للضريبة أو إعفائه للنواتج منها، ليس هذا فحسب، حيث يرفض الاستناد إلى فرضية الاستحقاق ويفضل الاعتماد على فرضية الأساس النقدي، وهو ما يكفل له تحقيق الأهداف العامة للدولة من تشجيع الاستثمار وإعادة توزيع الدخول بين الأفراد وتطبيق لمختلف السياسات الاقتصادية والاجتماعية والسياسة.

أما على مستوى قواعد التقييم والاعتراف فقد أتاح النظام المحاسبي طرقا أكثر مرونة كالتقييم بالقيمة العادلة وسمح بتسجيل المؤونات وخسائر القيمة كلما استشعرت المؤسسة نقصا في أصولها تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر، وعلى العكس من ذلك يعترف النظام الجبائي الجزائري حصرا على التكلفة التاريخية ويقبل خصم المؤونات بشرط واحد فقط هو وقوع الحدث وليس توقع وقوعه، كما يقوم بتحديد مدة الإهتلاك بتشريع خاص منه وكذلك الأمر في إعادة تقييم الأصول ولا يعترف بإعادة التقييم الحر الذي تقوم به المؤسسة، **وعليه نقول أن الفرضية الثانية محققة**، حيث نتج من كل هذا الاختلاف في المبادئ والأهداف وطرق وبدائل التقييم ظهور فروقات بين فروقات دائمة يمتد تأثيرها لسنة واحدة فقط وتعالج خارج المحاسبة، وفروقات مؤقتة يمتد تأثيرها للدورات المحاسبية المقبلة وتظهر أثارها أيضا على قائمتي الميزانية وحساب النتائج من خلال تسجيل ضرائب مؤجلة أصول وخصوم، كما يتأثر الوعاء الضريبي من الاختلاف في المعالجة المحاسبية والجبائية لعناصر الأصول والخصوم والأعباء والنواتج وما ينجم عن ذلك من فروقات تمنح للمؤسسة امتيازات تارة وإخضاع مزدوج تارة أخرى.

3. **الفرضية الثالثة:** والتي مفادها أنها " **تتطابق الإجراءات المتبعة من قبل المركب الصناعي والتجاري ومركز التصوير الطبي "الحضنة" مع الأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها وفقا للنظام المحاسبي المالي عند إعداد القوائم المالية، ومع الأحكام الجبائية عند تحديد الوعاء الضريبي.**"

تم إثبات صحة الفرضية الثالثة بناء على ما وقفنا عليه في الدراسة الميدانية لدى مؤسسة المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" CIC ELHOUDNA، حيث تبين من خلال القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة أنها تسهر على تطبيق المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مثل المؤونات وخسائر القيمة والضرائب المؤجلة وحرية المؤسسة في طريقة استنفاذ المنافع الاقتصادية من تثبيتاتها باستثناء عدم افصاحها عن الضرائب

واجبة الدفع عن النتائج العادية في جدول حساب النتائج، بينما سجلنا تحفظين على عدم التزامها بالأحكام الجبائية، الأول في عدم مسكها لمحاسبة منفصلة لكل نشاط نظرا لكونها تمارس عدة أنشطتها (إنتاجية، تجارية، خدماتية ...) وهو ما يفرض عليها الخضوع لمعدل 26% بدل 19%، أما التحفظ الثاني فتمثل في تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة العادية قبل الضرائب خلافا للأحكام القانونية والتي تنص على تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة الصافية للسنة المالية، أما فيما يتعلق بالتزامها بباقي الأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها وفقا للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري فالمؤسسة محل الدراسة ملتزمة بتطبيق الحد الأدنى من هذه القوانين.

ثانيا: نتائج الدراسة

أسفرت هذه الدراسة جملة من النتائج والتي كان مصدرها العمل النظري والتطبيقي على السواء، نوجزها فيما يلي:

1. نتائج الدراسة النظرية:

- يعتبر تطبيق النظام المحاسبي المالي ضرورة حتمة فرضتها العولمة الاقتصادية، وكذا استجابة لنداءات التوافق المحاسبي الدولي، حيث استمد إطاره التصوري من المعايير المحاسبية الدولية وفقا للبعد الأنجلوسكسوني إلا أنه حافظ على خاصيته القانونية.
- أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى عدة تغيرات على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، وهذا ما أدى إلى التأثير على تحديد النتيجة المحاسبية التي تعتبر قاعدة لحساب النتيجة الجبائية.
- يعتبر النظام الجبائي الجزائري من أكبر الأدوات تأثيرا على توجهات الدولة في سياساتها المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية، إلا أنه لا يزال يعاني من عدة نقائص وتحديات، والتي كان لها الأثر البالغ في الحد من فعاليته.
- هناك العديد من نقاط التعارض والاختلاف بين كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، والتي من شأنها أن تأثر سلبا على عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل جيد.

- توجد علاقة ارتباط قوية وغير مباشرة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، تجلت في اعتماد النظام الجبائي الجزائري على مخرجات النظام المحاسبي المالي ثم تعديلها وفقا للأحكام الجبائية من أجل تحديد الوعاء الضريبي، حيث تتم هذه التعديلات خارج المحاسبة.
- إن الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري يرجع بالأساس إلى الاختلاف بينهما في القواعد والمبادئ والأهداف.
- يتأكد ويتعزز الارتباط بين المحاسبة والجباية في الجزائر من خلال وضعهما تحت سلطة واحدة ممثلة في وزارة المالية، حيث يختص المجلس الوطني للمحاسبة بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وإصدار مختلف الدلائل والقياسات المحاسبية، بينما تختص المديرية العامة للضرائب بتسيير وإصدار كل ما له علاقة بالمنظومة الجبائية في الجزائر.
- تتمثل مكامن الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في: إعادة تقييم التثبيتات، طرق الإهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة، عقود الايجار التمويلية، إعانات التجهيز، إعانات الاستغلال، مصاريف التنمية القابلة للتطوير ونظام تجمعات الشركات، حيث يستند النظام المحاسبي المالي إلى فرضية الاستحقاق ومبدأ أسبقية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، بينما يركن النظام الجبائي الجزائري إلى اعتماد الأساس النقدي وتقديس المظهر القانوني.
- بعد أكثر من عشر سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، يتبن لنا أن التطبيق لا يتم على أكمل وجه وتواجهه الكثير من الصعوبات والعراقيل ترجع في أساسها إلى عدم تهيئة البيئة الاقتصادية والمالية والقانونية المناسبة لتطبيقه، خاصة ما تعلق بالنظام الجبائي حيث كرس القانون سمو وسلطة القواعد الجبائية على قواعد النظام المحاسبي المالي من خلال نص المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمستحدثة بموجب المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 والتي تنص على أنه " يجب على المؤسسات احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع نصوص النظام الجبائي عند تحديد الوعاء الضريبي".
- أدت المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 إلى بقاء وتكريس الخلفية الجبائية للمحاسبين بالرغم من تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، حيث حتمت هذه

المادة على المحاسبين تطبيق القواعد المحاسبية ثم إعادة تعديلها خارج المحاسبة للوصول إلى الربح الجبائي، وهو ما شكل لهم تكلفة إضافية.

- نتج عن الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري نوعين من الفروقات، إحداهما دائمة تؤثر على الدورة التي حدثت فيها فقط دون أن يمتد تأثيرها على الدورات اللاحقة، وأخرى مؤقتة تنشأ منها ضرائب مؤجلة يمتد تأثيرها على الدورات اللاحقة، إما بالسداد أو الاسترداد.
- إن الضرائب المؤجلة عبارة عن تقنية محاسبية وليست تقنية جبائية، جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" IAS 12، وذلك بهدف تحييد تأثيرات الفروقات المؤقتة بين المحاسبة والجباية على الربح المحاسبي الصافي للدورة المالية، وكذا تقديم قوائم مالية ذات مصداقية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.
- يتميز النظام الجبائي الجزائري بكثرة التغيرات وكثافة التعديلات الجبائية مع صدور كل قانون مالية سنوي كان أو تكميلي، إضافة لتميز الكثير من نصوصه للتعقيد وعدم البساطة، وهو ما أثر على المؤسسات بالسلب من حيث اتخاذ القرارات التمويلية والاستثمارية وتلك المتعلقة بسياسة توزيع الأرباح وصعب من مهمة رسم سياسة استراتيجية لقراراتها المالية.

2. نتائج الدراسة التطبيقية:

- من خلال الصعوبات الكبيرة التي واجهها الباحث في سبيل الحصول على القوائم المالية والجبائية للمؤسسات لغرض إجراء الدراسة التطبيقية، يتبين الأثر البالغ الذي تركه موضوع الإختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية، حيث تفضل أغلب المؤسسات التكتم عن تقديم أي معلومات أو قوائم مالية، ويرجع السبب في ذلك لكون أغلب المؤسسات تقوم بممارسات التهرب الضريبي من خلال محاولة تقليص الوعاء الضريبي بكل الطرق القانونية وغير القانونية.
- بالرغم من سلطة القانون الجبائي على القواعد المحاسبية، إلا أن هناك حرص شبه كلي من قبل مؤسسة المركب الصناعي والتجاري " الحضنة" لتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي، باستثناء الإفصاح عن بعض العناصر مثل رأس مال المركب، والضرائب واجبة الدفع عن النتائج العادية لسنة 2019.

- تقوم المؤسسة محل الدراسة بعرض أصولها وخصومها وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، وهو ما يعني عدم إعطاء القيمة الحقيقية الاقتصادية لكل من أصول وخصوم المركب، وذلك لكون التكلفة التاريخية تفقد مصداقيتها مع مرور الزمن بفعل التضخم.
- تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية منها المركب الصناعي والتجاري "الحضنة" صعوبات في تطبيق بعض المفاهيم المستجدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، منها صعوبات التطبيق التقني للتقييس بالقيمة العادلة نظرا لغياب سوق مالي نشط في بيئة الأعمال الجزائرية.
- تحرص المؤسسة محل الدراسة على التطبيق الجيد لتقنية الضرائب المؤجلة لإقصاء تأثيرات الفروقات المؤقتة على نتيجة الدورة، ويتجسد ذلك من خلال تسجيل ضرائب مؤجلة أصول عن مؤونات منحة الإطارات المسيرة والإحالة على التقاعد والعطل السنوية مدفوعة الأجر للسداسي، وكذا تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم على إختلاف الأساس المحاسبي عن الأساس الجبائي لمخصصات الإهتلاك لكل من مسمدة PAGGLIERANI ومطحنة MOLINO.
- اعتماد الجدول رقم 09 من القوائم (الملاحق) الجبائية والمتعلق بالانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، أزاح الكثير من اللبس والغموض الذي يكتنف عملية طريقة تحديد وحصر الوعاء الضريبي، حيث يوضح بشكل مفصل مختلف الأعباء غير القابلة للخصم والنواتج غير الخاضعة للضريبة.
- تتطابق قائمتي الميزانية وجدول حساب النتائج وفق متطلبات الإدارة الجبائية مع تلك المتطلبات التي جاء بها الـ SCF، باستثناء بعض التفصيلات المتعلقة بتحديد رقم الأعمال والاستهلاكات من المخزونات وأعباء الخدمات الخارجية، وهذا ما يخدم عملية تحديد الوعاء الضريبي بكل دقة وشفافية.
- تساهم تقنية الضريبة المؤجلة التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي "ضرائب الدخل" IAS12 في تقليص الفجوة المحاسبية الضريبية، وبالتالي المساهمة في تكريس الشفافية في القوائم المالية والعدالة الضريبية والاقتصاد في التكاليف الناجم عن إعادة معالجة النتيجة المحاسبية "خارج المحاسبة".
- بالنسبة للنتائج على مستوى مؤسسة مركز التصوير الطبي فقد التزم بقواعد النظام المحاسبي المالي فيما يخص إطار الأصول المستأجر بعقد ايجار تمويلي ضمن ميزانية المؤسسة المستأجرة، إلا أنه لم يلتزم بشرط تسجيل قيمة التثبيت المستأجر بالقيمة الدنيا لدفعات الايجار المحينة والقيمة الحقيقية للتثبيت.

- يوجد اختلاف كبير وجوهري بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية للحد الذي يلغي مفهوم عقد الايجار التمويلي بالمفهوم الجبائي ويعامل معاملة مماثلة لعقد الايجار التشغيلي.

