

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

## المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة ومالية

الموضوع:

دور وأهمية المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية في تحديد كل من

الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة

دراسة حالة الشركة الوطنية للنقل البري

الفرع SNTR transport

تحت إشراف الأستاذ:

قدوري رشيد.

إعداد الطالب:

بن عواق العربي.

مكان التبرص: مركز النقل للشركة الوطنية للنقل البري "سطيف".

فترة التبرص: من: 15 أبريل 2015 إلى: 15 ماي 2015.

2015/2014



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

## المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة ومالية

الموضوع:

دور وأهمية المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية في تحديد كل من

الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة

دراسة حالة الشركة الوطنية للنقل البري

الفرع SNTR transport

تحت إشراف الأستاذ:

قدوري رشيد.

إعداد الطالب:

بن عواق العربي.

مكان التبرص: مركز النقل للشركة الوطنية للنقل البري "سطيف".

فترة التبرص: من: 15 أبريل 2015 إلى: 15 ماي 2015.

2015/2014

# شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب المعرفة والعلم ووفقنا لأداء هذا العمل، وصلى الله على نبيه ورسوله صلى الله عليه وسلم.

أول الشكر إلى الوالدين الذين سهرا على تعليمي وتربيتي وإيصالي إلى هذا المكان.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ "قدوري رشيد" الذي استفدنا منه الكثير من خلال توجيهاته ونصائحه القيمة سواء في هذا العمل أو خلال مشوارنا الدراسي بالمدرسة العليا للتجارة.

كما أشكر كل موظفي مركز سطيف للشركة الوطنية للنقل البري على تقديم يد العون والمساعدة في كل ما احتجت إليه، وأخص بالذكر "مزهوده ياسين" محاسب الشركة و الذي كان مشرفا علينا خلال فترة التربص.

ولا أنسى كل من قدم يد المساعدة من قريب أو بعيد.

# الإهداء

أهدي هذا العمل إلى أعز ما لدي في الوجود  
أمي، أبي وكل عائلتي.

إلى جميع الأصدقاء والزملاء كل باسمه.

إلى كل من ساعدني في انجاز هذا البحث.

الطالب: بن عواق العربي

# الفهرس العام

## الفهرس العام

شكر وتقدير

الإهداء

I.....	الفهرس العام
III.....	قائمة الجداول
IV.....	قائمة الأشكال
IV.....	قائمة المختصرات
	الملخص
أ.....	مقدمة العامة
01.....	الفصل الأول: النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية
02.....	مقدمة الفصل
03.....	المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري
03.....	المطلب الأول: الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي
07.....	المطلب الثاني: الضريبة والنظام الجبائي الجزائري
11.....	المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي و علاقته بالنظام الجبائي الجزائري
14.....	المبحث الثاني: النتيجة المحاسبية
14.....	المطلب الأول: عرض النتيجة المحاسبية
15.....	المطلب الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية
21.....	المطلب الثالث: تحديد النتيجة المحاسبية من خلال جدول حساب النتائج
27.....	المبحث الثالث: المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية
27.....	المطلب الأول: عموميات حول النتيجة الجبائية
28.....	المطلب الثاني: الشروط الجبائية المتعلقة بالأعباء والنواتج
30.....	المطلب الثالث: الاستردادات والتخفيضات
37.....	خلاصة الفصل
38.....	الفصل الثاني: الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة
39.....	مقدمة الفصل
40.....	المبحث الأول: المعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل"
40.....	المطلب الأول: عموميات المعيار المحاسبي الدولي 12
42.....	المطلب الثاني: مصطلحات المعيار المحاسبي الدولي 12
44.....	المطلب الثالث: مقارنة النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 12

45.....	المبحث الثاني: الضريبة المستحقة
45.....	المطلب الأول: الضريبة المستحقة في المعيار المحاسبي الدولي 12
49.....	المطلب الثاني: الضرائب على أرباح الشركات في النظام الجبائي الجزائري.
55.....	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح
58.....	المبحث الثالث: الضريبة المؤجلة
58.....	المطلب الأول: عموميات حول الضرائب المؤجلة
60.....	المطلب الثاني: مصادر وأنواع الضريبة المؤجلة
65.....	المطلب الثالث: محاسبة الضريبة المؤجلة
71.....	خلاصة الفصل
72.....	الفصل الثالث: دراسة حالة الشركة الوطنية للنقل البري SNTR
73.....	مقدمة الفصل
74.....	المبحث الأول: الشركة الوطنية للنقل البري SNTR
74.....	المطلب الأول: تقديم الشركة الوطنية للنقل البري SNTR
77.....	المطلب الثاني: دراسة الفرع SNTR transport
79.....	المطلب الثالث: وصف مركز النقل سطيف
83.....	المبحث الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للفرع SNTR transport
84.....	المطلب الأول: تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية الختامية
86.....	المطلب الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حساب النتائج
87.....	المطلب الثالث: تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية
91.....	المبحث الثالث: الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة
91.....	المطلب الأول: الضريبة المستحقة
94.....	المطلب الثاني: الأصول الضريبية المؤجلة في الشركة SNTR transport
103.....	المطلب الثالث: حالات أخرى للضريبة المؤجلة
109.....	خلاصة الفصل
110.....	الخاتمة العامة
	قائمة المراجع
	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
17	ميزانية الأصول	01-1
19	ميزانية الخصوم	02-1
23	حساب النتائج حسب الطبيعة	03-1
26	حساب النتائج حسب الوظيفة	04-1
34	فوائض القيم الخاصة بالتنازل	05-1
36	تحديد النتيجة الجبائية	06-1
53	أقساط الضرائب على أرباح الشركات	01-2
55	معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات	02-2
61	تقسيم الضرائب المؤجلة حسب التفاوت بين القيمة المحاسبية والقاعدة الجبائية	03-2
84	ميزانية أصول الشركة SNTR transport في 2013/12/31	01-3
85	ميزانية خصوم الشركة SNTR transport في 2013/12/31	02-3
86	تحديد النتيجة المحاسبية	03-3
87	حساب النتائج للشركة SNTR transport في 2013/12/31	04-3
88	تحديد النتيجة الجبائية لدورة 2013	05-3
89	تحديد الفرق بين النتيجتين لدورة 2013	06-3
90	تحديد الفروق الزمنية والضرائب المؤجلة الناتجة عنها	07-3
91	تحديد الضريبة المستحقة	08-3
92	أقساط التسبيقات ورصيد التسوية	09-3
94	احتمال البقاء حتى 60 سنة	10-3
100	المقارنة بين المؤونة المكونة والمؤونة المحققة 1	11-3
102	المقارنة بين المؤونة المكونة والمؤونة المحققة 2	12-3
104	إعادة تقييم المبنى	13-3
107	إهلاك الآلة	14-3

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
60	أنواع ومصادر الضرائب المؤجلة	01-2
75	فروع الشركة الوطنية للنقل البري	01-3
78	مراكز الفرع SNTR transport	02-3
80	الهيكل التنظيمي لمركز النقل بسطيف	03-3
83	مراحل إعداد النتيجة المحاسبية ثم النتيجة الجبائية	04-3

## قائمة الاختصارات

المعنى	الاختصار
المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية	IAS/IFRS
مجلس معايير المحاسبة الدولية	IASB
النظام المحاسبي المالي	ن م م
المخطط المحاسبي الوطني	م م و
النظام الجبائي الجزائري	ن ج ج
قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	ق ض م ر م
الرسم على القيمة المضافة	ر ق م
الضرائب على أرباح الشركات	ض أش
الربح الخاضع للضريبة	ر خ ض
المعيار المحاسبي الدولي	م م د
أصول ضريبية مؤجلة	أ ض م
خصوم ضريبية مؤجلة	خ ض م
الشركة الوطنية للنقل البري	SNTR
مؤونة معاشات التقاعد	م م ت

المأخض

## الملخص:

تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة المحاسبية، فالنتيجة المحاسبية تعد تنويجا للمؤسسة نتيجة قيامها بنشاطها الاستغلالي خلال الدورة المالية والتي تظهر من خلال قوائمها المالية، أما النتيجة الجبائية فهي النتيجة المحاسبية المعدلة وفق نصوص وقوانين جبائية.

يرجع الاختلاف بين النتيجتين إلى الاستقلالية بين النظام المحاسبي المالي الذي يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصدقية في عرض القوائم المالية و قواعد النظام الجبائي الجزائري التي تسعى إلى تعظيم إيرادات الدولة.

يؤدي عدم التوافق بين النتيجتين إلى التأثير على الوعاء الضريبي لحساب الضريبة المستحقة من جهة، كما يؤدي من جهة أخرى إلى ظهور فروق مؤقتة خاضعة للضريبة وأخرى قابلة للاسترداد ينعكس تأثيرها على فترات لاحقة ينشأ عنها ما يسمى بأصول وخصوم ضريبية مؤجلة.

تستطيع المؤسسة إبراز هذه التغيرات وحصرها في القوائم المالية بفضل النظام المحاسبي المالي الذي اهتم بالمعالجة المحاسبية لهذه التغيرات وتأثيراتها بتعرضه للضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة من خلال تبنيه للمعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل".

تعتبر طريقة الضرائب المؤجلة مكملة لطريقة الضرائب المستحقة لإعطاء مصداقية أكبر حول المركز المالي للمؤسسة وبالتالي السماح بإجراء مقارنة زمنية بين المعلومات المماثلة على فترات لاحقة، كما تسمح بإجراء مقارنة مع المؤسسات المحلية والأجنبية، مما يساعد على اتخاذ القرارات الصائبة.

## المصطلحات الأساسية:

- النتيجة المحاسبية؛
- النتيجة الجبائية؛
- الضريبة المستحقة؛
- الضريبة المؤجلة؛
- الفروق الدائمة.

# مقدمة العامة

## مقدمة عامة:

عرفت نظرية المحاسبة تطورا مذهلا بفعل الفكر الناقد والهادف إلى التحسين المستمر والبحث عن الفعالية القصوى الممكنة، لتلبية ومعالجة جميع الانشغالات المعبر عنها من قبل الأطراف ذات الصلة، وذلك بصرف النظر عن استخدامات مخرجات الأنظمة المحاسبية سواء المرتبطة بالممارسة الجبائية -المنهج الفرانكفوني-، أو المرتبطة بالسوق المالي -المنهج الأنجلوسكسوني-، في ظل ذلك انبثق عن كلا المنهجين مجموعة معتبرة من الاجتهادات الداعمة إلى اعطاء الصورة الصادقة لمختلف عناصر المركز المالي للمؤسسة.

عمدت مجموعة من الهيئات الدولية وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** إلى تفعيل الممارسة المحاسبية من خلال الحث على استخدام المعايير الدولية كأساس لبناء المعايير الوطنية والسعي إلى القضاء على الفروق الجوهرية بين المعايير الوطنية والدولية وفق آليات التوحيد أو التوافق المحاسبي.

ولما استمدت معظم دول العالم معاييرها المحاسبية من المعايير المحاسبية الدولية، فإن تبنيتها لهذه المعايير المحاسبة الدولية وجد صعوبة في تكييفها مع أنظمتها الجبائية، والتي تتميز بخصوصيات القوانين المطبقة في كل بلد، مما دفع بعض المتخصصين في المجال إلى اقتراح وضع لجنة خاصة تتكفل بوضع قوانين وقواعد جبائية في شكل معايير موحدة تطبق عبر العالم. وفي هذا الصدد قامت هذه الدول بدراسة قوانينها الضريبية بهدف تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية، مثل ما هو الحال في فرنسا، ألمانيا وغيرهما من الدول.