ثالثا: توصيات الدراسة

على ضوء ما أسفرت عنه نتائج الدراسة المتوصل إليها أعلاه بشقيها النظري والتطبيقي، يمكن استخلاص جملة من الاقتراحات والتوصيات التي نراها هامة فيما لو تم الأخذ بها، لغرض تحسين جودة القوائم المالية والجبائية والتحديد السليم للوعاء الضريبي السليم في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وهي كما يلي:

- بعد أكثر من عشر سنوات من التطبيق، نرى أنه من الضروري جدا فتح ورشة واسعة بمشاركة كل المهنيين والأكاديميين والخبراء الاقتصاديين لغرض تقييم وتحيين النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي **IAS/IFRS** بصفة عامة والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 بصفة خاصة مع التوسع والتفصيل فيه.
- تحرير مهنة المحاسبة من وصاية وزارة المالية، للحد من الجمود وقيود التشريعات القانونية الصارمة صعبة التعديل، وذلك من خلال تأسيس "المجلس الأعلى للمحاسبة والتدقيق" يتمتع بالاستقلالية المالية والمعنوية وخاضع لإشراف الدولة وتحت وصاية رئاسة الجمهورية مباشرة، إضافة لتحرير المنظمات المهنية.
- الترخيص بالإستاد عند إجراءات القياس المحاسبي إلى نصوص المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي **IAS/IFRS**، في حالة عدم وجود نصوص كافية من طرف النظام المحاسبي المالي، وهذا ما تجيزه معظم الدول التي تهدف لمواكبة متطلبات التوافق المحاسبي الدولي.
- التركيز على التكوين عالي المستوى للمهنيين والمختصين في مجال المحاسبة مع كل المستجدات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي، وذلك من خلال دورات تدريبية مكثفة يشرف عليها خبراء دوليين مختصين تحت اشراف المجلس الوطني للمحاسبة.
- ضرورة عقد اتفاقيات تعاون وتبادل الخبرات بين المجلس الوطني للمحاسبة ومختلف الهيئات الدولية المهتمة بمجال المحاسبة مثل مجلس المعايير المحاسبية الدولية **IASB**، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA**، الجمعية المحاسبين الأمريكية **AAA**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين **IASCA**.

- إصدار القوانين والتشريعات المشكلة للإطار القانوني لتطبيق النظام المحاسبي المالي في شكل معايير محاسبية جزائرية AAS، حتى يتسنى تعديلها بنوع من السهولة والمرونة بدل صدورها في شكل قوانين ومراسيم والتي تتطلب وقت كبير وإجراءات معقدة من أجل تعديها.
- توفير الأسواق المالية المتخصصة والأسواق المالية الفعالة، لتمكين المؤسسات الاقتصادية من قياس القيمة السوقية للأصول والخصوم بكل كفاءة وفعالية، مع تفعيل كل القوانين والتشريعات التي تنص على تطبيق القيمة العادلة.
- ضرورة القيام بإصلاح شامل لمختلف محددات بيئة الأعمال في الجزائر وفق نموذج اقتصادي جديد واضح المعالم، يشمل قطاع البنوك والاستثمار والتأمين والضمان الاجتماعي والقانون التجاري وقانون الصفقات العمومية، فلا قيمة لأي إصلاح محاسبي أو جبائي إذا لم يصاحبه إصلاح شامل في مختلف المجالات ذات الصلة.
- يجب ان يخضع سن القوانين الجبائية لمبدأ البساطة والمرونة، بمعنى وجوب أن تكون النصوص الجبائية بسيطة وواضحة لا تحتمل التأويل، ومرنة حتى تستجيب للمستجدات المحاسبية التي تطرأ على الساحة المحلية والدولية.
- محاولة تفادي التعديلات الجبائية المتكررة، حيث أصبح من البديهي أنه لا يخلو قانون مالية سنوي أو تكميلي من التعديلات الجبائية، وهو ما شكل مصدر صداع للمؤسسات الاقتصادية حيث يتمثل هذا الصداع في شكل "تكاليف الاستعانة بمستشارين ومدققين جبائيين".
- ضرورة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال اعتماد الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية وتغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، والتخلي عن الأساس النقدي لصالح محاسبة الاستحقاق **تحت قيد عدم ضياع الموارد الجبائية.**
- فرض إجبارية اعتماد تقنية الضريبة المؤجلة على المؤسسات الكبرى بموجب تشريع جبائي، مع إيجاد تحفيزات جبائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تلتزم بتطبيقها.

- يجب إعادة النظر في مضمون بعض مواد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة منها بينها المواد 138 مكرر، 139، 140، 141، 141 مكرر 2، 143، 144، 169، 171، 172 والمادة 173، لكونها تمثل مكمن الاختلاف والفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.
- تعديل المادة 141 مكرر لتصبح كما يلي: "**يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي لغرض إعداد قوائم مالية تقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية لها**" مع حذف عبارة "**مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية بالنسبة لوعاء الضريبة**"، والاكتفاء فقط بنص المادة 140-1 والتي تشير مباشرة إلى أنه "**تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية ....**"، وهذا ما من شأنه أن يحد من استعمال الخلفية الجبائية عند إعداد القوائم المالية ويفرق بين المعالجة داخل المحاسبة وخارج المحاسبة.
- تعديل المادة 138 مكرر من خلال عدم تقييم الشكل القانوني للشركات المكونة لنظام مجمع الشركات، إذ نقترح فتح المجال لشركات الأموال الأخرى، مثل شركات ذات المسؤولية المحدودة SARL، EURL. إضافة لتخفيض نسبة المساهمة المباشرة في رأس المال من 90% إلى أكثر من 50% وبذلك تتناسق مع نص المادة 729 من القانون التجاري.
- رفع سقف مبلغ الهدايا الاشهارية القابل للخصم من النتيجة الجبائية، فمبلغ 1000 دج لا يتناسب والأسعار الحالية للهدايا الاشهارية كما أن وضع سقف في حدود 500.000 دج يعتبر قليلا جدا مقارنة بالمناسبات التي تبادر فيها المؤسسة بتقديم هدايا اشهارية. (عيد العمال، عيد المرأة، ذكرى تأسيس المؤسسة، المشاركة في المعارض، عقد اتفاقيات، زيارات رسمية ...).
- عدم تسقيف بعض التكاليف مثل مصاريف البحث والتطوير، حيث نرى أنها تؤدي إلى زيادة قدرات الشركات على المنافسة وبالتالي تطور أرباحها ما يعني اتساع وعائها الضريبي وهذا ما سيزيد حتاما من الحصيلة الجبائية.
- تعديل نص المادة 171 التي لا يزال تطبيقها يكتنفه بعض الغموض، والتي تضمن عبارة "**من مبلغ هذا الدخ أو الربح**"! علما أن هذا الدخل أو الربح لا يزال قيد التحديد، وبالتالي يجب تحديد أي ربح أو دخل تحسب منه نسبة 30% كحد أقصى لخصم مصاريف البحث والتطوير داخل المؤسسة، حيث نقترح أن

يتم تحديد هذه النسبة إما من رقم الأعمال أو من النتيجة المحاسبية للسنة الحالية أو من النتيجة الجبائية للسنة الماضية، مع تحديد الحالة التي قد يحقق فيها عجز فيما لو تم اعتماد النتيجة المحاسبية أو النتيجة الجبائية.

- محاولة استغلال وضع المديرية العامة للضرائب والمجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة واحدة من خلال محاولة إصدار التعديلات الجبائية والمحاسبية في آن واحد، مع إنشاء خلية أو لجنة مشتركة (SCF/FISCALITE) للبث في الأثار المحتملة لهذه التعديلات وإصدار مختلف الدلائل التطبيقية ذات العلاقة.
- اصدار دليل مشترك بين المديرية العامة للضرائب والمجلس الوطني للمحاسبية يتم فيه التطرق لمعدلات ومدة الإهتلاك بالنسبة لمختلف أنواع التثبيتات بناء على دراسة يكون أساسها الجوهر الاقتصادي، إضافة لعنصر التثبيتات منخفضة القيمة والتثبيتات المركبة وخسائر القيمة عن التثبيتات، علما أن المادة 08 من قانون المالية لسنة 2023 تضمنت اصدار قرار من قبل وزير المالية يحدد فيه تنسيق فترات الإهتلاكات إلا أنه لم يصدر بعد.
- ضرورة تبني مقاربة المواطنة الجبائية من قبل الإدارة الجبائية والمؤسسات الاقتصادية، مع الإلتزام لكل منها بنمط ثقافة الانفتاح والوضوح في منهج عملهما وإتاحة حرية الوصول للمعلومة عما يقومان به للمواطنين والباحثين، فهما لا يقومان بأعمال سرية حتى يتلقى الباحثين الأبواب موصده عند طلبهم للمعلومات منهما.

رابعا: أفاق الدراسة

لكون الميدان الجبائي يستحق البحث الدائم والغوص المتواصل فيه وذلك بسبب طبيعته المتجددة وأهدافه المتغيرة وطابعه السيادي، من جهة أخرى يظل الميدان المحاسبي موضوع متشعب وعلى قدر كبير من الأهمية خاصة في ظل المرونة الكبيرة التي تتسم بها معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، ولهدا فموضوع الإختلاف المحاسبي الجبائي في الجزائر لا يمكن التطرق إلى جميع جوانبه في أطروحة واحدة، وعليه فإن من بين المواضيع التي نراها جديرة بالاهتمام والبحث في هذا المجال، والتي نقترح أن يتم تصويب أقلام الباحثين نحوها هي كالتالي:

- أثر اعتماد الضرائب المؤجلة من منظور جبائي على جودة القوائم المالية وتحقيق العدالة الضريبية.
- مساهمة القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ضبط الوعاء الضريبي.
- أثر الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري على توسع ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- دور التخطيط الجبائي في تقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.
- علاقة بدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بإدارة الأرباح والتهرب الضريبي.
- إعادة نفس موضوع الدراسة مع توسيع دراسة الحالة على مجمعات الشركات أو دراسة حالة مقارنة مع دور الجوار تونس والمغرب.

"تم بحمد الله"

قائمة المراجع

أولا: قائمة المراجع والمصادر باللغة العربية

I. الكتب:

1. أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد- الإطار النظري**، الطبعة الثانية، دار جسور للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2018.
2. أحمد كامل سالم، عبد الوهاب نصر علي، **السياسات المحاسبية التخصصية والمحاسبة عن الأدوات والمشتقات المالية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015.
3. إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، **التسيير المالي: دروس وتطبيقات**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006.
4. بوسبعين تسعديت، حسياني عبد الحميد، **محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، دار النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2018.
5. جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية**، الأوراق الزرقاء، البويرة، الجزائر، 2010.
6. جمعة فلاح حميدات، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان –الأردن، 2019.
7. حسين القاضي، مأمون حمادان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
8. حميد بوزيدة، **التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2007.
9. حيمران محمد، تقرارت يزيد، **دراسات محاسبية وجبائية مدعمة بتمارين ومسائل محلولة**، دار النشر الجامعي الجديد، تلمسان –الجزائر، 2022.
10. خمقاني بدر الزمان، **محاسبة الشركات المعمقة دروس وتمارين محلولة**، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2021.
11. رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
12. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية: القياس والافصاح في القوائم المالية**، الطبعة 1، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
13. شعباني لطفي، **جباية المؤسسة دروس مع أسئلة محلولة**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2017.
14. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة 1، بدون دار نشر، سطيف، 2011.
15. عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان–الاردن، 2008.

16. عبد السلام الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2008.
17. عبد الوهاب رميدي، على سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي مبادئ عامة وأمثلة محلولة**، بدون دار النشر، الطبعة الثانية، الجزائر، 2016.
18. عيسى اسماعين، **جباية ومحاسبة المؤسسة، تقنيات جبائية ومحاسبية**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2022.
19. غسان قاسم وآخرون، **تكنولوجيا المعلومات في منظمات الأعمال – الاستخدامات والتطبيقات –**، دار الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، العراق، 2010.
20. فوستر جورج، **تحليل القوائم المالية**، ترجمة (كاجيجي خالد علي أحمد وفال إبراهيم ولد محمد)، دار المريخ للنشر، الرياض بالسعودية، 2011.
21. محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، الصفحات الزرقاء، البويرة، الجزائر، 2010.
22. محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
23. مسعد محمود الشرقاوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
24. المطارنة غسان فلاح، خنفر مؤيد راضي، **تحليل القوائم المالية نظري وتطبيقي**، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2006.
25. مليكاوي مولود، **الاستراتيجية والتسيير المالي**، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2018.
26. ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، الجزائر، 2003.
27. وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

II. الأطروحات والرسائل:

28. باكرية علي، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في ترشيد السياسة المالية للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة رويبة ومؤسسة مطاحن الجلفة**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03.
29. بن بلقاسم سفيان، **النظام المحاسبي المالي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.
30. بن توتة قندوز، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري المسايرة النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2011.
31. بوسبعين تسعديت، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري**، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، 2010.

32. بوقرومي فاطمة الزهراء، **دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الاستراتيجية المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013.

33. تزير علي، **المعالجة المحاسبية لتقلبات اسعار الصرف وفق معايير المحاسبة الدولية – دراسة حالة مؤسسة صيدال والمؤسسة العربية المصرفية**، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2011.

34. حميدي أحمد السعيد، **محاسبة عقود الإيجار التمويلية ودوره في تمويل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية– دراسة حالة تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة–**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2014.

35. حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو المعايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2007/2008.

36. خيري عبد الكريم، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في قياس وتقييم الأداء المالي – دراسة حالة مجمع صيدال**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2014.

37. رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، مدرسة الدكتوراه: تحليل استراتيجي صناعي، مالي ومحاسبي، جامعة أم البواقي، 2011.

38. زينب حجاج، **مقومات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 02، 2015.

39. سعيدي بن شهرة، **متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " – "IAS 12دراسة ميدانية –**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2022.

40. سلام عادل النصراوي، **آلية مقترحة لتكييف متغيرات البيئة المحلية باتجاه التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي IAS/IFRS**، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة القادسية، العراق، 2017.

41. سمية تومي، **النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب والغش الجبائي – دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، الجزائر، 2020،

42. سمية فضيلي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي في المؤسسة الاقتصادية (دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)**، أطروحة مقدم لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2019.

43. سفاحلو رشيد، **أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة IAS في ظل تبينه المعايير الدولية للمحاسبة IFRS**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2017.

44. صديق حسوس، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2018.

45. طالب عبد العزيز، **تفعيل طرق القياس المحاسبي وأثر ذلك على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2020.

46. طيبة محمد رضا، **أثر بدائل القياس المحاسبي على جودة القوائم الجبائية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2021.

47. عادل جعنيط، **واقع إلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل IAS 12 –دراسة ميدانية–**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة، 2022.

48. فرحات عبد الكريم، **إشكالية التوافق المحاسبي الجبائي في الجزائر دراسة حالة مؤسسة: الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية – ALEMO قسنطينة**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة قسنطينة 02، 2018.

49. كحلوش أمينة، **أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى (ENGTP)**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، شعبة علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد- بوقرة بومرداس، 2015.

50. محمد قبايلي، **أفاق تطبيق المعيار المحاسبي رقم 12 ضرائب الدخل "IAS 12 " في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري – دراسة حالة الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء**، رسالة ماجستير، جامعة البليدة، 2013.

51. محمد نوارة، **دور النظام المحاسبي المالي في ترقية الافصاح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية وفق متطلبات حوكمة المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2019.

52. محمود الزروق الشاوش، **دور الفكر المحاسبي في قياس وعاء ضريبة الدخل وفقا لأحكم التشريع الضريبي الليبي في المصارف وشركات التأمين**، رسالة ماجيستير في المحاسبة، كلية العلوم الادارية، جامعة أم درمان الاسلامية، السودان، 2008.

53. منال بومدين، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي بين الزامات التشريع الجبائي وأهداف التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار –عنابة، الجزائر، 2021.

54. مهاوة أمال، **إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطةIFRS for SMEs** ، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة بالجزائر، 2010–2012.

55. نعيجي محمد، **مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات – دراسة ميدانية**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2017.

56. هني محمد فؤاد، **طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2013.

57. وادي رقية، **دور النظام المحاسبي المالي في معالجة القياس والافصاح المحاسبي في حالة التضخم دراسة حالة مؤسسة الرويبة**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2019.

58. وشان أحمد، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري في ظل تحديات التجارة الإلكترونية**، أطروحة دكتوراه علوم، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2017.

59. يخلف إيمان، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الإفصاح والشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2019.

III. المجلات والدوريات:

60. أماني السيد حسن هاشم، **دور المعايير المحاسبية المصرية المستحدثة في تحديد الوعاء الضريبي**، مجلة مركز صال عبد الله للاقتصاد الاسلامي، جامعة الأزهر، المجلد 12، العدد 34، 2008.

61. بن توتة قندز، حكيم بن راضية، **دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد 18، 2015.

62. بودرة فاطمة، عبيرات مقدم، **أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 02، 2016.

63. حمدي جليلة إيمان، جاو حدو رضا، **الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية –دراسة ميدانية–**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، فلسطين، العدد 32، 2014.

64. حمزة مفتاح، محمد طويلب، **استراتيجية تحيين النظام المحاسبي المالي الجزائري ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 02، 2020.

65. خير الدين داحو، صبرينة سبع، **المعالجة المحاسبية والجبائية لعقود الايجار التمويلي في الجزائر – دراسة حالة**، مجلة البصائر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بتيبازة، الجزائر، المجلد 01، العدد 00، 2022.

66. جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 6، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ديسمبر 2009.

67. زلاطو نعيمة، **مدى تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسات المحاسبية الجديدة لتمويل الميزانية العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية**، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد الثالث، جوان 2018،

68. زلاطو نعيمة، **مدى تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسات المحاسبية الجديدة لتمويل الميزانية العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية**، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد الثالث، جوان 2018.

69. زهراوي عفاف، **تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الإهتلاكات والضرائب المؤجلة**، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد 06، العدد 01، جامعة قسنطينة 2، 2020.

70. سحنون اسامة، بن ربيع حنيفة، **واقع المحاسبة عن التثبيتات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، جامعة بشار، الجزائر، 2019.

71. سحنون بونعجة، نبيل بوفليح، **متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية**، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 05، العدد 01، جامعة الشلف، الجزائر، 2019.

72. سعيدي بن شهرة، عمر قمان، **أثر تفادي مشكلات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة على جدوة القوائم المالية**، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 07، العدد 01، جامعة أدرار، 2021.

73. سليماني عبد الحكيم، يحياوي مفيد، **ترشيد القرارات الاستثمارية باستخدام جدول سيولة الخزينة دراسة حالة: شركة الإسمنت عين التوتة- باتنة-**، مجلة أفاق علمية، المجلد 12، العدد 03، جامعة تمنراست، 2020.

74. طبشوش هند، بن بلقاسم سفيان، **تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات الجزائرية – دراسة حالة فرع " صيانة وخدمات السيارات" لمجمع سونلغاز –**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 14، العدد 01، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2020.

75. عبد الكريم فرحات، صالح مرازقة، **إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 7، العدد 1، جوان 2020.

76. عريوة رشيد، **دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 01، جامعة المسيلة، 2020.

77. عمر قمان، **أليات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل IAS 12 – دراسة حالة الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيتات**، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 06، العدد 01، 2020.

78. عيسى ابراهيم رشيد وآخرون، **فارق إعادة تقييم التثبيتات بين المعالجة الجبائية والمعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 17، العدد 27، جامعة الشلف، 2021.

79. فيصل عبد السلام أبو بكر الحداد، بابكر محمد إبراهيم الصادق، **أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجماهيرية الليبية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية**، المجلد 12، العدد 02، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2012.

80. قدوري عمار، بن عواق العربي، **المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي**، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، جامعة البليدة 2، 2018.

81. كيموش بلال، بلخيري محمد سعد الأمين، **دور الاستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة خنشلة، الجزائر، 2019.

82. مباركي مروان، العربي حمزة، **واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 19، الجزائر، جامعة البليدة 2، 2018.

83. محمد فيصل مايده، جمال خنشور، **قياس عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي SCF –دراسة تحليلية**، مجلة البحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2017.

84. مخفي أمين، حيرش نور الدين، زيرق سوسن، **المعالجة المحاسبية لعقود الايجار بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الإسلامية**، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد 4، سبتمبر 2018.

85. مخلوفي عزوز، **أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية على تحديد الوعاء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، جامعة بشار، 2019.

86. مسعداوي مراد مسعود، خلادي راضية، **مدى فعالية وملائمة النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد 10 سنوات من التطبيق**، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، العدد 02، جامعة الأغواط، الجزائر، 2020.

87. مسعود صديق، فؤاد صديقي، **محددات الافصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 01، العدد 02، جامعة المسيلة، 2016.

88. مش فوزية، آيت محمد مراد، **معيار الابلاغ المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وقابلية التطبيق في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 17، العدد 27، 2021.

89. معمري أسامة، **إطار مقترح لتحيين النظام المحاسبي المالي لمواكبة تطورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 05، العدد 01، جامعة الشلف، الجزائر، 2019.

90. موجاري رضوان، **آليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري – دراسة حالة ميناء تنس دورة 2018**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، المجلد 07، العدد 02، 2020.

91. نور الدين يوسفي، **انعكاسات تغيير أنظمة الإخضاع الضريبي على المكلفين بالضريبة – دراسة استبيانية لعينة من المكلفين**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2021.

92. واضح صالح، محمد حمر العين، **المعالجة الجبائية للفروقات المؤقتة في ظل الإختلاف بين القانون الضريبي والمحاسبي: دراسة حالة مؤسسة إنتاجية بولاية سطيف خلال الفترة 2017-2018**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 1، جامعة البليدة 2، 2020.

93. الوردي خدومة، **تقييم استخدام النظام المحاسبي المالي في الجزائر خلال عقد من الزمن 2010-2019**، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة باتنة 01، المجلد 10، العدد 02، 2020.

94. يخلف إيمان، محمد طرشي، عزوز علي، **الفجوة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 2، العدد 12، 2017.

IV. مؤتمرات وملتقيات:

95. براق محمد، بوسبعين تسعديت، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، 14/13 ديسمبر 2011.

96. عطة فيصل، بنكوس المختار، **مدى توافق برامج التعليم المحاسبي في الجزائر مع متطلبات المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IESs) – دراسة مقارنة**، مداخلة ضمن المؤتمر الدولي الأول حول: تدويل التعليم المحاسبي – نحو تعزيز القاعدة التعليمية للممارسات المحاسبية –، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي – الجزائر، 05 أكتوبر 2021.

97. مبارك بوعلاقة وآخرون، **الإشكالية الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي (المالي والعمومي) الجزائري على ضوء التجارب الدولية –، جامعة ورقلة، 25/24 نوفمبر 2014.

98. منصر عبد العالي، لخضر لقليطي، **جهود تكييف قواعد النظام الضريبي وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي**، الملتقى العلمي الوطني حول تفعيل النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2019.

99. يوسق قاشي، **معوقات النظام الضريبي الجزائري الحالي وسبل تفعيله**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الوطني حول تفعيل النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2019.

V. المراسيم والقوانين:

100. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، **القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1423 الموافق لـ 26 يوليو 2008، والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، 25 مارس 2009.

101. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، **القرار رقم 72 المؤرخ في 23 رجب عام 1423 الموافق لـ 26 يوليو 2008، والذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة**، 25 مارس 2009.

102. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21، **المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق لـ 7 أفريل 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي**، 08 أفريل 2009.

103. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، **القانون رقم 20-07 المؤرخ في 12 شوال عام 1441 الموافق لـ 04 يوليو سنة 2020 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020**.

104. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 53، **الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 29 رجب عام 1430 الموافق لـ 22 يوليو 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009**، 26 أوت 2009.

105. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 53، **الأمر رقم 22-01 المؤرخ في 05 محرم 1444 الموافق لـ 03 أوت 2022 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2022**، 05 أوت 2022.

106. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 69، **المرسوم التنفيذي رقم 250/93 المؤرخ في 1993/10/24، يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري**، 27 أكتوبر 1993.

107. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي**، 25 نوفمبر 2007.

108. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 79، **القانون 18-18 المؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440 الموافق لـ 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019**، 30 ديسمبر 2018.

109. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 81، **القانون رقم 19-14 المؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1441 الموافق لـ 11 ديسمبر سنة 2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020**، 30 ديسمبر 2019.

110. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 81، **القانون رقم 20-16 المؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1442 الموافق لـ 31 ديسمبر سنة 2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2021**.

111. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 89، **القانون رقم 22-24 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1444 الموافق لـ 25 ديسمبر سنة 2022 المتضمن قانون المالية لسنة 2023**، 29 ديسمبر 2022.

112. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 99، **القانون 21-15 المؤرخ في 23 جمادى الأولى عام 1443 الموافق لـ 28 ديسمبر 2021 المتعلق بقانون مكافحة المضاربة غير المشروعة**، 29 ديسمبر 2021.

113. الجريدة الرسمية، العدد 27، **المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 20 جماد الأول عام 1429 الموافق لـ 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، 28 ماي 2008.

114. المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، للسنوات 2020، 2021، 2022، 2023.

115. المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب غير المباشرة**، 2023.

116. المديرية العامة للضرائب، **قانون الرسم على رقم الاعمال**، للسنوات 2022، 2023.

VI. دلائل ومنشورات مختلفة:

117. المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاعلام، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، 2020.

118. المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاعلام، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، 2021.

119. المديرية العامة للضرائب، **بلاغ حول أهم التدابير الجبائية لقانون المالية لسنة** 2023، 16 مارس 2023

ثانيا: قائمة المراجع والمصادر باللغة الأجنبية

I. الكتب:

120. Christine Collette, Jacques Richard**, Les systèmes comptables français et anglo-saxons Normes IAS,** 6eme édition, Dunod, Paris, 2002.