الجزائر وكغيرها من الدول ليست في منأى عن هذه التحولات والتطورات، فقد شهدت إصلاحات محاسبية جديرة من خلال تبنيتها للنظام المحاسبي المالي (ن م م) المستوحى من مفاهيم وقواعد المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS** الذي يفرض استقلالية القواعد المحاسبية بالنسبة للقانون الجبائي، خلافا للمخطط المحاسبي الوطني (م م و) الذي يعتمد أساسا على النظام الجبائي، مما أدى إلى حدوث اختلالات فيما يتعلق بالممارسة المحاسبية الجبائية. وإذا ما تم الفصل بين القواعد المحاسبية التي تسعى إلى تحقيق الشفافية والمصادقية في عرض القوائم المالية، والقوانين الجبائية الهادفة لتعظيم الإيرادات الجبائية قصد تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة، ولطبيعة العلاقة التي تربط بينهما. فإن التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة القوائم المالية للمؤسسات اعتبارا للقيود الجبائية، وفي الحالة المعاكسة، فإن تغييرات كبيرة في النصوص الجبائية تكون ضرورية لمطابقتها مع القواعد المحاسبية الجديدة.

إن تحديد النتيجة الجبائية المتعلقة باحتساب الضرائب على أرباح الشركات انطلاقا من النتيجة المحاسبية وذلك بعد معالجتها وفق قواعد النظام الجبائي الجزائري، وعليه فقد عملت الجزائر بمعية جميع القطاعات اللازمة على وضع الترتيبات اللازمة للتجسيد

الميداني لقواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية من خلال إصدار مجموعة من القوانين الهادفة إلى توضيح عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وتحديد كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة، وأيضاً بعد تبنيها للمعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل"، أصبحت المؤسسات قادرة على حصر التغيرات الضريبية في قوائمها المالية و بالتالي إعطاء الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة.

### ❖ الإشكالية الرئيسية:

انطلاقاً من كل ما سبق تبرز معالم الإشكالية الرئيسية لبحثنا هذا والمتمثلة في:

ما هو دور وأهمية المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية في تحديد كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة؟

### ❖ الأسئلة الفرعية:

تتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من الأسئلة الفرعية نوجزها فيما يلي:

- 1- هل تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية؟
- 2- ما مدى تأثير الفرق بين النتيجتين على المركز المالي للمؤسسة؟
- 3- هل بإمكان المؤسسة إبراز هذه المعالجات والتغيرات في قوائمها المالية؟

### ❖ الفرضيات:

وبعد اطلاع أولي على الموضوع، نجد أن أكثر الإجابات ملائمة للأسئلة المطروحة هي الفرضيات التالية:

- 1- تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية، فالنتيجة المحاسبية تحدد اعتماداً على أعمال نهاية الدورة والقوائم المالية للمؤسسة، في حين أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية المعدلة وفق قوانين جبائية.
- 2- يؤدي عدم التوافق بين النتيجتين إلى ظهور فروق تؤثر على الوعاء الضريبي لحساب الضريبة المستحقة من جهة، وفوارق أخرى ينعكس تأثيرها على فترات لاحقة ينشأ عنها ما يسمى بالضرائب المؤجلة من جهة أخرى، وبالتالي إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة.
- 3- تستطيع المؤسسة إبراز هذه التغيرات وحصنها في القوائم المالية بفضل النظام المحاسبي المالي الذي اهتم بالمعالجة المحاسبية لهذه التغيرات بفضل تعرضه للضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة من خلال تبنيها للمعيار المحاسبي الدولي 12.

### ❖ أهمية الموضوع:

إن دراسة عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وما يصاحب هذه العملية من تعديلات للنتيجة المحاسبية وفق القوانين الجبائية، تكتسي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة التي تسعى إلى تقليل الوعاء الضريبي غير أنها تجد نفسها مجبرة على تطبيق قواعد وقوانين جبائية تسعى هي الأخرى إلى تعظيم الضريبة على أرباح الشركات، يؤدي ذلك إلى ظهور فروق بين النتيجتين للفترة المالية الحالية يترتب عليها أصل أو التزام ضريبي مؤجل، وقد جاء المعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل" لمعالجة هذه الفروق والاعتراف بتلك الأصول والخصوم المعدلة وكذلك حصرها في القوائم المالية للمؤسسة مع إبراز المركز المالي الحقيقي لها.

### ❖ أسباب اختيار الموضوع:

لقد تم اختيار هذا البحث للأسباب التالية:

- طبيعة التخصص (محاسبة و مالية).
- الميول الشخصي للبحث في مواضيع المحاسبة والجبائية بدافع التحكم فيهما.
- محاولة توسيع المعارف النظرية المتعلقة بالموضوع وبغية تطبيقها على أرض الواقع من خلال معالجته على مستوى المؤسسات الجزائرية.
- معرفة المزيد حول النظام المالي المحاسبي و نظام الجبائية في الجزائر.
- قلة الدراسات لموضوع الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وما يتعلق به من معالجات للضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة وفق (ن م م) والمعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل".

### ❖ أهداف البحث:

نهدف من خلال بحثنا هذا التوصل إلى:

- إبراز كيفية تحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة اقتصادية وفق قواعد (ن م م).
- المعالجة الجبائية لهذه النتيجة قصد تحديد الوعاء الضريبي.
- تحديد كل من الضرائب المستحقة (الضرائب على أرباح الشركة) والضرائب المؤجلة.
- تحديد بعض الحالات التي ينشأ عنها أصل ضريبي مؤجل أو خصم ضريبي مؤجل.
- المعالجة المحاسبية لهذه الضرائب.

- معرفة مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية للمعيار المحاسبي 12.

### ❖ منهج البحث:

حتى نتوصل إلى معالجة إشكالية البحث سنقوم باعتماد المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي.

### ❖ خطة البحث:

سنقوم بتقسيم بحثنا إلى جزء نظري يتكون من فصلين (الفصل الأول والفصل الثاني)، وجزء تطبيقي يمثل الفصل الثالث كما سنقسم كل فصل إلى ثلاثة مباحث، وكل مبحث إلى ثلاثة مطالب.

- **الفصل الأول:** حول النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، سنتكلم في مبحثه الأول عن كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وتحديد العلاقة بين النظامين. كما سنتحدث في المبحث الثاني عن النتيجة المحاسبية، وكيفية تحديدها من خلال الميزانية ثم حساب النتائج. ثم تحديد النتيجة الجبائية في المبحث الثالث والتي تعد بمثابة الوعاء الضريبي وسبب اختلافها عن النتيجة المحاسبية.

- **الفصل الثاني:** سيكون عنوانه الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة، فسنتحدث في مبحثه الأول عن المعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل"، نشأته، تطوره، ومجال تطبيقه وأيضاً تبني الجزائر لهذا المعيار. كما سيكون الكلام في المبحث الثاني حول الضريبة المستحقة في (ن م م)، وكذا الضريبة على أرباح الشركات، مفهومها، مجال تطبيقها، معدلات الضريبة، الاعفاءات والتسبيقات وحول المعالجة المحاسبية لهذه الضريبة. وسنخص المبحث الثالث بالكلام حول الضرائب المؤجلة، سبب نشوئها، ومعالجتها واطهارها ضمن القوائم المالية للمؤسسة.

- **الفصل الثالث:** وهو دراسة ميدانية للموضوع على مستوى الشركة الوطنية للنقل البري **SNTR**، سيكون المبحث الأول تقديماً للشركة أو المجمع ككل، ثم الفرع **SNTR transport**. ثم سنحدد في المبحث الثاني النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للفرع. وفي المبحث الثالث سنحدد كل من الضرائب المستحقة، والضرائب المؤجلة والتسجيلات المتعلقة بهما.

وأخيراً سنختم بحثنا هذا بخاتمة تشمل أهم النتائج التي خرجنا بها من هذه الدراسة، ثم سنعرض الملاحق والمراجع التي اعتمدناها.

## الفصل الأول:

# النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

مقدمة الفصل:

تختلف القوانين المحددة للقواعد الجبائية في الجزائر عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي المتبني للمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية IAS/IFRS من حيث الأهداف، فالقواعد الجبائية تسعى لتعظيم إيرادات الدولة، في حين أن النظام المحاسبي المالي يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية وإتباع حيادية تامة.

ولما كانت النتيجة الجبائية تستخلص من النتيجة المحاسبية المحصل عليها من القوائم المالية، وذلك بعد إعادة معالجتها حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري، أردنا توضيح الفرق بين النتيجتين في هذا الفصل، لذا نود تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، سنقوم بعرض النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالنظام الجبائي الجزائري وقواعده الضريبية في المبحث الأول، بالنسبة للمبحث الثاني فسنعرض فيه للنتيجة المحاسبية وكيفية تحديدها، كما سنتحدث في المبحث الثالث على النتيجة الجبائية وكيفية الوصول إليها.

### المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

سنقوم في هذا المبحث بتقديم النظام المحاسبي المالي، مبادئ المحاسبة، والقوائم المالية، بعدها سنتطرق إلى النظام الجبائي الجزائري وأهم القواعد الضريبية، وأخيرا سنقوم بدراسة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، وأوجه الاختلاف بين النظامين.

#### المطلب الأول: الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

لقد قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أصبح هذا المشروع ساري المفعول ابتداء من 01 جانفي 2010، حيث يهدف إلى تلبية أكبر لحاجيات المستخدمين للمعلومة المحاسبية والمالية المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

#### الفرع الأول: النظام المحاسبي المالي

قبل التطرق إلى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي علينا معرفة ماهية (ن م م).

#### أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي

صدر (ن م م) بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2010، وحسب المادة 03 من القانون 11/07 فإن "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة للوضع المالية وممتلكات الكيان ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"<sup>1</sup>.

#### ثانيا: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

أصدر القانون الجزائري مجموعة من النصوص لتحديد أساسيات (ن م م) وهي<sup>2</sup>:

- نص القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن (ن م م)؛
- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07؛
- القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛
- المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 2009/04/07، والمتضمن لنص ينظم عملية المسك المحاسبي بالطريقة الآلية وخاصة عملية تحديد وتأطير البرامج الآلية؛
- التعليمات الوزارية (وزارة المالية) رقم 02 بتاريخ 2009/10/29، والمتضمنة للتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي 2010.

<sup>1</sup> المادة 3، قانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن ل(ن م م)، الجريدة الرسمية، الجزائر، ص3.

<sup>2</sup> لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الورقات الزرقاء، البويرة، الجزائر، 2011، ص 11.

### الفرع الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يمثل الإطار التصوري للمحاسبة المالية الدليل المعتمد لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها وكذا اختيار الطرق المحاسبية الملائمة لمعالجة الأحداث والمعاملات التي لم يشملها المعيار المحاسبي، فهو بتعبير آخر يعرف مجال تطبيق المحاسبة المالية والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية<sup>1</sup>.