121. Christopher Naidoo and others, **Interpretation and Application of IFRS standards**, Copyright by John Wiley & Sons, 2018.

122. Morel Gervais, **Fiscalité des entreprises**, paris, 2003.

123. Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Dunod, 2002, P 53.

124. THOMES GRUET, **les incidences fiscales des I.A.S/I.F.R.S en France**, Paris,2004.

125. Rémy Bucheler ،**INTRODUCTION ÀLA COMPTABILITÉBILAN, COMPTE DE RÉSULTAT, JOURNAL**, Editions Loisirs et Pédagogie, 2013 ،p 06.

II. الأطروحات:

126. Siankoloute Sambou, **Les relations fiscalo-comptable : vers un passage de l'ère juridique à l'ère économique**, Thèse pour l'obtention du grade de docteur en droit de l'Université de Nice-Sophia Antipolis, 2013.

III. المجلات والدوريات:

127. Azouani Nacer, Oualikene Abderrahmane, **Divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et solution possibles**, La Revue des Sciences Commerciales, Volume 11, Numéro 21, juin 2009.

128. Boulahdour Mohammed Nidal, Ouguenoune Hind, **Les états financiers certifiés vus à travers leurs terminologies**, Revue EL- Maqrizi pour les études économiques et financières, Volume : 05 /N° 01, Centre universitaire Aflou, 2021.

129. BAALA Tahir, NAMOUN Mohamed Azzedine, **Comparaison entre le traitement comptable et fiscal du Contrat de Crédit- Bail**, *Revue* d'études fiscales, Université de Blida 2, Volume 5, Issue 1, 2016.

130. Boubir Dielloul, **La réévaluation des immobilisations corporelles et incorporelles, traitements comptable et fiscal**, Revue L'Auditeur, No4, CNCC, Alger, 25/10/2015.

131. Chachoua Abdelkrim, **Le SCF Et Les Normes Comptables Internationales Convergences Et Divergences,** Revue algérienne d'économie et gestion, Volume 14, Numéro 1, Université Oran 2, 2020.

132. Jean-Guy Degos, **Plan comptable français notions essentielles**, Collection e-theque 2009.

133. Jean-Luc Rossignol, **COMPTABILITÉ ET FISCALITÉ : CHRONIQUE D'UNE RELATION « IMPÉRIEUSE »**, Association Francophone de Comptabilité.

134. Lassouag amine, **ASPECT COMTABLE ET FISCAL DES PERTES DE VALEUR DES ACTIFS NON COURANTS : Suivant le SCF et la règlementation fiscale**, 2015.

135. Mohamed Mebarki, Brahim BOURENANE, **La Convergence entre La Comptabilité selon SCF et La Fiscalité (Amortissement et Pertes de Valeur) Cas de la Direction Maintenance Laghouat**, *Revue DIRASSAT_numéro économique, V(8), N(1), 2017.*

136. Nacer Azouani, Youcef Saihi, **Comptes Consolides Des Impôts Diffères Selon Les Normes Ias/Ifrs En Algérie Illustration Apartir Du Cas Du Groupe Industriel ENCC**, Journal de recherche en sciences financières et comptables, Université de M'sila, Volume 1, Issue 2, 2016.

137. Nexhmie Berisha Voksh, **The Connection between Accounting and Taxation from the Perspective of Preparing the Financial Statements**, International Journal of Economics and Business Administration Volume VI, Issue 4, 2018.

138. Pierre Labardin, Karine Fabre, **Entre coût historique et valeur de marché : Une histoire de la valeur comptable en France**, L'archive ouverte pluridisciplinaire HAL,

139. Simon James, **The Relationship Between Accounting and Taxation**, School of Business and Economics, University of Exeter, Streatham Court, Rennes.

140. Simona Jiraskova, **The Relationship between Tax and Book Income after Adoption IFRS in the Czech Republic in Comparison with Other European Countries**, Journal of Economics, Business and Management, Vol. 3, No. 12, 2015.

141. Szilveszter FEKETE, Dan CUZDRIOREAN – VLADU, Cătălin Nicolae ALBU, Nadia ALBU, **Is SMEs accounting influenced by taxation? Some empirical evidence from Romania**, African Journal of Business Management Vol. 6(6), pp. 2318-2331,15 January, 2012.

IV. دلائل ومنشورات:

142. Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité**, LES IMPOTSDIFFERE**, Alger, 2011.

143. Direction Générale des Impôts, **Guide de déclaration en ligne Etat Récapitulatif Annuel -ERA**, juin 2022.

144. Direction Générale des Impôts, **RECUEIL DES CIRCULAIRES FISCALES (Dispositions relatives à la détermination du résultat fiscal/Régime du réel)**, 14 décembre 2022,

145. M.F/D.G. I /DRPC**, CIRCULAIRE N°02 Traitement fiscal de la réévaluation des immobilisations**, 20 MARS 2019.

146. M.F/D.G. I /DRPC, **Guide Fiscal des Produit Financiers**, Edition Sahel, 2010.

147. M.F/D.G. I /DRPC, **Guide fiscal et comptable des provisions,** 1993.

148. M.F/D.G. I/D.R. V, **Notice Pour renseigner la liasse fiscale à annexer aux déclarations fiscales séries G n°4 et G n°11**, 2012.

149. M.F/D.G. I/D.R. V, **Séminaire les incidences fiscales du S.C.F. et la nouvelle liasse fiscale**, 2011.

150. M.F/D.G. I/DRPC**, Guide Pratique du Contribuable**, Edition sahel, 2021.

151. Ministère de l'Economie, Direction General des Impôts, **Circulaire N°246/ME/DGI/DELF/LF/92 du 1992, Réforme Fiscale-Impôts Directs et Taxes Assimilées**.

152. Norme Comptable Internationale IAS 12 Impôts sur le Résultat, **Journal officiel de l'Union européenne,** 18/10/2003, France.

153. Sonatrach, **Manuel de comptabilité générale de la classe 1**, Janvier 2010.

154. Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité**, Note méthodologique de première application : Les stocks**, 2011.

ثالثا: المواقع الالكترونية

- https://cn-cncc.dz/
- https://fr.scribd.com/
- https://hal.science/
- https://www.cairn.info/
- https://www.decformations.com/ftp/ias/ias12
- https://www.joradp.dz/
- https://www.mfdgi.gov.dz/ar/
- https://www.onca.dz/
- http://www.agrodiv.dz/
- https://ultraviol.pl/

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01): جانب الأصول للسنة المالية 2019 للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة.

CIC HODNA M28

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2019			2018
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles	R1S2L1	115 653,49	115 653,49		
Immobilisations corporelles		3 612 818 989,93	1 831 911 569,95	1 780 907 419,98	1 795 290 776,97
Terrains		255 898 153,36		255 898 153,36	255 898 153,36
Bâtiments		1 461 930 917,51	620 811 677,81	841 119 239,70	858 404 069,47
Groupe D'actif Destinés à La Cession		132 603 618,80		132 603 618,80	682 988 554,14
Autres immobilisations corporelles		1 762 386 300,26	1 211 099 892,14	551 286 408,12	
Immobilisations encours		53 450 738,43		53 450 738,43	95 972 429,08
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés (DAT plus 12 Mois)					
Prêts et autres actifs financiers non courants		18 800,00		18 800,00	18 800,00
Impôts différés actif		14 823 434,75		14 823 434,75	13 046 217,94
TOTAL ACTIF NON COURANT		**3 681 227 616,60**	**1 832 027 223,44**	**1 849 200 393,16**	**1 904 328 223,99**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		317 207 360,55	2 674 952,89	314 532 407,66	241 191 919,40
Stocks matières premières et fournitures		193 194 375,00		193 194 375,00	124 390 585,00
Produits finis et encours		23 989 418,74		23 989 418,74	21 628 233,09
Autres stocks		100 023 566,81	2 674 952,89	97 348 613,92	95 173 121,31
Créances et emplois assimilés					
Clients		351 318 874,41	327 108 369,37	24 210 505,04	28 130 065,58
Groupes et Associés					
Impôts et assimilés		20 046,33		20 046,33	8 434 249,59
Autres débiteurs		25 539 840,32	500 306,09	25 039 534,23	12 869 355,95
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		758 285 166,85		758 285 166,85	790 005 723,12
TOTAL ACTIF COURANT		**1 452 371 288,46**	**330 283 628,35**	**1 122 087 660,11**	**1 080 631 313,64**
TOTAL GENERAL ACTIF		**5 133 598 905,06**	**2 162 310 851,79**	**2 971 288 053,27**	**2 984 959 537,63**

الملحق رقم (02): جانب الأصول للسنة المالية 2020 للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة.

CIC HODNA M28

EDITION_DU:17/03/2021 8:49
EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2020			2019
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		175 653,49	123 653,49	52 000,00	
Immobilisations corporelles		3 656 744 642,08	1 900 856 098,97	1 755 888 543,11	1 780 907 419,98
Terrains		255 898 153,36		255 898 153,36	255 898 153,36
Bâtiments		1 462 908 917,51	636 108 757,57	826 800 159,94	841 119 239,70
Autres immobilisations corporelles		1 937 937 571,21	1 264 747 341,40	673 190 229,81	132 603 618,80
Immobilisations encours					53 450 738,43
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés (DAT plus 12 Mois)					
Prêts et autres actifs financiers non courants		18 800,00		18 800,00	18 800,00
Impôts différés actif		16 094 490,24		16 094 490,24	14 823 434,75
TOTAL ACTIF NON COURANT		**3 673 033 585,81**	**1 900 979 752,46**	**1 772 053 833,35**	**1 849 200 393,16**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		142 116 773,57	2 674 952,89	139 441 820,68	314 532 407,66
Stocks matiéres premiéres et fournitures		20 831 159,22		20 831 159,22	193 194 375,00
Produits finis et encours		13 289 038,29		13 289 038,29	23 989 418,74
Autres stocks		107 996 576,06	2 674 952,89	105 321 623,17	97 348 613,92
Créances et emplois assimilés					
Clients		392 345 265,04	325 826 369,37	66 518 895,67	24 210 505,04
Groupes et Associés					
Impôts et assimilés		506 527,63		506 527,63	20 046,33
Autres débiteurs		16 014 801,04	500 306,09	15 514 494,95	25 039 534,23
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		1 108 406 978,54		1 108 406 978,54	758 285 166,85
TOTAL ACTIF COURANT		**1 659 390 345,82**	**329 001 628,35**	**1 330 388 717,47**	**1 122 087 660,11**
TOTAL GENERAL ACTIF		**5 332 423 931,63**	**2 229 981 380,81**	**3 102 442 550,82**	**2 971 288 053,27**

الملحق رقم (03): جانب الأصول للسنة المالية 2021 للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة.

CIC HODNA M28

EDITION_DU:15/06/2022 10:39
EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2021			2020
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		235 653,49	137 653,49	98 000,00	52 000,00
Immobilisations corporelles		3 624 667 642,09	1 945 056 355,79	1 679 611 286,30	1 755 888 543,11
Terrains		255 898 153,36		255 898 153,36	255 898 153,36
Bâtiments		1 464 151 029,51	661 955 052,50	802 195 977,01	826 800 159,94
Groupe D'actif Destinés à La Cession		92 771 865,30		92 771 865,30	132 603 618,80
Autres immobilisations corporelles		1 811 846 593,92	1 283 101 303,29	528 745 290,63	540 586 611,01
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés (DAT plus 12 Mois)					
Prêts et autres actifs financiers non courants		18 800,00		18 800,00	18 800,00
Impôts différés actif		20 221 578,08		20 221 578,08	16 094 490,24
TOTAL ACTIF NON COURANT		**3 645 143 673,66**	**1 945 194 009,28**	**1 699 949 664,38**	**1 772 053 833,35**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		153 099 989,53	2 674 952,89	150 425 036,64	139 441 820,68
Stocks matiéres premiéres et fournitures		29 082 998,55		29 082 998,55	20 831 159,22
Produits finis et encours		16 962 597,87		16 962 597,87	13 289 038,29
Autres stocks		107 054 393,11	2 674 952,89	104 379 440,22	105 321 623,17
Créances et emplois assimilés					
Clients		348 852 361,03	323 274 369,37	25 577 991,66	66 518 895,67
Groupes et Associés					
Impôts et assimilés		591 514,66		591 514,66	506 527,63
Autres débiteurs		45 247 732,44	500 306,09	44 747 426,35	15 514 494,95
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		943 756 758,90		943 756 758,90	1 108 406 978,54
TOTAL ACTIF COURANT		**1 491 548 356,56**	**326 449 628,35**	**1 165 098 728,21**	**1 330 388 717,47**
TOTAL GENERAL ACTIF		**5 136 692 030,22**	**2 271 643 637,63**	**2 865 048 392,59**	**3 102 442 550,82**

الملحق رقم (04): جانب الخصوم للسنة المالية 2019 للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة.