#### أولاً: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي:

ألزم القانون 11/01 حسب المادة رقم 04 الكيانات التالية بمسك المحاسبة المالية<sup>2</sup>:

- الشركات والمؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري؛
  - التعاونيات؛
  - الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
  - كل الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- ويستثنى من مجال تطبيق المحاسبة المالية الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية. كما يمكن للمؤسسات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها، وعدد عمالها ونشاطها الحد المعين خلال السنتين المتتاليتين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة وذلك حسب مضمون ونوع النشاط<sup>3</sup>.

#### ثانياً: الفرضيات الأساسية

تتكون الفرضيات الأساسية من فرعين وهما<sup>4</sup>:

- 1- **محاسبة التعهد:** تتم المعالجة المحاسبية لمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.
- 2- **استمرارية الاستغلال:** يتم إعداد البيانات المالية بافتراض أن المشروع مستمر في المستقبل المنظور، على أن يتم الإفصاح في الحالات المغايرة لهذا الافتراض.

<sup>1</sup> C. Maillet-Baudrier, A. Le Manh, **Normes comptables international IAS/IFRS**, Editions Foucher, Normandie, France, 2007, P23.

<sup>2</sup> المادة 4، قانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره، ص3.

<sup>3</sup> لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص13.

<sup>4</sup> A. Kaddouri, A. Mimeche, **cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et selon le SCE**, ENAG édition, Alger, 2009, P72.

ثالثا: الخصائص النوعية للمعلومة المالية:

لابد للمعلومة المالية الواردة في القوائم المالية أن تتوفر على خصائص نوعية وهي<sup>1</sup>:

- 1- **القابلية للفهم:** أي سهولة فهم المعلومة المالية الواردة في القوائم المالية.
- 2- **الملاءمة:** يقصد بذلك أن تؤثر المعلومة المالية على القرارات المتخذة من طرف مستخدمي القوائم المالية، إذ تساعدهم على تقييم الأحداث الماضية، الحالية، والمستقبلية، كما أنها تؤكد أو تصحح التقييمات السابقة.
- 3- **القابلية للمقارنة:** أن تسمح المعلومة المالية بإجراء مقارنات معتبرة بين الدورات المالية المتتالية، وبين المؤسسات المختلفة.
- 4- **الموثوقية:** وهو أن تكون المعلومة موثوقة دون خطأ أو تحيز ويندرج تحت ذلك:
  - **الصورة العادلة:** أي التمثيل الصادق للمعلومة البيانية؛
  - **الحيادية:** إعداد الوثائق المالية بكل موضوعية؛
  - **الحيطة والحذر:** والهدف منه عدم المبالغة في تقييم الأصول والإيرادات من جهة والتخفيف في تقييم الخصوم والتكاليف من جهة أخرى؛
  - **الواقعية الاقتصادية:** الذي يطغى على الواقع القانوني.

رابعا: المبادئ المحاسبية الأخرى

إن (ن م م) تبنى مبادئ غير التي سبق ذكرها وهي<sup>2</sup>:

- مبدأ القيد المزدوج؛
- مبدأ السنوية أو الدورية؛
- مبدأ استقلالية الدورات؛
- مبدأ الكيان المستقل؛
- مبدأ عدم المقاصة؛
- مبدأ مداومة الطرق المحاسبية؛
- مبدأ التكلفة التاريخية كطريقة مرجعية للتقييم؛
- مبدأ الأهمية النسبية؛
- مبدأ الوحدة النقدية.

<sup>1</sup> جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية، متبعة للطباعة، براق، الجزائر، 2010، ص13.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص15.

### خامسا: القوائم المالية

يجب على ماسكي المحاسبة المالية إعداد القوائم المالية على الأقل مرة واحدة في السنة.

#### 1- تعريف القوائم المالية<sup>1</sup>: تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي

للمؤسسة، حيث تورّد معلومات توضح المركز المالي للمؤسسة، أداؤها المالي، وتدفقاتها النقدية خلال فترة زمنية معينة، فهي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيرها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، كما تعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية.

#### 2- عناصر القوائم المالية: وتتضمن ما يلي<sup>2</sup>:

1-2- الميزانية: تظهر فيها عناصر الأصول وعناصر الخصوم، مع الفصل بين العناصر الجارية والغير جارية، فهي تحتوي عناصر مرتبطة بتحديد الوضعية المالية للمؤسسة.

2-2- حسابات النتائج: ترتب فيه مختلف الأعباء والنواتج حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، وفي الأخير يظهر نتيجة الدورة، فهو يتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء.

3-2- جدول تدفقات الخزينة: يهدف إلى توفير قاعدة لمستعملي القوائم المالية لمعرفة قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، ومعلومات حول استعمال هذه السيولة.

4-2- جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في الأصول المشكّلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية.

5-2- الملحق: يحتوي على توضيحات ومعلومات حول الطرق المحاسبية المستعملة، والتفسيرات والإيضاحات حول القوائم الأخرى.

3- الأطراف المستعملة للقوائم المالية<sup>3</sup>: تختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية سواء كانوا من داخل المؤسسة أو من خارجها كما تختلف احتياجاتهم لهذه المعلومة وهم:

1-3- المستثمرون: يهتم المساهمون ومستشاروهم بالمخاطر والعوائد المحققة.

2-3- المستثمرون المحتملون: لاستثمار أموالهم والمساهمة في المشروع.

3-3- المسيرين: يهتمون بمعلومات حسن التسيير وتحقيق الأرباح لتعظيم الأجر.

4-3- العمال: يهتم العمال وممثلوهم بربحية واستقرار المؤسسة التي يعملون بها.

<sup>1</sup> خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص9.

<sup>2</sup> شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بوداوا، الجزائر، 2008، ص 28.

<sup>3</sup> شعيب شنوف، مدى توافق النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، العدد 5/4، الدانمارك، 2009، ص19.

**3-5- المقرضون:** معرفة إن كانت المؤسسة قادرة على تسديد ديونها في موعد الاستحقاق أم لا، وكذلك دراسة ملفها لطلب القروض.

**3-6- الموردون:** تهمهم معلومات لمعرفة قدرة المؤسسة على تسديد مبالغها المستحقة.

**3-7- الزبائن:** ويهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم بها واعتمادهم عليها في الأجل الطويل.

**3-8- الدولة:** تحتاج لاستخدام معلومات لتنظيم وتوجيه الأنشطة ووضع السياسات الضريبية، كما تستعمل للإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما شابه ذلك.

### المطلب الثاني: الضريبة والنظام الجبائي الجزائري

تشكل الضرائب الجوهر الأساسي لأي قانون مالي باعتبارها أداة لتنظيم المسار المالي في الدولة، ولما كانت الضريبة إحدى أهم الإيرادات العامة للدولة الحديثة، راحت الدول تضع أنظمتها للتحكم فيها بغية تحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية، والسياسية. لذا أردنا أن نعرض في هذا المطلب مفاهيم تتعلق بالضريبة من تعاريف، خصائص، أنواع، وأهداف الضريبة، ثم نذكر أهم اصلاحات النظام الضريبي الجزائري.

#### الفرع الأول: الضريبة

سنقوم في هذا الفرع بتعريف الضريبة، خصائصها، أنواعها وأهدافها.

#### أولاً: مفهوم الضريبة

لقد تعددت تعاريف الضريبة من كاتب لآخر غير أنها تصب كلها في موضوع ومنها:

- اقتطاع نقدي بشكل إجباري ونهائي ودون مقابل من أجل تغطية الأعباء العامة<sup>1</sup>.
- فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلزم المكلف بأدائها بلا مقابل تمكيناً للدولة من القيام بتحديد أهداف المجتمع<sup>2</sup>.
- فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، ومساهمة منه في الأعباء العامة دون أن يعود له نفع خاص مقابل الضريبة<sup>3</sup>.

#### ثانياً: خصائص الضريبة

مما سبق يمكن استخلاص الخصائص التالية للضريبة<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث وجباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دار هومة، الجزائر، 2006، ص11.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص11.

<sup>3</sup> سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2000، ص11.

<sup>4</sup> محمد عباس محرزوي، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2008، ص14.

- 1- **الصفة النقدية للضريبة:** يتعلق الأمر باقتطاع نقدي، حيث تستهدف ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين وهو ما يفرقها عن الأنظمة القديمة حيث كانت هذه الأخيرة تفرض وتحصل في صورة عينية نظرا للاقتصاد السائد آنذاك
- 2- **الصفة الجبرية للضريبة:** فهي شكل من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة حيث تجبر وتلتزم المكلف بدفعها عبر طرق تنظيمية وإدارية.
- 3- **الطابع النهائي للضريبة:** تكون الضريبة المدفوعة من طرف الأفراد إلى الدولة بصورة نهائية إذ لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها.
- 4- **تغطية الأعباء العامة:** الهدف الرئيسي للضرائب هو تغطية النفقات العمومية وخدمة الصالح العام.
- 5- **الضريبة بلا مقابل:** لا يستلم المكلف أي مقابل خاص تعويضا لما دفعه، ولا يتلقى أية خدمة.

#### ثالثا: قواعد الضريبة

نقصد بذلك الأسس الواجب إتباعها عند وضع الأنظمة الضريبية، وتتمثل في<sup>1</sup>:

- 1- **قاعدة العدالة:** أي أن يوزع العبء الضريبي على أفراد المجتمع، كل بحسب قدرته.
- 2- **قاعدة اليقين:** يجب أن تحدد الضريبة بوضوح، وذلك من حيث القانون الملزم بالدفع، أسس حسابها، وعاؤها، سعرها، وميعاد الوفاء بها.
- 3- **قاعدة الملاءمة:** يعني ذلك أن تحصل الضريبة في الأوقات وبالطرق التي تلائم المكلف بالدفع، كأن يتلاءم ميعاد التسليم مع الدخل.
- قاعدة الاقتصاد في النفقات:** كون نفقات جباية الضريبة ضئيلة مقارنة بالمقدار المحصل وإلا أصبح فرضها عديم الفائدة.

#### رابعا: أهداف الضريبة

تسعى الدولة بفرض الضرائب لتحقيق مجموعة من الأهداف ومن أهمها<sup>2</sup>:

- 1- **الهدف المالي:** باعتبار أن الضريبة من أهم المصادر العامة للدولة فإن الهدف الرئيسي منها هو تغطية النفقات العامة.

<sup>1</sup> نجاة حاجي، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، ص14.  
<sup>2</sup> البشير عاد، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص 16.

**2- الهدف الاقتصادي:** تستعمل الضريبة كأداة لمعالجة التضخم وذلك عن طريق رفع نسبتها والتوسع في فرضها لامتناس الكتلة النقدية الإضافية، أو بتخفيض ذلك في حالة الانكماش، كما تتخذ كوسيلة لتشجيع بعض الأنشطة والقطاعات وكذا التحكم في السلع ذات الاستهلاك الواسع، أيضا من خلالها تراقب الدولة اقتصاد السوق وحركة التدفقات خاصة من صادرات وواردات.

**3- الهدف الاجتماعي:** تفرض الضريبة على الأغنياء بهدف إعادة توزيعها على الفقراء لتحقيق ما يسمى بالعدالة الاجتماعية.

**4- الهدف السياسي:** وذلك بفرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول كما هو الحال بين الولايات المتحدة الأمريكية واليابان، أو تخفيضها على منتوجات دول أخرى، في حالة وجود اتفاقيات أو معاهدات مثلا.

### خامسا: أنواع الضريبة

من أهم الضرائب والرسوم المفروضة في الجزائر ما يلي:

(الضرائب على أرباح الشركة، الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، رسم التطهير، الرسم على التكوين والتدريب، حقوق التسجيل وحقوق الطبع) غير أن الضرائب تنقسم إلى أنواع، وذلك استنادا إلى عدة معايير أهمها<sup>1</sup>:

**1- معيار وعاء الضريبة:** نجد حسب هذا المعيار كلا من:

**1-1- الضريبة الوحيدة:** أي فرض ضريبة وحيدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر بعد خصم التكاليف اللازمة، واعتبار الدخول على أنها وعاء واحد.

**1-2- الضرائب المتعددة:** يعني إخضاع المكلفين لأنواع متعددة من الضرائب، ومن ثم تعدد واختلاف الأوعية الضريبية.

**2- معيار الواقعة المنشئة للضريبة:** ويقصد بذلك الظروف الموضوعية والشخصية المؤدية إلى ظهور الالتزام بالضريبة وطبقا لهذا المعيار نجد:

**1-2- واقعة تملك رأس المال:** إن انتقال المال من شخص لآخر يترتب عليه التزام ضريبي، فمثلا انتقال المال إلى الوارث يخضعه للضريبة على رأس المال.

**2-2- واقعية تحقيق الدخل:** فبمجرد تحقيق دخل من طرف شخص طبيعي أو معنوي يجعله خاضعا للضريبة.

**3-2- واقعة الاستهلاك:** ويتجسد ذلك في مختلف الضرائب الغير مباشرة وعلى رأسها الرسم على القيمة المضافة بمجرد اتجاه السلعة أو الخدمة للاستهلاك.

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص19.

**3-** معيار معدل أو سعر الضريبة: يتحدد معدل أو سعر الضريبة بشكل عام من طرف السلطات العامة من أجل تغطية نفقاتها ونفوق بين نوعين:

**3-1-** الضريبة النسبية: يقصد بها الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة كتحديد الضرائب على أرباح الشركة بـ 23%.

**3-2-** الضريبة التصاعدية: أي وجود علاقة طردية بين الدخل و بين معدل الضريبة كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي.

**4-** معيار نقل العبء الضريبي: إن تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة من أهم التقسيمات على الإطلاق، فهناك شبه إجماع بين الكتاب الاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة تعتبر ضرائب على الدخل والثروة، بينما تعد الضرائب الغير مباشرة ضرائب على التداول و الانفاق<sup>1</sup>.

**4-1-** الضرائب المباشرة: هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا ينقل عبئها إلى شخص آخر، كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضرائب على أرباح الشركة.

**4-2-** الضرائب غير المباشرة: تنتقل هذه الضرائب بين المكلفين بها ليتحملها المستهلك الأخير وأبرز مثال يوضح ذلك الرسم على القيمة المضافة.

#### الفرع الثاني: النظام الجبائي الجزائري

لإرساء القواعد الضريبية في الدولة و جب توفير نظام ضريبي فعال يهتم بالتنظيم الفني للضريبة وبرامج محكمة و لتوضح ذلك نعرف كل من النظام الضريبي والسياسة الضريبية.

#### أولاً: مفهوم النظام الجبائي

للنظام الجبائي عدة مفاهيم نذكر منها:

**1-** هو مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين و زمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع<sup>2</sup>.

**2-** هو تلك الضرائب المحددة والمختارة من الصور الفنية والمراد تطبيقها في بيئة توافقها، وذلك بواسطة قوانين مختلفة لتحقيق أهداف السياسة الضريبية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 141.

<sup>2</sup> حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 22.

<sup>3</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 17.

### ثانيا: مفهوم السياسة الضريبية

جاء في معجم الاقتصاد الأكاديمي تعريف السياسة الضريبية كالتالي: "هي أداة لسياسة الاقتصاد الكلي للتأثير على مستوى النشاط الاقتصادي من خلال الرقابة على المطروحات الحكومية والضرائب"<sup>1</sup>. ومن التعاريف الأخرى نجد:

1- هي مجموع البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية، وسياسية مرغوبة<sup>2</sup>.

2- تغطي مجموعة الاختيارات التي تسهم في الخصائص المميزة للنظام الضريبي<sup>3</sup>.

### ثالثا: إصلاح النظام الجبائي

عرف النظام الجبائي الجزائري عدة إصلاحات، غير أن الشاملة منها ما تم إدراجها في قانون المالية لسنة 1991 كونها جاءت كنتيجة حتمية لمواكبة التغيرات الاقتصادية التي مست البلاد بعد فتح الأسواق الخارجية وتبني اقتصاد السوق، لذا وجب وضع نظام جبائي جديد وإصدار قوانين تتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد، والمتمثل في اتجاه الجزائر إلى الاقتصاد الحر وخصوصة القطاعات.

### رابعا: أهداف النظام الجبائي الجزائري

يهدف هذا الأخير لتحقيق الأهداف التالية<sup>4</sup>:

- إعطاء النظام الجبائي أكبر تنافسية مع الأنظمة الجبائية على المستوى الخارجي؛
- تخفيف الضغط الجبائي على المكلفين بالضريبة؛
- توسيع الدائر الضريبية للخاضعين.

### المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالنظام الجبائي الجزائري

أدى تبني الجزائر تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية إلى عدة تغيرات على مستوى المحاسبة المطبقة، فمن أهم هذه التغيرات عناصر تحديد الضرائب على أرباح الشركة، ولما كان من مبادئ (ن م م) تغليب الجانب الاقتصادي على القانوني، يتطلب ذلك تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد وعصرنة النظام الجبائي للتقليل من

<sup>1</sup> عمر الأيوبي، معجم الاقتصاد، دار أكاديمية، بيروت، لبنان، 1995، ص258.

<sup>2</sup> عبد العزيز سعيد، النظم الضريبية، مدخل تحليل مقارن، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2000، ص22.

<sup>3</sup> بوعلام وهلي، ملامح النظام الضريبي في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، العدد 12، 2012، ص137.

<sup>4</sup> محمد حمر العين، ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011، ص14.

تأثيرات تغير المرجع المحاسبي، وهو ما يفرض على الدولة تكثيف جهودها من أجل حل مشكلات يطرحها هذا التباعد<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي في الدول

يعود إلى صنع القرار في أي بلد تحديد قوة العلاقة التي تربط بين النظامين، وبالتصريح لطبيعة هذه العلاقة عند العديد من الدول، يمكن تصنيفها إلى أربع مقاربات وهي<sup>2</sup>:

#### أولاً: العلاقة قوية ومباشرة

يحدد الربح الضريبي في هذه الدول مباشرة من الربح المحاسبي دون إجراء أي تعديلات عليه، فهي مقاربة قليلة التطبيق بحكم تحفظ السلطات العامة عليها لاعتبارات متعلقة بخصم الغرامات والعقوبات ذات الطابع الجبائي، ومن أمثلة هذه الدول ألمانيا.

#### ثانياً: العلاقة قوية وغير مباشرة

تفرض هذه المقاربة عند إعداد الحسابات السنوية وفقاً للمعايير المحاسبية والتزامات المحاسبة الجبائية، ما يعني بعدم إمكانية قيام المؤسسة بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، ومن أمثلة هذه الدول روسيا.

#### ثالثاً: علاقة وسطية تضم النوع الأول والثاني

يحدد الربح الضريبي فيها بالرجوع إلى الربح المحاسبي باستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة، كم هو الحال في الجزائر.

#### رابعاً: لا علاقة بين النظامين

حيث أن كل ما هو مطروح محاسبياً مقبول جبائياً، وعلى المؤسسات تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية، مثل هولاندا.

أما في ما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية، فهي تتبع تقريباً جميع المقاربات المطروحة، ما يمكنها من طرح وضعيات إيجابية تسمح بأن يأخذ النظام الجبائي مجمل مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية كما يتبناها أيضاً.

<sup>1</sup> رضا جاوحدو، إيمان حمدي، مداخلة بعنوان: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفه، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05-06/05/2013، ص2.

<sup>2</sup> Frédéric Gielen, John Hegarty, a pan-European perspective on accounting implication of IAS/IFRS, World bank, September 2007, P P 14-15.

### الفرع الثاني: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري

إن طبيعة العلاقة التي تربط المحاسبة بالجبائية هي قانونية بحتة، وتتضح في آلية المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية، للحصول على الربح الخاضع للضريبة، وذلك وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري. ومن أمثلة هذه القواعد المادتين 172 و 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في تحديد الضريبة المفروضة على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات المادية المهلكة<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

أدى تطبيق مبدأ أولوية الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني إلى حدوث اختلافات هامة بين قواعد النظامين، هذا من جهة ومن جهة أخرى التزام (ن م م) مبدأ الحيادية، خلافا للمخطط المحاسبي الوطني الذي كانت غايته جبائية بحتة في إطار قانوني محدد، وفي ما يلي بعض نقاط الاختلاف بين النظامين على سبيل المثال:

- 1- اعتماد (ن م م) مفهوم القيمة العادلة لتقييم أصول وخصوم المؤسسة، في حين أن القواعد الجبائية الحالية تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية.
- 2- تسجيل مصاريف البحث في الأعباء، والتي من شأنها خفض الوعاء الضريبي، وكذا تسجيل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية (في حالة زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية، تحسين الأداء وتحديد القيمة بشكل موثوق)، مما يؤثر سلبا على الوعاء الضريبي من خلال مخصصات الاهتلاك والخسائر في القيمة، مما يصعب التمييز بين مصاريف البحث ومصاريف التطوير بالنسبة للمؤسسة أحيانا وهو الحال بالنسبة لإدارة الضرائب.
- 3- ينص (ن م م) على تسجيل الآثار الناتجة عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية، ضمن الأعباء "ربح" أو ضمن النتائج "خسارة"، بينما (ن ج ج) يسمح للمؤسسات بإظهار الخسائر عن التحويل فقط<sup>2</sup>.

### الفرع الرابع: الجهود المبذولة لتكييف القواعد الجبائية مع محتوى (ن م م)

يوجد العديد من الجهود المبذولة من طرف وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة التي تدخل في إطار تكييف القواعد الجبائية مع قواعد ومفاهيم (ن م م) بإلغاء كلي للقاعدة أو تعديلها، ولقبول هذا التكييف جبائيا وجب أن لا يقلل من الوعاء الضريبي، كما هو واضح في قانون المالية من سنة لأخرى، وهو ما يدل على حرص الدولة على إزالة مختلف العقبات المتعلقة بتطبيق (ن م م)، وضرورة تكييفه مع محتوى قواعد (ن ج ج).

<sup>1</sup> M. BARKI, **Comptabilité et fiscalité selon IAS/IFRS**, maison ICA, 2007, P118.

<sup>2</sup> Stéphan Brun, **l'essentiel des normes IAS/IFRS**, Gualino éditeur, paris 2006, P75.

### المبحث الثاني: النتيجة المحاسبية

إن الهدف من إعداد القوائم المالية، بالأخص منها الميزانية وجدول حسابات النتائج في نهاية الدورة هو عكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال إبراز اختصار عن مركزها المالي وأدائها خلال الدورة، ولعل أهم ما يذكر في هذا الموضوع هو تحديد النتيجة المحاسبية وما يتعلق بها، وتوضيحا لكيفية تحديد هذه الأخيرة في مبحثنا هذا، سنقسمه إلى ثلاث مطالب، سنذكر في الأول عموميات تتعلق بالنتيجة المحاسبية، كما سنبين في الثاني كيفية تحديد هذه النتيجة من خلال الميزانية، وسنتحدث في الأخير عن تحديدها من خلال حساب النتائج.