CIC HODNA M28

EDITION_DU:09/03/2021 11:46
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Dotation Définitive de l'Etat en Fonds Propres			
Autres Apports			
Prime de Fusion			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		357 320 009,89	353 477 806,88
Autres capitaux propores - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
Liaisons Inter-Unités		2 210 690 162,80	2 246 305 525,35
TOTAL I		**2 568 010 172,69**	**2 599 783 332,23**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts différés-Passif		12 232 125,23	8 663 881,00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		68 927 900,72	56 064 904,11
Prov.p/pensions et oblig.similaires		68 927 900,72	56 064 904,11
Autres Provisions			
TOTAL II		**81 160 025,95**	**64 728 785,11**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		16 238 070,48	13 478 083,49
Opérations Groupe			
Impôts		332 543,00	12 596,00
Autres dettes		305 547 241,15	306 956 740,80
Trésorerie passif			
TOTAL III		**322 117 854,63**	**320 447 420,29**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**2 971 288 053,27**	**2 984 959 537,63**

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

الملحق رقم (05): جانب الخصوم للسنة المالية 2021 للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة.

CIC HODNA M28

EDITION_DU:15/06/2022 10:40
EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Dotation Définitive de l'Etat en Fonds Propres			
Autres Apports			
Prime de Fusion			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		279 626 113,38	356 201 443,13
Autres capitaux propores - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
Liaisons Inter-Unités		2 115 234 948,98	2 251 903 643,85
TOTAL I		**2 394 861 062,36**	**2 608 105 086,98**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts différés-Passif		19 368 613,69	15 800 369,46
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		96 189 899,48	74 646 002,73
Prov.p/pensions et oblig.similaires		96 189 899,48	74 646 002,73
Autres Provisions			
TOTAL II		**115 558 513,17**	**90 446 372,19**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		24 360 722,74	73 933 918,84
Opérations Groupe			
Impôts		631 592,00	366 892,00
Autres dettes		329 636 502,32	329 590 280,81
Trésorerie passif			
TOTAL III		**354 628 817,06**	**403 891 091,65**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**2 865 048 392,59**	**3 102 442 550,82**

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

الملحق رقم (06): جدول حساب النتائج للسنة المالية 2019 للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة.

CIC HODNA M28

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2019	2018
Chiffres d'Affaires		2 952 703 193,07	2 961 232 701,33
Ventes de marchandises		9 773 321,25	4 087 513,73
Ventes Produits Finis		2 917 287 339,82	2 940 333 000,00
Ventes Produits Intra-Groupe		22 231 500,00	13 368 000,00
Prestation de Services		2 902 215,20	2 703 422,80
Autres Ventes		508 816,80	740 764,80
Variation stocks produits finis et en cours		2 361 185,65	15 645 382,48
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		1 211 731,45	2 097 818,18
Cession Inter Unités		57 105 832,30	4 722 583,91
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**3 013 381 942,47**	**2 983 698 485,90**
Achats consommés		-2 367 399 404,56	-2 360 716 762,53
Services extérieurs et autres consommations		-26 089 764,66	-26 686 185,29
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-2 393 489 169,22**	**-2 387 402 947,82**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**619 892 773,25**	**596 295 538,08**
Charges de personnel		-207 951 255,16	-201 679 204,75
Impôts, taxes et versements assimilés		-8 873 433,21	-1 291 569,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**403 068 084,88**	**393 324 765,33**
Autres produits opérationnels		9 786 000,96	25 335 847,54
Autres charges opérationnelles		-41 794,88	-32 417,21
Dotations aux Amortissements		-54 702 997,39	-70 751 968,33
Dotations aux Provisions		-12 862 996,61	-7 475 459,88
Reprise sur pertes de valeur et provisions		12 849 400,87	14 276 856,10
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**358 095 697,83**	**354 677 623,55**
Produits financiers		1 015 339,48	1 015 934,48
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER		**1 015 339,48**	**1 015 934,48**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**359 111 037,31**	**355 693 558,03**
Participation des travailleurs au resultat			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-2 215 751,15
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-1 791 027,42	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**3 037 032 683,78**	**3 024 327 124,02**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-2 679 712 673,89**	**-2 670 849 317,14**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**357 320 009,89**	**353 477 806,88**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**357 320 009,89**	**353 477 806,88**



الملحق رقم (07): حساب النتائج للسنة المالية 2021 للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة.

CIC HODNA M28

EDITION_DU:15/06/2022 10:40
EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2021	2020
Chiffres d'Affaires		3 062 987 389,73	3 253 289 448,16
Ventes de marchandises		24 623 147,82	5 798 372,58
Ventes Produits Finis		3 005 945 771,91	3 224 482 751,59
Ventes Produits Intra-Groupe		32 332 700,00	21 285 800,00
Prestation de Services		85 770,00	1 057 524,79
Autres Ventes			664 999,20
Variation stocks produits finis et en cours		2 517 478,00	-9 908 255,68
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		2 018 450,31	
Cession Inter Unités		86 826 125,87	92 549 338,70
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**3 154 349 443,91**	**3 335 930 531,18**
Achats consommés		-2 385 275 400,02	-2 590 916 654,95
Services extérieurs et autres consommations		-83 380 482,92	-69 326 448,73
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-2 468 655 882,94**	**-2 660 243 103,68**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**685 693 560,97**	**675 687 427,50**
Charges de personnel		-240 062 050,84	-250 455 228,55
Impôts, taxes et versements assimilés		-55 359 258,78	-5 532 370,54
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**390 272 251,35**	**419 699 828,41**
Autres produits opérationnels		3 791 249,61	4 239 010,84
Autres charges opérationnelles		-17 829 634,87	-529 000,31
Dotations aux Amortissements		-84 707 801,87	-69 910 219,27
Dotations aux Provisions		-21 543 896,75	-5 718 102,01
Reprise sur pertes de valeur et provisions		9 085 102,30	10 372 176,96
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**279 067 269,77**	**358 153 694,62**
Produits financiers			344 937,25
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			**344 937,25**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**279 067 269,77**	**358 498 631,87**
Participation des travailleurs au resultat			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		558 843,61	-2 297 188,74
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**3 167 225 795,82**	**3 350 886 656,23**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-2 887 599 682,44**	**-2 994 685 213,10**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**279 626 113,38**	**356 201 443,13**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**279 626 113,38**	**356 201 443,13**

الملحق رقم (08): جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية للسنة المالية 2019.

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 099843003220448819025

Désignation de l'entreprise : CIC HODNA M'SILA

Activité : TRANSFORMATION DES CEREALES

Adresse : BP 111 ROUT BBA M'SILA

Exercice du	01/01/2019	au	31/12/2019

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal

. Résultat net de l'exercice	Bénéfice	359 111 037,31
compte de résultat)	Perte	
I.Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		79 500,00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
rais de reception non déductiblesb		
Cotisations et done non déductibles		
mpots et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles Partie variable GSP et cadres dirigaents 2019		3 480 000,00
Dotations por provision de l'indémnité de départ a la retraite (IDR) 2019		12 862 996,61
Quote -part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur)(cf.art 27 de LFC 2010)		
oyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
mpots sur les bénéfices des sociétés	Impots exigible sur les resultat	
	Impots différé (variation)	1 791 027,42
Amendes et pénalités		37 547,00
Autres réintégrations (*)		5 610 176,96
	Total des réintégrations	23 861 247,99
II.Déductions		31 379 633,76
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
es produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou		
part d'OPCVM cotées en bourse		
es revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impot sur les bénéfices		
les société ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
mortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
oyers hors charges financiers (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
autres déductions		31 379 633,76
	Total des déductions	31 379 633,76
V.Déficits antérieurs à déduire (cf,art 147 du CIDTA)		
éficit de l'année 20		
éficit de l'année 20		
éficit de l'année 20		
éficit de l'année 20		
	Total des déficits à détuire	
ésultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	351 592 651,54
	Déficit	

مديرية المالية و المحاسبة

سفار محمد عبد الكريم
المدير العام

الملحق رقم (09): عناصر الاستردادت والتخفيضات للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة لسنة 2019.

FCC
CIC HODNA M'SILA

Tableau recap des charges deductibles et non deductibles Au 31/12/2019

RUBRIQUE	Déductions	Réintegrations
Les Réintegrations:		
Autres charges non déductibles		
Cadeaux		79 500,00
Dons		
Sponsoring & parrainage		
Amendes & pénalités		37 547,00
Taxe de formation		
provision honnoraire CAC exercice 2019		
provision Partie variable GSP et cadres dirigeants 2019		3 480 000,00
Taxe sur les véhicules		
Dotaions Aux amortissements véhicule de tourisme		
Dotaions pour provision de l' indémnité de départ a la retraite (IDR) 2019		12 862 996,61
Impots differes (variations)		1 791 027,42
autres provision		
Dotation pour provision congé payé du 2eme trimestre 2019		5 610 176,96
Entretien et reparation Vehicule Léger		
les déductions:		23 861 247,99
Plus values sur cession d'elements d'actifs immobilisés Art 173 du CID		
Les déficits anterieurs à déduire		
Dotations aux amortissements (plan d'amortissement selon la durée d'utilité)paglierani	5 359 272,19	
Dotations aux amortissements (plan d'amortissement selon la durée d'utilité)molino	13 420 960,70	
Provision honnorarie CAC exercice 2018		
provision Partie variable GSP et cadres dirigeants 2018	4 025 000,00	
IDR Des Elements Sortant En Retraite En 2018		
Autres déductions (repris sur IDR) *		
Dotation pour congé payé 2 eme semestre 2018	8 574 400,87	
Totaux	31 379 633,76	23 861 247,99

DETRMINATION DU RESULTAT FISCAL 2019

Libéllé		Montant
Résultat ordinaire		359 111 037,31
Résultat extraordinaire		
Résultat Comptable avant I B S	1	359 111 037,31
Total des réintégrations		23 861 247,99
Total des déductions		31 379 633,76
Résultat Fiscal		351 592 651,54
Taux d' I B S (19 %)	19%	
Montant I B S	2	66 802 603,79
Variation Impots différés	3	- 1 791 027,42
Résultat Net de l'exercice	4=(1-2+3)	290 517 406,10

الملحق رقم (10): جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية للسنة المالية 2020.

09 -/ **TABLEAU DE DETERMINATION DU RESULTAT FISCAL**

I. Résultat net de l'exercice	**Bénéfice**	358,498,631.87
(Compte de résultat)	**Perte**	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote–part des cadeaux publicitaires non déductibles		79,500.00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles (taxe formation et appemtissage)		
Provisions non déductibles (IDR +Conge annuel +partie variable)		4,748,917.92
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des socié	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôt différé (variation)	2,297,188.74
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		140,411.00
Autres réintégrations (*)		6,718,102.01
Total des réintégrations		**13,984,119.67**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		40,733,406.46
Total des déductions		**40,733,406.46**
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2013		-
Déficit de l'année 2014		-
Déficit de l'année 2015		-
Déficit de l'année 2016		-
Total des déficits à déduire		-
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	**331,749,345.08**
	Déficit	

-

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم (11): عناصر الاستردادت والتخفيضات للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة لسنة 2020.

Tableau recap des charges deductibles et non deductibles Au 31/12/2020

RUBRIQUE	Déductions	Réintegrations
Les Réintegrations:		
Autres charges non déductibles		
Cadeaux		79,500.00
Dons		0.00
Sponsoring & parrainage		
Amendes & pénalités		140,411.00
Taxe de formation		
provision honnoraire CAC exercice 2020		0.00
provision Partie variable GSP et cadres dirigeants 2020		3,480,000.00
Taxe sur les véhicules		0.00
Dotaions Aux amortissements véhicule de tourisme		0.00
Dotaions pour provision de l' indémnité de départ a la retraite (IDR) 2020		1,268,917.92
impots differes (variations)		2,297,188.74
autres provision		
Dotation pour provision congé payé du 2eme trimestre 2020		6,718,102.01
les déductions:		13,984,119.67
Plus values sur cession d'élements d'actifs immobilisés Art 173 du CID		
Les déficits anterieurs à déduire		-
Dotations aux amortissements (plan d'amortissement selon la durée d'utilité)paglierani	5,359,272.19	
Dotations aux amortissements (plan d'amortissement selon la durée d'utilité)molino	13,420,960.70	
Provision honnorarie CAC exercice 2019		
provision Partie variable GSP et cadres dirigeants 2019	3,480,000.00	
IDR Des Elements Sortant En Retraite En 2019	12,862,996.61	
Autres déductions (repris sur IDR) *		
Dotation pour congé payé 2 eme semestre 2019	5,610,176.96	
Evaliuation interets courus non échus		
Totaux	40,733,406.46	13,984,119.67

الملحق رقم (12): جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية للسنة المالية 2021.

ACTIVITE : SEMOULERIES ET MINOTERIES
ADRESSE : BP 111 ROUTE B B A

Exercice du 01/01/2021 AU 31 /12/2021

09 -/ TABLEAU DE DETERMINATION DU RESULTAT FISCAL

I. Résultat net de l'exercice	Bénéfice	280 184 957,00
(Compte de résultat)	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote–part des cadeaux publicitaires non déductibles		77 000,00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles (taxe formation et apperntissage)		
Provisions non déductibles (IDR +Conge annuel +partie variable)		25 023 896,75
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des soci	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôt différé (variation)	558 843,61
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		134 821,07
Autres réintégrations (*)		6 759 458,89
Total des réintégrations		32 554 020,32
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		30 247 252,82
Total des déductions		30 247 252,82
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2013		-
Déficit de l'année 2014		-
Déficit de l'année 2015		-
Déficit de l'année 2016		-
Total des déficits à déduire		-
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم (13): عناصر الاستردادت والتخفيضات للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة لسنة 2021.

Tableau recap des charges deductibles et non deductibles Au 31/12/2021

RUBRIQUE	Déductions	Réintegrations
Les Réintegrations:		
Autres charges non déductibles		
Cadeaux		77 000,00
Dons		0,00
Sponsoring & parrainage		
Amendes & pénalités		134 821,07
Taxe de formation		
provision honnoraire CAC exercice 2021		0,00
provision Partie variable GSP et cadres dirigeants 2021		3 480 000,00
Taxe sur les véhicules		0,00
Dotaions Aux amortissements véhicule de tourisme		0,00
Dotaions pour provision de l' indémnité de départ a la retraite (IDR) 2021		21 543 896,75
impots differes (variations)		558 843,61
autres provision		
Dotation pour provision congé payé du 2eme semestre 2021		6 759 458,89
les déductions:		
Plus values sur cession d'élements d'actifs immobilisés Art 173 du CID		
Les déficits anterieurs à déduire		0,00
Dotations aux amortissements (plan d'amortissement selon la durée d'utilité)paglierani	5 359 272,19	
Dotations aux amortissements (plan d'amortissement selon la durée d'utilité)molino	13 420 960,70	
Provision honnorarie CAC exercice 2020		
provision Partie variable GSP et cadres dirigeants 2020	3 480 000,00	
IDR Des Elements Sortant En Retraite En 2020	1 268 917,92	
Autres déductions (repris sur IDR) *		
Dotation pour congé payé 2 eme semestre 2020	6 718 102,01	
Evaluation interets courus non échus		
Totaux	30 247 252,82	32 554 020,32

الملحق رقم (14): جدول مخصصات الإهتلاكات للتثبيت المركب مسمدة PAGLIERANI

EPE /SPA FILIALE CERALES CONSTANTINE
CIC HODNA M'SILA

Agr div

Impact sur l'application des Nouvelles Durées d'Utilité
Des Immobilisations
PAGLIERANI

N° Ordr	Immobilisations concernées par les nouvells durées d'utilité	Dotations aux amortisments avant l'application des nouvelles durées d'utilité (1)		Dotations aux amortisments aprés l'application des nouvelles durées d'utilité (2)		Impact (2)-(1)
		taux	montant	taux	montant	
1	TREMIE AVEC NIVEAUX	10%	46 233,90	6,66%	30 822,53	- 15 411,37
2	TREMIE	10%	46 233,90	6,66%	30 822,53	- 15 411,37
3	TREMIE	10%	46 233,90	6,66%	30 822,53	- 15 411,37
4	TREMIE AVEC NIVEAUX	10%	46 233,90	6,66%	30 822,53	- 15 411,37
5	TREMIE AVEC NIVEAUX	10%	46 233,90	6,66%	30 822,53	- 15 411,37
6	TREMIE AVEC VIS	10%	93 568,56	6,66%	62 379,06	- 31 189,50
7	TREMIE AVEC VIS	10%	93 568,56	6,66%	62 379,06	- 31 189,50
8	DOSEUR A VIS	10%	273 550,52	5,00%	136 775,26	- 136 775,26
9	DOSEUR A VIS	10%	273 550,52	5,00%	136 775,26	- 136 775,26
10	PESEUSE	10%	371 522,33	4%	148 608,93	- 222 913,40
11	ENSACHEUSE	10%	107 328,67	4%	42 931,47	- 64 397,20
12	COUSEUSE	10%	261 441,64	4%	104 576,66	- 156 864,98
13	BANDE TRANSPORTEUSE	10%	51 737,92	4%	20 695,17	- 31 042,75
14	PESEUSE	10%	634 064,78	4%	253 625,91	- 380 438,87
15	PESEUSE	10%	634 064,78	4%	253 625,91	- 380 438,87
16	ENSACHEUSE	10%	106 778,27	4%	42 711,31	- 64 066,96
17	ENSACHEUSE	10%	106 778,27	4%	42 711,31	- 64 066,96
18	COUSEUSE	10%	261 441,64	4%	104 576,66	- 156 864,98
19	COUSEUSE	10%	261 441,64	4%	104 576,66	- 156 864,98
20	BANDE TRANSPORTEUSE	10%	52 838,73	4%	21 135,49	- 31 703,24
21	BANDE TRANSPORTEUSE	10%	52 838,73	4%	21 135,49	- 31 703,24
22	PESEUSE	10%	210 804,52	4%	84 321,81	- 126 482,71
23	PESEUSE	10%	210 804,52	4%	84 321,81	- 126 482,71
24	ENSACHEUSE	10%	107 879,08	4%	43 151,63	- 64 727,45
25	ENSACHEUSE	10%	107 879,08	4%	43 151,63	- 64 727,45
26	COUSEUSE	10%	261 441,64	4%	104 576,66	- 156 864,98
27	COUSEUSE	10%	261 441,64	4%	104 576,66	- 156 864,98
28	BANDE TRANSPORTEUSE	10%	52 838,73	4%	21 135,49	- 31 703,24
29	BANDE TRANSPORTEUSE	10%	52 838,73	4%	21 135,49	- 31 703,24
30	CARROUSEL	10%	1 320 968,30	4%	528 387,32	- 792 580,98
31	CARROUSEL	10%	1 320 968,30	4%	528 387,32	- 792 580,98
32	DOSEUR	10%	26 419,37	4%	10 567,75	- 15 851,62
33	DOSEUR	10%	26 419,37	4%	10 567,75	- 15 851,62
34	SYSTÈME DE GROUPAGE	10%	499 766,34	4%	199 906,54	- 299 859,80
35	FOUR	10%	449 129,22	4%	179 651,69	- 269 477,53
36	CONVOYEUR DE SORTIE	10%	52 838,73	4%	21 135,49	- 31 703,24
TOTAL			8 830 122,63		3 698 307,30	- 5 359 272,04

الملحق رقم (15): جدول مخصصات الإهتلاكات للتثبيت المركب لمطحنة MOLINO

EPE /SPA FILIALE CERALES CONSTANTINE
CIC HODNA M'SILA

Agr div

Impact sur l'application des Nouvelles Durées d'Utilité
Des Immobilisations
MOLINO

N° Ordr	Immobilisations concernées par les nouvells durées d'utilité	Dotations aux amortisments avant l'application des nouvelles durées d'utilité (1)		Dotations aux amortisments aprés l'application des nouvelles durées d'utilité (2)		Impact (2)-(1)
		taux	montant	taux	montant	
1	LOT GRAVITAIRE ET COUD	10%	3 172 769,11	5%	1 586 384,56	- 1 586 384,55
2	LOT INSTALATION ELECTRIQUE ET PLC	10%	1 084 499,68	5%	542 249,84	- 542 249,84
3	LOT INSTALATION ELECTRIQUE ET PLC	10%	8 877 402,44	5%	4 438 701,22	- 4 438 701,22
4	LOT TUYAUTERIE D'ASPIRATION GRAVITAIRE ET COUD	10%	3 718 629,22	5%	1 859 314,61	- 1 859 314,61
5	LOT TUYAUTERIE D'ASPIRATION GRAVITAIRE	10%	3 455 941,37	5%	1 727 970,68	- 1 727 970,69
6	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 923	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
7	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 895	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
8	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 923	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
9	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 923	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
10	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 923	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
11	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 923	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
12	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 922	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
13	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 894	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
14	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 923	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
15	BALANCE AUTOMATIQUE Ms-70-100-8990	10%	268 025,19	5%	134 012,60	- 134 012,58
16	VALEK Mud 14-500-9150	10%	110 254,35	5%	55 127,18	- 55 127,16
17	VALEK Mud 14-500-9150	10%	110 254,35	5%	55 127,18	- 55 127,16
18	VALEK Mud 14-500-9150	10%	110 254,35	5%	55 127,18	- 55 127,16
19	DEBIMETRE AUTOMATIQUE MUT 46 A-8923	10%	172 850,08	5%	86 425,04	- 86 425,04
20	DEBIMETRE AUTOMATIQUE MUT 46 A-9203	10%	172 850,08	5%	86 425,04	- 86 425,04
21	MOUILLEUR INTENSIF MUT/30/200-8924	10%	122 921,27	5%	61 460,63	- 61 460,65
22	MOUILLEUR INTENSIF MUT/30/200-9289	10%	122 921,27	5%	61 460,63	- 61 460,65
23	SASSEUR A SEMOULE Mud 12B-9265	10%	134 326,85	5%	67 163,43	- 67 163,41
24	SASSEUR A SEMOULE Mud 12B-9265	10%	134 326,85	5%	67 163,43	- 67 163,41
25	COMPRESSEUR A AIR ET DEPOT AVEC SECHOIR	10%	259 410,35	5%	129 705,18	- 129 705,16
26	PLANSICHTER METALIQUE Mud16-828-G+N-8962	10%	543 410,71	5%	271 705,36	- 271 705,34
27	PLANSICHTER METALIQUE Mud16-828-G+N-8947	10%	543 410,71	5%	271 705,36	- 271 705,34
28	SEPARATEUR BLE Mut 24-15100-8871	10%	143 942,53	5%	71 971,27	- 71 971,25
29	BATTERIE DE TRIAGE BLE DUR Mut 07-92/300-39185	10%	229 466,06	5%	114 733,03	- 114 733,03
30	PALAN 7,5 T	10%	884 684,00	5%	442 342,00	- 442 342,00
TOTAL			26 841 921,68		13 420 960,88	- 13 420 960,72



الملحق رقم (16): الضرائب مؤجلة خصوم للتثبيت المركب مسمدة PAGLIERANI

CIC HODNA M28 PAGE:1

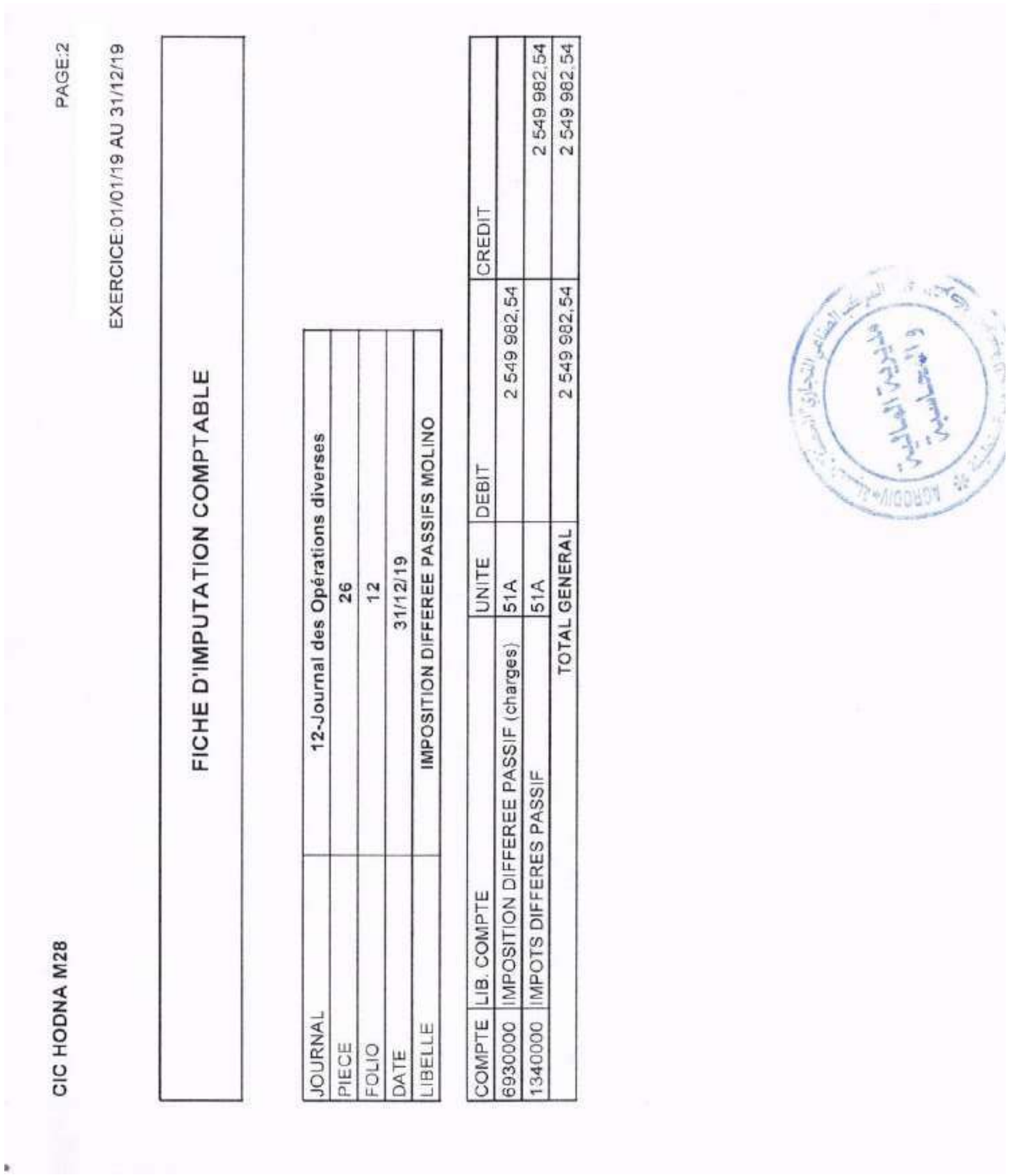
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	12-Journal des Opérations diverses
PIECE	25
FOLIO	12
DATE	31/12/19
LIBELLE	IMPOSITION DIFFEREE PASSIFS PAGLERANI