#### المطلب الأول: عرض النتيجة المحاسبية

إن الهدف الرئيسي لكل مؤسسة هو تأمين نجاحها، غير أن هذا الهدف يكون مشروطا بالنتيجة التي تعتبر تتويجا لمجموع العمليات والأحداث التي قامت بها المؤسسة خلال فترة معينة تبعا للمبادئ المحاسبية المقررة، وقبل التطرق إلى تعريف النتيجة المحاسبية علينا معرفة ما يسمى بالدورة المحاسبية.

#### الفرع الأول: الدورة المحاسبية (المالية)

وهي فترة زمنية تساوي 12 شهرا وهي متطابقة مع السنة المدنية، غير أن المادة 30 من (ن م م) نصت على إمكانية السماح لمؤسسة ما قفل السنة المالية (توقيف الحسابات) بتاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطها بدرة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية كما هو الحال بالنسبة للمؤسسات الفلاحية<sup>1</sup>.

غير أن المؤسسات عادة لا تنتظر نهاية الدورة لإعداد ميزانيتها وحساب نتيجة دورتها بل تقوم بذلك كل فصل أو كل سداسي وذلك لأغراض رقابية أو تتبعا لتنفيذ برامجها.

كما نلاحظ أن تلك الشركات المدرجة في السوق المالية مطالبة بنشر كشفها المالية كل فصل أو كل سداسي.

#### الفرع الثاني: تعريف النتيجة المحاسبية

بما أن الضريبة لا تفرض إلا على النتيجة الإيجابية، فإن معظم الكتاب ذهبوا إلى تعريف النتيجة من خلال الربح، حيث أن الربح هو الزيادة في القيمة التي تنتج عن أي عملية تتم مع الغير. يعرفه البعض على أنه زيادة في قيمة حقوق المساهمين في نهاية الفترة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2009، ص13.

<sup>2</sup> منصور أحمد البدوي، المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص173.

كما تعرف النتيجة المحاسبية على أنها ثمرة نشاط المؤسسة من ربح وقد تكون خسارة نتيجة قيام المؤسسة بمجموع العمليات خلال دورة مالية معينة، سواء ارتبطت هذه العمليات بالاستغلال أو كانت خارج الاستغلال<sup>1</sup>.

إن تحديد نتيجة المؤسسة يكون بطريقتين، الأولى من خلال الميزانية والثانية من خلال جدول حسابات النتائج، وعليه يمكن تعريف النتيجة المحاسبية على أنها:

- الفرق بين موارد المؤسسة (الخصوم) واستخداماتها (الأصول)؛
- كما تعتبر صافي الربح أو الخسارة بعد خصم جميع أعباء الدورة من إيراداتها<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية

بإمكان المؤسسة تحديد نتيجتها من خلال الميزانية الختامية.

### الفرع الأول: عموميات حول الميزانية

ولمعرفة كيفية تحديد النتيجة المحاسبية من الميزانية علينا تعريف الميزانية.

### أولاً: تعريف الميزانية

يمكن تعريف الميزانية على أنها جدول ذو جانبيين، يعد بتاريخ معين، يظهر في جانبه الأيمن أصول المؤسسة، وفي جانبه الأيسر خصومها والتي تتمثل في أموالها الخاصة والتزاماتها نحو الغير، وذلك لتحديد الوضعية المالية للمؤسسة. فهي صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ معين<sup>3</sup>.

كما عرفت المادة 32 من المرسوم التنفيذي 156/08 الميزانية كالتالي: "تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، حيث تعرض الأصول والخصوم داخل الميزانية مع الفصل بين العناصر الجارية والغير جارية".

<sup>1</sup> عادل بغدوش، أحمد بن العريفة، الضرائب المؤجلة حسب معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ليسانس، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2012، ص12.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص122.

<sup>3</sup> Ali SAHRAOUI, Comptabilité Financière, BERTI édition, Alger, 2011, P20.

### ثانيا: أنواع الميزانية

نميز بين نوعين من الميزانية وذلك تبعا لتاريخ إعدادها<sup>1</sup>:

- ميزانية افتتاحية: تكون في بداية السنة أو بتاريخ تكوينها، ومن خصائصها أنها ليست إلزامية ولا تظهر أي نتيجة لتساوي عناصر الأصول وعناصر الخصوم فيها، فالميزانية الافتتاحية لدورة ما تطابق الميزانية الختامية للدورة التي سبقتها؛
- ميزانية ختامية: تعد في نهاية الدورة، حيث تظهر نتيجتها وتكون إلزامية.

### ثالثا: أهمية إعداد الميزانية

وتتمثل هذه الأهمية في<sup>2</sup>:

- تلبية المتطلبات القانونية: من القانون التجاري، (ن م م)، و(ق ض م م)؛
- تحديد المركز المالي للمؤسسة بتاريخ محدد بعد إبراز أصولها وخصومها؛
- إطلاع الغير (بنوك، موردين، عملاء...) عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- حساب نتيجة الدورة.

### الفرع الثاني: تصنيف عناصر الميزانية

حسب (ن م م) يجب عرض الأصول في صفحة والخصوم في صفحة أخرى كما يلزم المؤسسة بإظهار نتيجة الدورة.

### أولا: جانب الأصول

وهي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة، ويعرف (ن م م) الأصول على أنها: "تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر منافع اقتصادية مستقبلة"<sup>3</sup>.

### 1- هيكلية عناصر الأصول: يتم عرض عناصر أصول الميزانية للسنة المقفلة كالتالي:

<sup>1</sup> صالح خالص، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص219.

<sup>2</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق (ن م م)، دار النشر جلطي، برج بوعريش، 2009، ص 12.

<sup>3</sup> Robert Obert, Normes internationales de comptabilité et d'information financière, édition Dunod, Paris, 2010, P10.

الجدول (01-1): ميزانية الأصول

صافي السنة السابقة	المبلغ الصافي	إهلاكات وأرصدة الفترة	إجمالي السنة المقفلة	الأصول المالية
			2	الأصول المثبتة (غير الجارية)
		2907-2807	207	فارق الشراء
		290-280	20(خارج 207)	التثبيات المعنوية
		-291-282-281	22-21(خارج 229)	التثبيات العينية
		292	23	التثبيات الجاري إنجازها
		293	27-26	التثبيات المالية
				مجموع الأصول غير الجارية
				الأصول الجارية
		39	30 إلى 38	المخزون والمنتجات قيد التصنيع
		491	41 (خارج 419)	الزبائن
		496-495	40 إلى 48 (مع التفصيل)	المدينون الآخرين
			447-445-444	الضرائب
			48 مدين	الأصول الجارية الأخرى
			50(خارج 509)	توظيفات وأصول مالية جارية
			54-53-52-51-519	أموال الخزينة
				مجموع الأصول الجارية
				المجموع العام للأصول

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19-46، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 29.

2- تصنيف عناصر الأصول: حسب (ن م م) فإن عناصر الأصول تشمل ما يلي:

1-2- أصول غير جارية: وهي الموجودات الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة (لفترة طويلة)، يعتبر كذلك الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات المؤسسة، والأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل (أكثر من سنة)، أو غير موجهة للبيع خلال الدورة الحالية. وتشمل هذه الأخيرة ما يلي<sup>1</sup>:

1-1-2- التثبيات المعنوية: وتعرف حسب (ن م م) على أنها "كل أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مالي، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية"<sup>2</sup>، كالشهرة، حق الابتكار، والعلامة التجارية وإدراج الاستثمار ضمن الأصول يجب:

<sup>1</sup> Georges Langlois et Autres, **Manuel de comptabilité approfondie**, BERTI édition, Alger, 2013, P30.

<sup>2</sup> القرار المؤرخ في 26 جوان 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبية ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسايات، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 81.

- أن تنجز عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة؛

- قدرة تقييمه بصورة صادقة

**2-1-2- الثبوتات العينية:** هي كل أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار، أو الاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية. (مع تطبيق قاعدة إدراج الاستثمار ضمن الأصول)<sup>1</sup>.

**2-1-3- الأصول المالية:** حسب (ن م م) "عبارة عن أصول تكون في شكل حقوق تحصل في مدة أكبر من سنة أو سنوات أو قيم مماثلة للمؤسسة، بنية الاحتفاظ بها لأكثر من دورة".

**2-2- الأصول الجارية:** وهي الأصول المتوقع بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية، وكذا الأصول التي تم شراؤها بهدف إعادة بيعها في الأجل القريب، كما تشمل على العملاء والنقديات. وتتكون من:

**2-2-1- المخزونات:** تشمل كل الأصول الموجودة لدى المؤسسة في تاريخ الجرد، تستهلك خلال الفترة المالية ولا تزيد عن السنة، كالبضائع، المواد واللوازم، المنتوجات المصنعة ونصف المصنعة...

**2-2-2- المدينون:** تتمثل في مبالغ مستحقة على الغير اتجاه المؤسسة، وتشمل الزبائن، المدينين الآخرين والأصول المماثلة، وأصول ضريبية (مع توضيح الضرائب المؤجلة).

**2-2-3- خزينة الأصول والعناصر المماثلة لها:** تمثل خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية التي تتوزع بين المبالغ الموضوعة في البنك، الصندوق، الودائع تحت الطلب والتوظيفات قصيرة الأجل.

**ثانيا: جانب الخصوم:** هي مصادر تمويل المؤسسة، قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركاء والأرباح غير الموزعة، وقد تكون خارجية كالقروض بمختلف أنواعها<sup>2</sup>.

**1- هيكل عناصر الخصوم:** يتم عرض عناصر الخصوم للميزانية المقفلة كالتالي:

<sup>1</sup> الخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، 2011، ص171.  
<sup>2</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، 2009، ص12.

الجدول رقم (1-02): ميزانية الخصوم

الملاحظة	المبلغ الصافي للسنة السابقة	السنة الجارية	الخصوم المالية
			رؤوس الأموال الخاصة
		108-101	رأس المال الصادر
		109	رأس المال المطلوب
		105	فارق إعادة التقييم
		12	النتيجة الصافية
		11	رؤوس الأموال الأخرى، ترحيل من جديد
			مجموع رؤوس الأموال
			الخصوم غير الجارية
		17-16	القروض والديون المالية
		155-134	الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)
		229	الديون الأخرى غير الجارية
		15(155) -131	المؤونات المنتوجات المدرجة سلفا
		132	
			مجموع الخصوم غير الجارية
			الخصوم الجارية
		40 (خارج 409)	الموردون والحسابات الملحقة
		دائن 447-445-444	الضرائب
		419-509(42) إلى 48 مع	الديون الأخرى
		(التفصيل)	خزينة الخصوم
		519 و غيرها من 51-52	
			مجموع الخصوم الجارية
			المجموع العام للخصوم

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19-46، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 29.

2- تصنيف عناصر الخصوم: حسب (ن م م) فإن عناصر الأصول تشمل ما يلي:

1-2- الأموال الخاصة: يعرف (ن م م) الأموال الخاصة على أنها: "المتبقي من خصوم المؤسسة بعد استرداد ديونها، وبعبارة أخرى هي الفرق (الموجب) بين مجموع العام للأصول ومجموع الخصوم الجارية وغير الجارية"، تظهر في الميزانية في جانب الأصول رغم أنها لا تعتبر خصوما واجبة التسديد<sup>1</sup>.