COMPTE	LIB. COMPTE	UNITE	DEBIT	CREDIT
6930000	IMPOSITION DIFFEREE PASSIF (charges)	51A	1 018 261,69	
1340000	IMPOTS DIFFERES PASSIF	51A		1 018 261,69
	TOTAL GENERAL		1 018 261,69	1 018 261,69

الملحق رقم (17): الضرائب مؤجلة خصوم للتثبيت المركب مطحنة MOLINO



CIC HODNA M28

PAGE:2

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	12-Journal des Opérations diverses
PIECE	26
FOLIO	12
DATE	31/12/19
LIBELLE	IMPOSITION DIFFEREE PASSIFS MOLINO

COMPTE	LIB. COMPTE	UNITE	DEBIT	CREDIT
6930000	IMPOSITION DIFFEREE PASSIF (charges)	51A	2 549 982,54	
1340000	IMPOTS DIFFERES PASSIF	51A		2 549 982,54
	TOTAL GENERAL		2 549 982,54	2 549 982,54

الملحق رقم (18): التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول على منحة الإطارات المسيرة لسنة 2019.

CIC HODNA M28

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	12-Journal des Opérations diverses
PIECE	21
FOLIO	12
DATE	31/12/19

LIBELLE	COMPTE	LIB. COMPTE	UNITE	DEBIT	CREDIT
PRIME VARIABLE (CADRES D	6312210	PRIME VARIABLE (CADRES D	51A	3 480 000,00	
AVANCE SUR PRIME VARIABLE	4253000	AVANCE SUR PRIME VARIABLE	51A		696 000,00
PERSONNEL, REMUNERATIONS DUES	4210000	PERSONNEL, REMUNERATIONS DUES	51A		2 784 000,00
AUTRES IMPOTS DIFFERES ACTIF	1332000	AUTRES IMPOTS DIFFERES ACTIF	51A	661 200,00	
IMPOSITION DIFFEREE ACTIF (produits)	6920000	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF (produits)	51A		661 200,00
		TOTAL GENERAL		4 141 200,00	4 141 200,00

الملحق رقم (19): التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول على منحة العطل السنوية 2019.

GROUPE AGRO-INDUSTRIES
SPA AGRODIV
FILIALE CEREAL CONSTANTINE
CIC HODNA M'sila

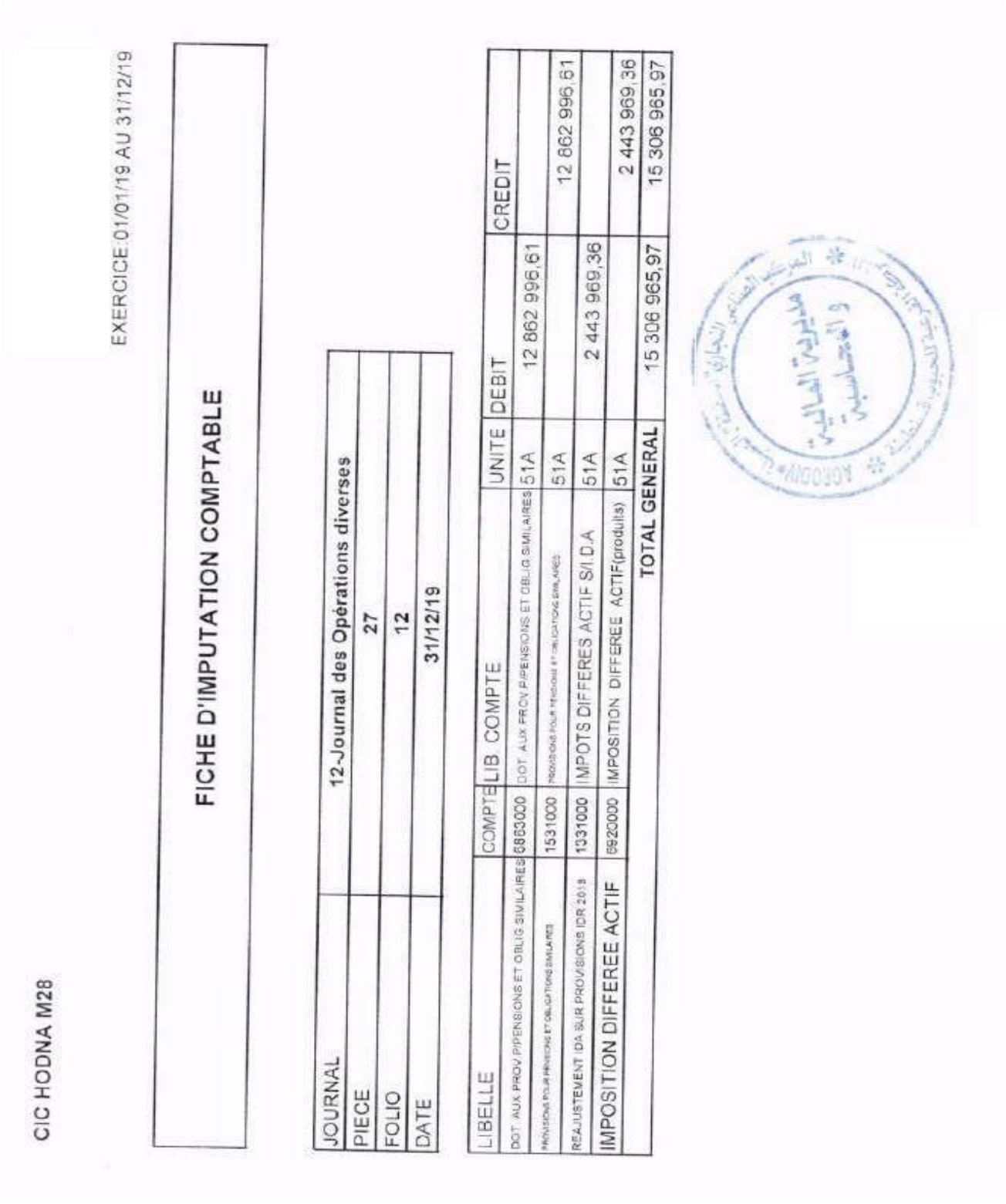
Constatation de la provision Indemnité de congé 2 eme semestre 2019

Débit	Crédit	Journal de constation	Débit	Crédit
6313000		Indemnité de congé 2 eme semestre 2019	5 610 176,96	
	4281000	Personnel conger apayer du au personnel		5 610 176,96
1330000		IDA sur provisions sur congé 2 eme semestre 2019	1 065 933,62	
	6920000	Imposition différé actifs		1 065 933,62
total			6 676 110,58	6 676 110,58

Direction finances et comptabilite



الملحق رقم (20): التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول على مؤونات التقاعد لسنة 2019.



CIC HODNA M28

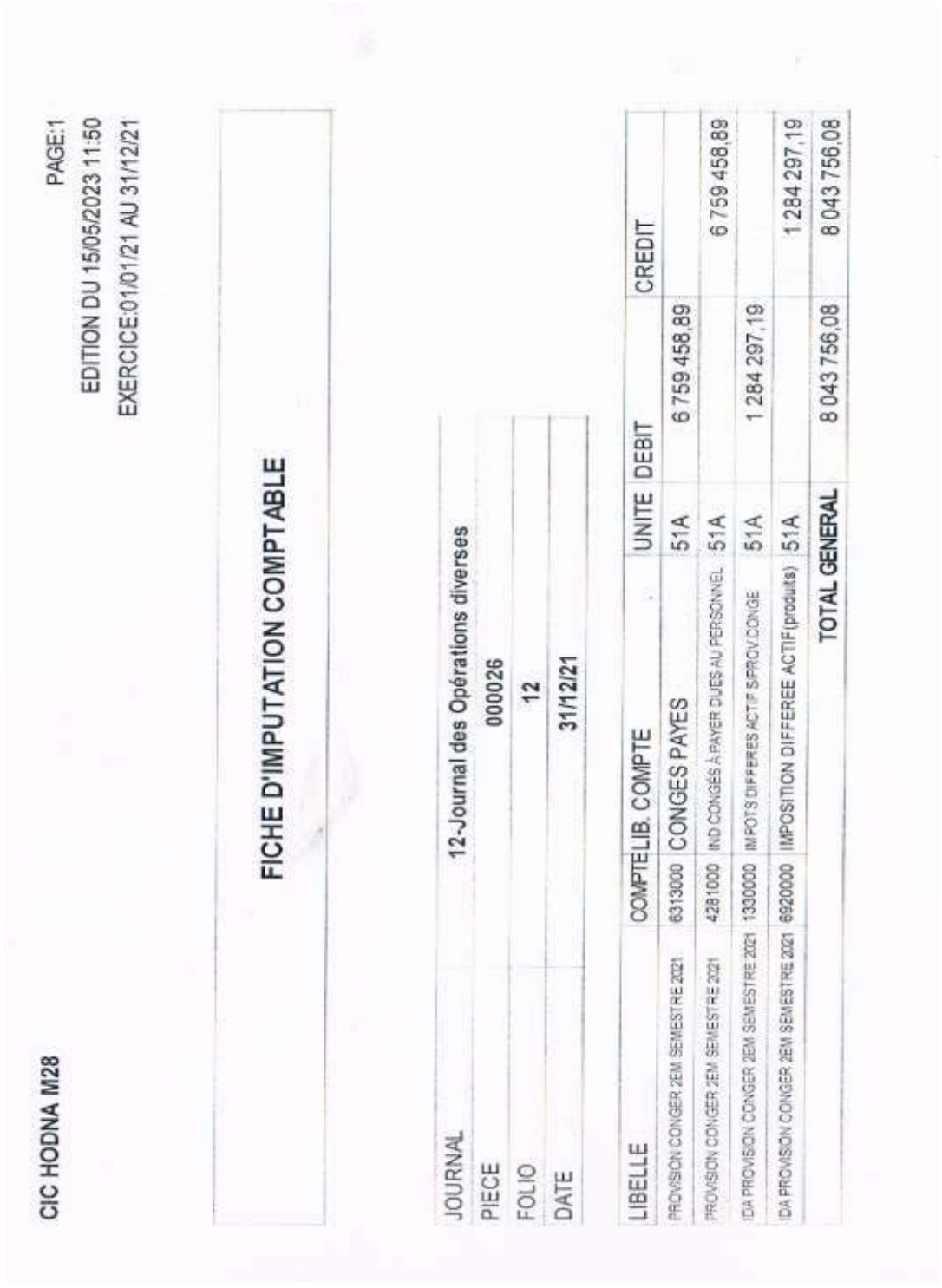
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	12-Journal des Opérations diverses
PIECE	27
FOLIO	12
DATE	31/12/19

LIBELLE	COMPTE	LIB COMPTE	UNITE	DEBIT	CREDIT
DOT. AUX PROV.P/PENSIONS ET OBLIG SIMILAIRES	6863000	DOT. AUX PROV.P/PENSIONS ET OBLIG SIMILAIRES	51A	12 862 996,61	
PROVISIONS POUR PENSIONS ET OBLIGATIONS SIMILAIRES	1531000	PROVISIONS POUR PENSIONS ET OBLIGATIONS SIMILAIRES	51A		12 862 996,61
REAJUSTEMENT IDA SUR PROVISIONS IDR 2018	1331000	IMPOTS DIFFERES ACTIF S/I.D.A	51A	2 443 969,36	
IMPOSITION DIFFEREE ACTIF	6920000	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF(produits)	51A		2 443 969,36
		TOTAL GENERAL		15 306 965,97	15 306 965,97

الملحق رقم (21): التسجيل المحاسبي لمؤونة العطل السنوية والضرائب المؤجلة أصول لسنة 2021.