2-2- الخصوم الغير جارية: حسب (ن م م) فإن الخصوم غير الجارية، هي التي لا تنتظر المؤسسة انقضاءها خلال دورة الاستغلال العادية، إذ يمكن تسويتها في مدة تتعدى 12

<sup>1</sup> عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

شهر الموالية لتاريخ الميزانية وتشمل القروض المالية طويلة الأجل، خصوم الضرائب، قروض أخرى طويلة الأجل، والمؤونات.

**2-3- الخصوم الجارية:** هي خصوم تنتظر المؤسسة انقضاءها في دائرة استغلالها، حيث يجب تسويتها في غضون 12 شهر الموالية لتاريخ إقفال ميزانية السنة المالية، وتشتمل على الموردون، الحسابات المتعلقة بهم، خصوم الضريبة، وخزينة الأموال السالبة وغيرها.

### الفرع الثالث: حساب وتسجيل نتيجة الدورة في الميزانية

في بداية السنة حيث أن المؤسسة لم تبدأ نشاطها الإنتاجي أو التجاري، فإن الميزانية الافتتاحية لا تظهر أية نتيجة وتكون المعادلة متساوية بين جانب الأصول وجانب الخصوم.

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم}$$

أما في نهاية الدورة ومن خلال الميزانية الختامية يمكن التمييز بين حالتين:

**الحالة الأولى: النتيجة موجبة (الربح):** تكون هذه الحالة عندما يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم، فالمعادلة تأخذ الشكل التالي:

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم} + \text{نتيجة الدورة (ربح)}$$

لقد نص (ن م م) في هذه الحالة على تسجيل النتيجة في جانب الخصوم وبإشارة موجبة، كما يمكن تبرير تسجيل الربح في جانب الخصوم كما يلي:

1- في حالة تحقيق ربح يكون جانب الأصول أكبر من جانب الخصوم، ولتحقيق التوازن بينهما نضيف النتيجة (ربح) إلى جانب الخصوم.

2- يعتبر الربح من مصادر التمويل، مثله مثل باقي الأموال الخاصة.

3- يمكن اعتبار الربح القابل للتوزيع ديناً في ذمة المؤسسة لصالح الشركاء، والمساهمين، حيث يقررون إما سحبه، وإما تركه لتدعيم المركز المالي.

الحالة الثانية: النتيجة السالبة ( خسارة): في هذه الحالة فإن مجموع الأصول يكون أقل من مجموع الخصوم، أي أن ممتلكات المؤسسة أقل من التزاماتها نحو الشركاء، المساهمين ونحو الغير. و تأخذ معادلة الميزانية في هذه الحالة الشكل التالي:

$$\text{مجموع الأصول} + \text{نتيجة الدورة (خسارة)} = \text{مجموع الخصوم}$$

أو

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم} - \text{نتيجة الدورة (خسارة)}$$

يقترح (ن م م) في هذه الحالة تسجيل النتيجة (خسارة) في جانب الخصوم بإشارة سالبة.

### المطلب الثالث: تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حساب النتائج

إن أهمية إعداد حساب النتائج الذي يعتبر من أهم القوائم المالية الختامية تتمثل في تحديد النتيجة المحاسبية.

#### الفرع الأول: عموميات حول حساب النتائج:

نريد أن نبين في هذا الفرع تعريف حساب النتائج وأهميته.

#### أولاً: تعريف حساب النتائج

لقد عرف (ن م م) حساب النتائج على أنه: "بيان ملخص للأعباء والنواتج المنتجة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للدورة المالية (ربح أو خسارة)، والتي تمثل الفرق بين النواتج والأعباء"<sup>1</sup>.

#### ثانياً: أهمية حساب النتائج

- إن أهمية إعداد حساب النتائج تتمثل في تمكين مستخدمي البيانات المالية من:
- معرفة أداء المؤسسة بمعرفة قدرتها وفعاليتها في توظيف الموارد المتاحة لديها؛
- تحديد النتائج التدريجية، والنتيجة النهائية للدورة المالية؛
- مقارنة بيانات ونتائج السنة الحالية بالسنة السابقة لاشتماله على سنتين متتاليتين.

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص153.

### الفرع الثاني: عناصر حساب النتائج

يشتمل حساب النتائج على عناصر الأعباء (المصروفات)، والنواتج (الإيرادات) المتعلقة بالدورة المالية، والتي قد تنتج عن النشاط العادي أو غير العادي للمؤسسة وللتوضيح أردنا تعريف كل من الأعباء والنواتج<sup>1</sup>.

**1- النواتج:** يعرف (ن م م) النواتج كالتالي: "النواتج هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مدخولات، أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم، التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة، باستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة".

**2- الأعباء:** كما عرف الأعباء على أنها: "انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مخرجات أو انخفاض الأصول التي يترتب عنها نقص الأموال الخاصة، باستثناء التوزيعات على المساهمين في الأموال الخاصة".

### أولاً: حساب النتائج حسب الطبيعة

كما بين (ن م م) أهم الأعباء والنواتج التي يجب أن تظهر، فقد بين أنه يجب إعداد شكل هذا الحساب تبعاً لطبيعة الأعباء والنواتج.

<sup>1</sup> Ali Sahraoui, Op. Cit, P22.

1- هيكل حساب النتائج حسب الطبيعة: يتم عرض حساب النتائج كالتالي:

الجدول (03-1): حساب النتائج حسب الطبيعة

السنة المالية السابقة	السنة المالية	التعيين
	د 70	المبيعات والمنتجات الملحقة
	د 72	تغيرات المخزون ومنتجات مصنعة أو قيد التصنيع
	د 73	الإنتاج المثبت
	د 74	إعانات الاستغلال
		<b>إنتاج السنة المالية (1)</b>
	د 60	المشتريات المستهلكة
	د 61-62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
		<b>إستهلاكات السنة المالية (2)</b>
		<b>القيمة المضافة للاستغلال (3) = (1) - (2)</b>
	د 63	أعباء المستخدمين
	د 64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
		<b>إجمالي فائض الاستغلال (4)</b>
	د 75	المنتجات العملية الأخرى
	د 65	الأعباء العملية الأخرى
	د 68	المخصصات للاهتلاكات، المؤونات، وخسارة القيمة
	د 78	استرجاع خسائر القيمة والمؤونات
		<b>النتيجة العملية (5)</b>
	د 76	المنتجات المالية
	د 66	الأعباء المالية
		<b>النتيجة المالية (6)</b>
		<b>النتيجة العادية قبل الضرائب (7) = (6) + (5)</b>
	د 695-698	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
	د 692-693	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
		<b>مجموع منتجات الأنشطة العادية</b>
		<b>مجموع أعباء الأنشطة العادية</b>
		<b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية (8)</b>
	د 77	عناصر غير عادية (عناصر يجب تبنيها)
	د 67	عناصر غير عادية (أعباء يجب تبنيها)
		<b>النتيجة غير العادية (9)</b>
		<b>صافي نتيجة السنة المالية (10)</b>

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19-46، بتاريخ 25 مارس

2009، ص 30.

2- شرح محتوى فصول حساب النتائج حسب الطبيعة: وهي كالتالي:

1-2- إنتاج السنة المالية: يشتمل على أرصدة الحسابات التالية:

- **د/70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة:** تسجل المبيعات في الجانب الدائن للحسابات حسب الطبيعة بسعرها الصافي بعد حسم (ر ق م) والحسومات والتنزيلات إن وجدت.

- **د/72 الإنتاج المخزون أو المنتقص من التخزين:** يقتصر هذا الحساب على تسجيل تغيرات الإنتاج المخزون، ويكون التسجيل بتكلفة الإنتاج؛

- **د/73 الإنتاج المثبت:** يستخدم هذا الحساب في حالة قيام المؤسسة بإنتاج أصل ثابت مادي أو معنوي بواسطة وسائلها الخاصة بهدف استخدامه؛

- **د/74 إعانات الاستغلال:** يسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب مبلغ إعانات الاستغلال والتوازن التي تحصل عليها المؤسسة.

2-2- **إستهلاك السنة المالية:** ويشمل:

- **د/60 المشتريات المستهلكة:** يسجل في هذا الحساب جميع العناصر التي تم اقتناؤها بغرض استهلاكها مباشرة في العملية الإنتاجية؛

- **د/61-62 الخدمات الخارجية:** في الحسابين تسجل جميع الخدمات التي تستقبلها المؤسسة من الجهات الخارجية (من الغير).

2-3- **القيمة المضافة:** تساوي الفرق بين إنتاج واستهلاك السنة المالية.

2-4- **إجمالي فائض الاستغلال:** يطرح من القيمة المضافة للاستغلال ما يلي:

- **د/63 أعباء العاملين:** يقصد به الأعباء المتعلقة برواتب المستخدمين؛

- **د/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة:** يتمثل في الضرائب والرسوم التي تتحملها المؤسسة خلال نشاطها.

2-5- **النتيجة العملياتية:** تكون بعد إضافة الحسابين 75 و78 وطرح الحسابين 65 و68 من (إلى) إجمالي فائض الاستغلال.

- **د/75 المنتجات العملياتية الأخرى:** يقصد به جميع الإيرادات الناتجة من نشاط المؤسسة العادي ولم تسجل ضمن الحسابات الأخرى من الصنف 7؛

- **د/78 الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات:** تسجل فيه استرجاع وإلغاء المبالغ التي سجلت في السابق كأعباء ومؤونات محتملة؛

- **د/ 65** الأعباء العملية الأخرى: تشمل الأعباء الناتجة من النشاط العادي للمؤسسة و لم تسجل في الحسابات الأخرى من الصنف 7؛
- **د/ 68** مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة: تسجل فيه المؤونات المخصصة، مخصصات إهلاك الأصول، نقص في القيمة نتيجة تغيرات السوق.
- 2-6- النتيجة المالية:** تمثل نتيجة الفرق بين المنتجات والأعباء المالية.
- **د/ 76** المنتجات المالية: هي الإيرادات الناتجة عن حركة الأموال في شكلها السائل، أو من خلال شكلها الثابت كالقيم المالية؛
- **د/ 66** الأعباء المالية: هي كل الأموال التي تتحملها المؤسسة خلال نشاطاتها.
- 2-7- النتيجة العادية قبل الضريبة:** هي مجموع النتيجتين العمليتين والمالية.
- 2-8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية:** هي ناتج إضافة (طرح) منتجات (أعباء) الأنشطة العادية إلى النتيجة العادية قبل الضريبة.
- 2-8- النتيجة غير العادية:** هي نتيجة الفرق بين العناصر غير العادية و المتمثلان في:
  - **د/ 77** العناصر غير العادية (المنتجات): منتجات النشاطات الاستثنائية؛
  - **د/ 67** العناصر غير العادية (الأعباء): أعباء تتعلق بالظروف غير العادية (الاستثنائية) كحالة نزع الملكية أو حالة كارثة طبيعية غير متوقعة.
- 2-9- صافي نتيجة السنة المالية:** يساوي مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة الغير عادية.

ثانيا: حساب النتائج حسب الوظيفة: بين (ن م م) أنه بإمكان المؤسسة إضافة إلى حساب النتائج حسب الطبيعة إعداد حساب النتائج حسب الوظيفة وهو كما يلي:

**الجدول رقم (1-04): حساب النتائج حسب الوظيفة**

الملاحظة	السنة المالية السابقة	السنة المالية	التعيين
			رقم الأعمال كلفة البيع هامش الربح الإجمالي منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الأخرى أعباء أخرى عملياتية النتيجة العملياتية تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين و مخ الاهتلاكات) منتجات مالية الاعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب المستحقة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية النتيجة الصافية للأنشطة العادية الأعباء غير العادية المنتجات الغير عادية النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19-46، بتاريخ 25 مارس 2009، ص 27.

### المبحث الثالث: المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية

تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية نتيجة إدخال المؤسسة لمجموعة من التعديلات يفرضها القانون الجبائي الجزائري على نتائجها المحاسبية لذا وجب عليها التقيد بشروط موضوعية وأخرى شكلية لتحديد الوعاء الضريبي الذي يتمثل في النتيجة الجبائية ومن ثم تحديد العبء الضريبي. وعليه يجب على المؤسسة التسيير الفعال والجيد لجبائيتها قصد المحافظة على سلامة مركزها المالي من جهة، واكتساب سيرة جبائية حسنة اتجاه الإدارة الجبائية من جهة أخرى.

#### المطلب الأول: عموميات حول النتيجة الجبائية

سنتكلم في هذا المطلب عن ماهية النتيجة الجبائية وعلاقتها بالنتيجة المحاسبية  
الفرع الأول: ماهية النتيجة الجبائية

حسب الفقرة 1 من المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن النتيجة الجبائية تمثل: "الربح الخاضع للضريبة و الذي يمثل الربح الصافي المحدد حسب النتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف المؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته".

كما تعرفها الفقرة 2 من نفس المادة على أنها: "الربح المتكون عن طريق الفرق بين قيم الأصول الصافية عند اختتام وافتتاح الدورة المالية حيث يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس لحساب الضريبة المجموعة من الزيادات المالية، تضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاح الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول عن مجمل الخصوم المتكونة من ديون الغير و الاستهلاكات المالية والأرصدة المثبتة".

#### الفرع الثاني: العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

إن النتيجة الجبائية تحدد انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع اجراء بعض التعديلات وذلك لعدم اعتبار القانون الجبائي لبعض التكاليف فيعاد ادماجها أو عدم اخضاع المؤسسة لبعض الايرادات فيعاد خصمها من النتيجة المحاسبية وعليه فإن تحديد النتيجة الجبائية والتي تعد بمثابة الوعاء الضريبي يكون وفق العلاقة التالية<sup>1</sup>:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات}$$

<sup>1</sup> Tayeb Zitouni, comptabilité des sociétés, Berti édition, Alger, 2003, p19.

### المطلب الثاني: الشروط الجبائية المتعلقة بالأعباء والنواتج

من أجل ضمان إيرادات الدولة وضع حدد القانون الجبائي مجموعة من الشروط العامة والخاصة، والمتعلقة بالأعباء والنواتج قصد تنظيم عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

#### الفرع الأول: الشروط العامة

إن تحديد الأعباء الواجب خصمها من الوعاء الضريبي يمثل لمجموعة من الشروط العامة والتي تنقسم بدورها إلى ضمنية وشكلية يجب توفرهما في العبء لتتم عملية التخفيض.

#### أولاً: الشروط الضمنية

- 1- أن تكون الأعباء مرتبطة بأعمال المؤسسة بطريقة مباشرة ولفائدتها، فتكون موجهة إلى النشاط الاستغلالي للمؤسسة، فيخرج بذلك الأعباء الخارجة عن عملية الاستغلال والتي ليس من شأنها جلب المنفعة للمؤسسة، أو ما ينفقه صاحب المؤسسة لأغراض شخصية<sup>1</sup>.
- 2- أن يحدث العبء نقصاً واضحاً في الأصول الصافية، يترجم هذا الأثر في انخفاض قيمة عنصر من عناصر الأصول أو زيادة في قيمة الديون، دون أن ينتج مقابل في الميزانية، وعليه فلا تعتبر أعباء قابلة للخصم تلك التي تؤدي إلى الزيادة في قيمة الأصول كالحيازة على التجهيزات، أو التي تؤدي إلى انخفاض في قيمة الديون<sup>2</sup>.
- 3- أن يكون العبء حقيقياً ومؤكداً، أي لا يكون أمراً احتمالياً، ويستثنى من هذا الشرط المؤونات، فهي تخضع لشروط خاصة من حيث حساباتها ومبدأها ومبلغها.
- 4- أن يتعلق العبء بالدورة المالية اعتباراً لمبدأ استقلالية الدورات، حيث تعد الأعباء قابلة للخصم خلال الدورة التي تم فيها الالتزام بغض النظر عن تاريخ الدفع<sup>3</sup>.
- 5- أن لا يكون العبء مستثنى بموجب نص قانوني ما، حيث يلغي القانون الجبائي مجموعة من الأعباء من عملية الخصم.

#### ثانياً: الشروط الشكلية

- 1- يجب أن يرفق العبء بالمستندات اللازمة لتبريره واعتماده، كما يجب أن ترفق الميزانية بالوثائق والسندات الضرورية التي تبين حقيقة حدوثه، مبلغه، وارتباطه بالدورة المعنية.

<sup>1</sup> يوسف مامش، دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 130.

<sup>2</sup> قندز بن توتة، متطلبات تكيف النظام الجبائي لمسايرة (ن م م)، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، 2011، ص 93.

<sup>3</sup> يوسف مامش، دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 131.

كما يلزم القانون التجاري الجزائري المؤسسة بالاحتفاظ بالوثائق والفواتير وكل السندات المبررة لمدة 10 سنوات، وتنص المادة 152 من (ق ض م ر م) على أنه: "يتعين على كل مكلف بالضريبة أن يقدم كلما طلب منه ذلك مفتش الضرائب كل الوثائق الحسابية والجرد ونسخا من الأوراق و الوثائق المتعلقة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المبينة في التصريح".

2- يجب أن تكون الأعباء مسجلة ومقيدة في محاسبة المؤسسة، و في حالة غياب هذا الشرط تكون غير قابلة للخصم وإن كانت مؤيدة بوثائق تثبت صحتها.

3- يجب على المؤسسة تقديم كشف للأعباء العامة وفقا لما نصت عليه المادة 152 من (ق ض م ر م): "يلزم المكلفون بالضريبة بالتسجيل على الاستثمارات التي تعدها وتقدمها الإدارة...ولا سيما منها ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف للمصاريف العامة حسب طبيعتها وحسب الاهتلاكات المالية الأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الاهتلاكات المالية والأرصدة...".

#### الفرع الثاني: الشروط الخاصة

وتختص هذه الشروط بأعباء دون غيرها نذكر منها:

1- **مصاريف المستخدمين:** يجب أن تكون غير مبالغ فيها مقارنة مع نوع العمل، وأن ينشأ عنها اشتراكات اجتماعية.

2- **الأعباء الاجتماعية:** يجب أن تكون مسددة و مرفقه بكشف ملحق بالميزانية الجبائية، يظهر اسم المستفيد، عنوانه والمبلغ الذي تقاضاه.

3- **الضرائب والرسوم:** يشترط أن تكون متعلقة بالاستغلال مع كونها مسددة أو مسجلة محاسبيا في أو في انتظار التسديد، وتخص الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، وحقوق الطبع.

4- **مصاريف التأمين:** إذا وجهت لتغطية خطر قد يؤدي إلى حدوث خسارة أو تكلفة.

5- **المصاريف المالية:** تعتبر هذه المصاريف قابلة للخصم إذا اختصت بتسيير الحسابات الجارية للمؤسسة، فوائد الديون وعروض تمويل أو هياكل مخصصة للنشاط المهني للمؤسسة ويشترط لمصاريف القروض المقبوضة من الخارج وثيقة الاعتماد الخاصة والتحويل الصادرة من البنك المركزي.

6- **الاهتلاكات:** ويشترط فيها أن يكون العنصر قابلا للاهلاك، أن يحسب الاهتلاك خارج (ر ق م)، بالنسبة للمكلفين الخاضعين لهذا الرسم، وأن يتضمن (ر ق م) بالنسبة لغير المكلفين به، مراعات الحدود القصوى أو النسبة المحددة جبائيا، كما يجب توضيح طريقة الاهتلاك المتبناة من طرف المؤسسة.

**7- المؤونات:** يشترط تسجيل المؤونة في كشف يلحق بالتصريح الجبائي، ويجب أن تحدد طبيعة الخسارة، وأن يكون التقدير غير مبالغ فيه، أن تكون الخسارة في حد ذاتها قابلة للخصم، وأن تكون هذه الخسارة في بداية الدورة، وأن تترتب عن النشاط الاستغلالي للمؤسسة.

#### المطلب الثالث: الاستردادات والتخفيضات

تحدد إدارة الضرائب مجموعة من الاستردادات والتخفيضات فيما يتعلق بالأعباء والنواتج والتي من شأنها التأثير على النتيجة المحاسبية.

#### الفرع الأول: في ما يتعلق بالأعباء

يقسم (ق ض م ر م) مجموعة الأعباء التي تتحملها المؤسسة إلى أعباء تقبل كلياً وأخرى تكون مقبولة جزئياً.

#### أولاً: الأعباء القابلة للخصم

لتحديد الوعاء الضريبي للمؤسسة يتم خصم كل الأعباء المتحملة، ونذكر منها:

1- الأعباء أو المصاريف العامة من أية طبيعة كانت، أجور كراء العقارات المستخدمة لممارسة النشاط، تكاليف النقل والسفر للموظفين ورجال الأعمال، نقل المشتريات والمبيعات، ونفقات المستخدمين ومكافآت المسيرين.

2- الأعباء الاجتماعية من اشتراكات تنشأ بسبب مزاولة المؤسسة لنشاطها الصناعي أو التجاري، أو اقتطاعات النشاط المهني قصد الحصول على امتيازات، ويشترط فيها أن توجه إلى المستخدمين، ويستثنى من ذلك اعانات الشيوخة، والإعانات العائلية المقدمة للمستخدمين.

3- الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة ذات الطابع المهني والمحصلة خلال السنة المالية، باستثناء الرسم على القيمة المضافة والضرائب على أرباح الشركة، كما أن المصادرات والعقوبات والغرامات الجبائية تعد غير قابلة للخصم.

4- الإهلاكات الحقيقية التي تمت فعلاً في الحدود المقبولة عادة حسب الاستعمالات في أنواع الصناعة، التجارة، والاستغلال. على العموم فإن أقساط الإهلاك تخصم كلية باستثناء تلك المتعلقة بالسيارات السياحية التي تتعدى قيمة شرائها 1 000 000 دج، كما أن هذا السقف لا يطبق إن كانت هذه السيارة تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة. يتم حساب الإهلاك على أساس قيمة الشراء أو سعر التكلفة دون (رق م)، بحسب قسط الإهلاك حسب النظام الخطي، غير أنه بإمكان المؤسسة أن تطبق الإهلاك التنازلي أو الإهلاك التصاعدي. في إطار عقد القرض الإيجاري يتم حساب الإهلاك على فترة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري.