CIC HODNA M28

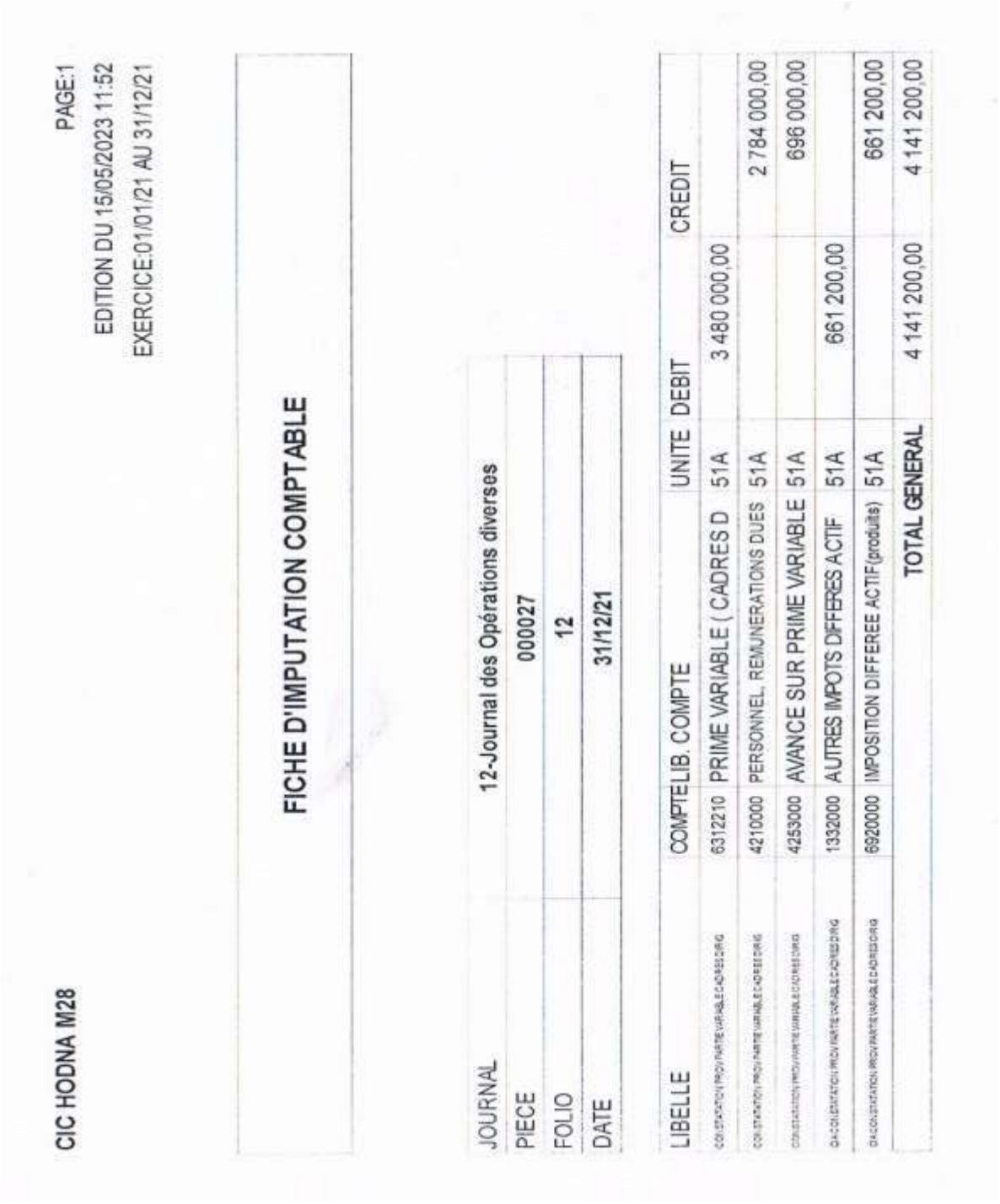
PAGE:1
EDITION DU 15/05/2023 11:50
EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL 12-Journal des Opérations diverses
PIECE 000026
FOLIO 12
DATE 31/12/21

LIBELLE	COMPTE	LIB. COMPTE	UNITE	DEBIT	CREDIT
PROVISION CONGER 2EM SEMESTRE 2021	6313000	CONGES PAYES	51A	6 759 458,89	
PROVISION CONGER 2EM SEMESTRE 2021	4281000	IND CONGÉS À PAYER DUES AU PERSONNEL	51A		6 759 458,89
IDA PROVISION CONGER 2EM SEMESTRE 2021	1330000	IMPOTS DIFFERES ACTIF S/PROV.CONGE	51A	1 284 297,19	
IDA PROVISION CONGER 2EM SEMESTRE 2021	6920000	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF(produits)	51A		1 284 297,19
		TOTAL GENERAL		8 043 756,08	8 043 756,08

الملحق رقم (22): التسجيل المحاسبي لمؤونة الإطارات المسيرة والضرائب المؤجلة أصول لسنة 2021.



CIC HODNA M28

PAGE:1

EDITION DU 15/05/2023 11:52

EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL 12-Journal des Opérations diverses

PIECE 000027

FOLIO 12

DATE 31/12/21

LIBELLE	COMPTE	LIB. COMPTE	UNITE	DEBIT	CREDIT
CONSTATATION PROVPARTIE VARIABLE CADRES ORG	6312210	PRIME VARIABLE (CADRES D	51A	3 480 000,00	
CONSTATATION PROVPARTIE VARIABLE CADRES ORG	4210000	PERSONNEL, REMUNERATIONS DUES	51A		2 784 000,00
CONSTATATION PROVPARTIE VARIABLE CADRES ORG	4253000	AVANCE SUR PRIME VARIABLE	51A		696 000,00
DECONSTATATION PROVPARTIE VARIABLE CADRES ORG	1332000	AUTRES IMPOTS DIFFERES ACTIF	51A	661 200,00	
DECONSTATATION PROVPARTIE VARIABLE CADRES ORG	6920000	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF(produits)	51A		661 200,00
		TOTAL GENERAL		4 141 200,00	4 141 200,00

الملحق رقم (23): استرجاع (إلغاء) مؤونة العطل مدفوعة الأجل وإلغاء الضرائب المؤجلة أصول لسنة 2020.

CIC HODNA M28

PAGE:1

EDITION DU 15/05/2023 11:49

EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	12-Journal des Opérations diverses
PIECE	000006
FOLIO	7
DATE	01/07/21
LIBELLE	ANULATION IND CONGER A PAYER 2020

COMPTE	LIB. COMPTE	UNITE	DEBIT	CREDIT
4281000	IND.CONGÉS À PAYER DUES AU PERSONNEL	51A	6 718 102.01	
7860000	REPRISES FIN S/P.DE VALEUR ET PROVISIONS	51A		6 718 102.01
6920000	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF(produits)	51A	1 276 439.38	
1330000	IMPOTS DIFFERES ACTIF S/PROV.CONGE	51A		1 276 439.38
	TOTAL GENERAL		7 994 541.39	7 994 541.39

الملحق رقم (24): إلغاء الضرائب المؤجلة أصول عن مؤونة الإطارات المسيرة لسنة 2020.

CIC HODNA M28

PAGE:1

EDITION DU 15/05/2023 11:51

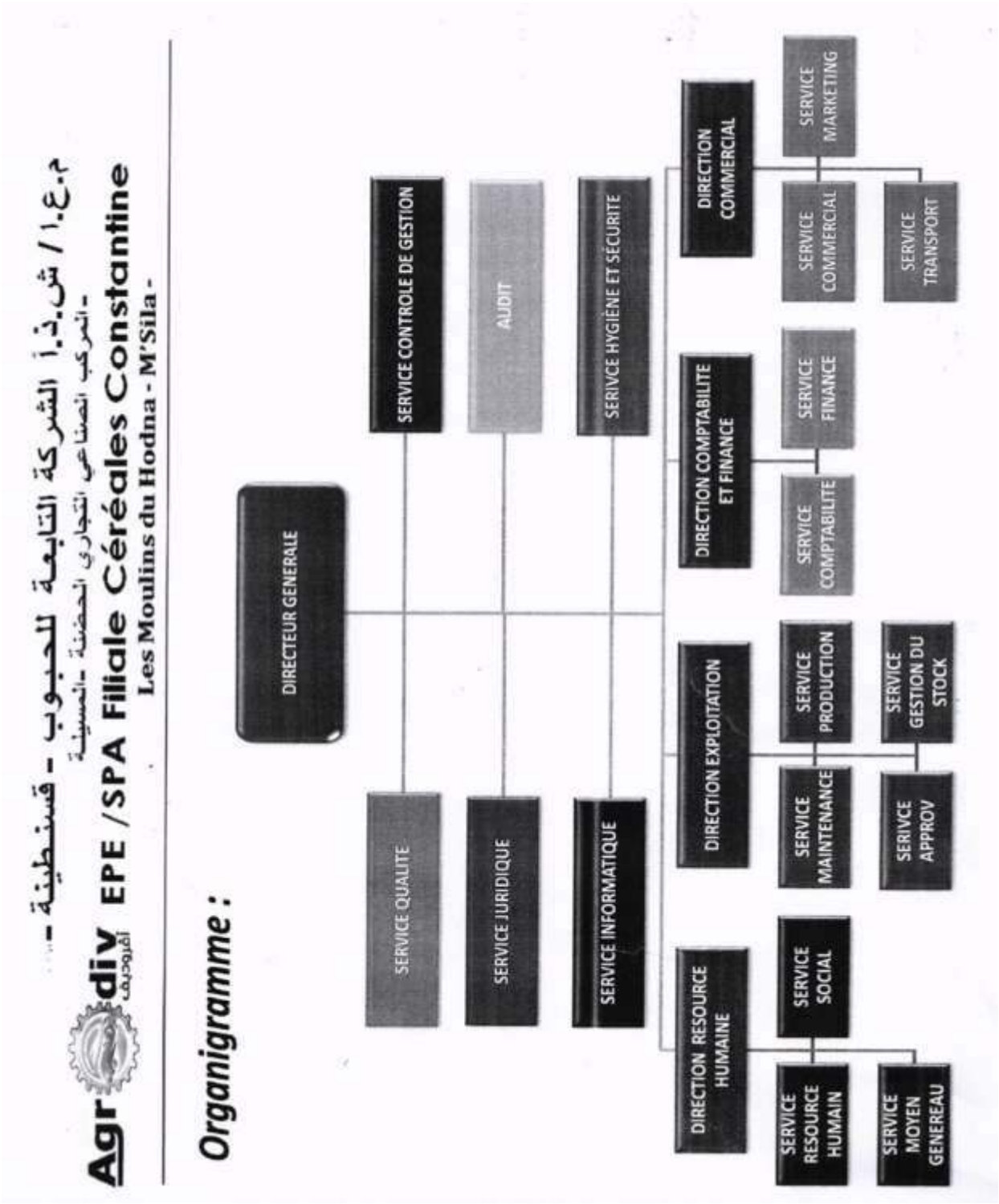
EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	12-Journal des Opérations diverses
PIECE	000005
FOLIO	7
DATE	01/07/21
LIBELLE	ANULATION IDA SUR PRIM VAR CADRE DIRIGENT

COMPTE	LIB. COMPTE	UNITE	DEBIT	CREDIT
6920000	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF(produits)	51A	661 200.00	
1332000	AUTRES IMPOTS DIFFERES ACTIF	51A		661 200.00
	TOTAL GENERAL		661 200.00	661 200.00

الملحق رقم (25): الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي والتجاري "الحضنة" المسيلة.


م.ع.ا / ش.ذ.أ الشركة التابعة للحبوب - قسنطينة -
- المركب الصناعي التجاري الحضنة - المسيلة
Agridiv EPE /SPA Filiale Céréales Constantine
Les Moulins du Hodna - M'Sila -
Organigramme :
DIRECTEUR GENERALE
SERVICE QUALITE
SERVICE CONTROLE DE GESTION
SERVICE JURIDIQUE
AUDIT
SERVICE INFORMATIQUE
SERIVCE HYGIÈNE ET SÉCURITE
DIRECTION RESOURCE HUMAINE
DIRECTION EXPLOITATION
DIRECTION COMPTABILITE ET FINANCE
DIRECTION COMMERCIAL
SERVICE RESOURCE HUMAIN
SERVICE SOCIAL
SERVICE MAINTENANCE
SERVICE PRODUCTION
SERVICE COMPTABILITE
SERVICE FINANCE
SERVICE COMMERCIAL
SERVICE MARKETING
SERVICE MOYEN GENEREAU
SERIVCE APPROV
SERVICE GESTION DU STOCK
SERVICE TRANSPORT