5- الأرصدة المشككة لغرض مواجهة خسائر أو تكاليف في حساب المخزونات، أو الزبائن، أو غير المبينة بوضوح، والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، يشترط في هذه المؤونات تقييدها في كتابات السنة المالية، وتبيينها في كشف الأرصدة. كل المؤونات التي وظفت كلياً أو جزئياً في مجال غير مطابق لما خصصت له، أو التي أصبحت دون غرض خلال السنة التي شكلت فيها، فإنها تحول إلى نتيجة السنة الموالية وإذا لم تباشر المؤسسة هذا التحويل فإن إدارة الضرائب تقوم بالتصحيحات اللازمة.

6- المصاريف المالية الخاصة بالقروض المبرمة داخل الجزائر تعد قابلة للخصم شريطة أن تكون مبدولة لصالح المؤسسة ومتعلقة بالدورة المالية، أما فيما يخص المصاريف المالية المتعلقة بالقروض المبرمة خارج الجزائر فقبولها مرهون بتقديم اعتماد التحويل المسلم من طرف البنك المركزي.

7- حالة تسجيل عجز في نتيجة دورة مالية ما، فإن هذا العجز يتشكل عنه عبئاً يدرج في الدورات الموالية، شرط أن لا يتجاوز مدة التقادم، (4 سنوات).

#### ثانياً: الاستردادات "الأعباء الغير قابلة للخصم"

وهي تلك الأعباء والمصاريف التي تدرج من طرف المؤسسة خلال حسابها للربح المحاسبي، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها لأنها تعتبر مصاريف غير متعلقة بعملية الاستغلال أو أنها تتجاوز السقف المحدد من قبل إدارة الضرائب، كما أنها قد ترفضها مؤقتاً إلى أن يتم تسديدها. وقد حدد القانون الجبائي معظم هذه الاستردادات في المواد 168 إلى 171 من (ق ض م ر م) وهي:

1- لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في شركة لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعمول له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعات دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الاجتماعية الأخرى المعمول بها<sup>1</sup>.

2- مختلف تكاليف وأعباء وأجور الكراء الخاصة بالعقارات الغير مخصصة مباشرة للاستغلال، حيث يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة<sup>2</sup>.

3- الهدايا المختلفة باستثناء الهدايا ذات الطابع الإسهاري التي لا يتجاوز مبلغها الوحدوي 500 دج، وكذلك الإعانات والتبرعات، ما عدا الممنوحة نقداً أو عيناً لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغاً سنوياً قدره 1 000 000 دج<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المادة 168، (ق ض م ر م)، مرجع سبق ذكره، ص 83.

<sup>2</sup> المادة 169، نفس المرجع، ص 83.

<sup>3</sup> المادة 169، نفس المرجع أعلاه، فقرة 2، ص 83.

- 4- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام، الفندقية، والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانوناً والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة<sup>1</sup>.
- 5- تخصم مبالغ الإشهار المالي والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب من أجل تحديد الربح الجبائي، يشترط إثباتها في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية للمؤسسة، وفي حدود 30 000 000 دج، ويستفيد من هذه المبالغ النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى:
- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتجديدها و رد الاعتبار لها؛
  - ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها؛
  - توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل فيم يتعلق بالتراث المادي و المعنوي؛
  - إحياء المناسبات التقليدية المحلية؛
  - المهرجانات الثقافية، أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي ونشر الثقافي وترقية اللغتين الوطنيتين<sup>2</sup>.
- 6- تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعاً لمخطط الامتصاص الأصلي، وتتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق<sup>3</sup>.
- 7- يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة، أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف، قصد تحديد الضريبة<sup>4</sup>.
- 8- تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي 100 000 000 دج، النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ الرخص بخصمه في إطار هذا البحث، ويجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي. تحدد أنشطة بحث التطوير في المؤسسة بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية، وزير البحث العلمي، الوزير المختص بالقطاع<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> المادة 169، (ق ض م ر م)، مرجع سبق ذكره، ص 83.

<sup>2</sup> المادة 169، نفس المرجع، الفقرة 2، ص 83.

<sup>3</sup> المادة 169، نفس المرجع أعلاه، الفقرة 3، ص 84.

<sup>4</sup> المادة 170، نفس المرجع أعلاه، ص 84.

<sup>5</sup> المادة 171، نفس المرجع أعلاه، ص 84.

9- لا تقبل كأعباء قابلة للخصم لتأسيس الضريبة، الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى الناتجة عن السندات والديون والودائع والكفالات وأتأوى الامتياز أو التنازل عن رخصة الاستغلال و براءات الاختراع أو بيع علامات، طرق، وصيغ الصنع وغيرها من الحقوق المماثلة أو المكافآت عن الخدمات المقدمة المسددة أو المستحقة من طرف الأشخاص المقيمين أو المستقرين في الجزائر لفائدة أشخاص طبيعية أو معنوية تقيم في دولة أجنبية، باستثناء الدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاقيات جبائية، إلا إذا قدم المدين دليلاً يثبت أن هذه النفقات لها علاقات بالعمليات الحقيقية وأنها لا تمثل طابعاً غير عادي وغير مبالغ فيه<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الخصومات

يمكن تلخيص الخصومات أو التخفيضات على أنها تلك الإيرادات التي حصلت بها المؤسسة، غير أن القانون الجبائي يعتبرها غير خاضعة للضريبة و تتمثل في:

1- تخضع للضريبة فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأملاك التي هي جزء من الأصول المثبتة، وذلك حسب كونها قصيرة أو طويلة الأمد<sup>2</sup>:

- تنتج فوائض القيم قصيرة الأمد من التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ ثلاث (3) سنوات أو أقل؛

- أما فوائض القيم طويلة الأمد، فهي التي عن التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من ثلاث (3) سنوات؛

- تعد أيضاً مماثلة للتثبيبات، شراء الأسهم أو الحصص التي يقصد من ورائها ضمان تمليك المستغل ملكية كاملة، حصة 10% على الأقل من رأسمال شركة أخرى؛

- تعد جزءاً من الأصول المثبتة، القيم التي تشكل السندات المالية للدخول في ذمة المؤسسة منذ سنتين (2) على الأقل قبل تاريخ التنازل؛

- إذا تعلق الأمر بفوائض القيم قصيرة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة؛

- إذا تعلق الأمر بفوائض القيم طويلة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة.

<sup>1</sup> إبراهيم جودي، جلال أحمد، نورة حمّاش، تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، مذكرة ليسانس، المدرسة العليا للتجارة، 2013، ص39.

<sup>2</sup> المادتين 172، 173، (ق ض م ر م)، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 84.

والجدول التالي يلخص فوائض القيم الخاصة بالتنازل:

**الجدول رقم (1-05): فوائض القيم الخاصة بالتنازل**

النسبة المئوية من الضريبة	النسبة المدمجة في ربح المؤسسة الخاضع للضريبة	مدة الاحتفاظ بالأصل المتنازل عنه	تحديد فائض القيمة
30%	70%	أقل من ثلاث (03) سنوات	فائض القيمة قصير الأمد
65%	35%	أكثر من ثلاث (03) سنوات	فائض القيمة طويل الأمد

**المصدر:** استنادا إلى المادتين 172، 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015، ص 84.

2- تعفى عوائد التوظيف الجماعي للقيم المنقولة، وعوائد الأسهم والسندات المماثلة المسعرة في البورصة من (ض أ ش) لمدة خمس (5) سنوات ابتداء من 2009/01/01.

3- لا تدخل فوائض القيم الناتجة عن التنازل أثناء استغلال عناصر الأصول المثبتة ضمن (ر خ ض) بالنسبة للسنة المالية التي تحققت فيها، إن التزم المكلف بالضريبة بإعادة استثمار مبلغ هذه الفوائض في شكل تنبيئات في مؤسسته قبل انقضاء أجل ثلاث (3) سنوات ابتداء من اختتام هذه السنة المالية، مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها. إذا تم إعادة الاستثمار في الأجل المنصوص عليه، تعتبر فوائض القيم المخصصة من الربح الخاضع للضريبة، مخصصة للاهلاك المالي للتنبيئات الجديدة وتخضع من سعر التكلفة، من أجل الاهلاكات المالية وفوائض القيم المحققة لاحقا. وفي حالة العكس، تنقل فوائض القيم إلى (ر خ ض) للسنة المالية التي انقضى فيها الأجل المحدد<sup>1</sup>.

4- لا تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة فوائض القيم المذكورة والمحققة بين شركات من نفس التجمع<sup>2</sup>.

5- لا تدخل فوائض قيمة التنازل عن أحد عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع ليزباك ضمن (ر خ ض)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المادة 173، (ق ض م م)، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2، ص 85.

<sup>2</sup> المادة 173، نفس المرجع، الفقرة 3، ص 85.

<sup>3</sup> المادة 173، نفس المرجع أعلاه، الفقرة 4، ص 85.

- 6- لا تدخل ضمن (ر خ ض) فوائض القيم الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير<sup>1</sup>.
- 7- في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئاً يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان الربح غير كاف لتغطية كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز<sup>2</sup>.
- 8- لا تحسب في تحديد وعاء (ض أ ش)، المداخل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة، شريطة أن تكون ضمن المداخل المصرح بها بصفة منتظمة<sup>3</sup>.
- 9- في حالة تكلمة الاهتلاك المطبق على التثبيات، والذي يكون نتيجة جهل بالنصوص القانونية، نظراً لتعديلات القوانين والنصوص الجبائية المستمرة، أو السهو من طرف المكلف، يتم خصم هذا الاهتلاك المكمل من الربح الخاضع للضريبة.
- 10- خصومات أخرى يتم خصمها من الربح الخاضع للضريبة، وهي تلك المنتوجات التي تم إعفاؤها بموجب نص قانوني، غير أن المؤسسة أدرجتها في الربح الخاضع للضريبة جهلاً منها بالنصوص الجبائية.
- الفرع الثالث: تحديد النتيجة الجبائية**
- يتم تحديد النتيجة الجبائية بإعادة إدماج بعض الأعباء إلى النتيجة المحاسبية وتخفيض المنتوجات غير الخاضعة للضريبة وفق النموذج رقم 09 المتعلق بتحديد القوائم الجبائية.

<sup>1</sup> المادة 173، (ق ض م ر م)، مرجع سبق ذكره، الفقرة 5، ص 86.

<sup>2</sup> المادة 147، نفس المرجع، ص 74.

<sup>3</sup> المادة 147، نفس المرجع أعلاه، فقرة 2، ص 74.

## الجدول رقم (06-1): تحديد النتيجة الجبائية

المبلغ	البيان	
	ربح	1- النتيجة الصافية للسنة المالية
	عجز	
	2- الإدماجات (الاستردادات)	
	أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال	
	حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم	
	حصص الإشهار المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم	
	مصارييف الاستقبال غير القابلة للخصم	
	الإشترابات والهبات غير القابلة للخصم	
	الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم	
	المؤونات غير القابلة للخصم	
	الإهتلاكات غير القابلة للخصم	
	مصارييف البحث والتطوير غير القابلة للخصم	
	الإهتلاكات غير القابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقد القرض الإيجاري للمقرض المستأجر	
	الإيجارات خارج النتيجة المالية للمقرض المؤجر	
	الضريبة المستحقة على النتائج	الضريبة على أرباح الشركة
	الضرائب المؤجلة "متغيرة"	
	خسائر القيمة غير القابلة للخصم	
	العقوبات و الغرامات غير القابلة للخصم	
	فوارق تحويل الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية	
	استردادات أخرى	
	مجموع الإدماجات	
	3- الخصومات	
	فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها	
	فوائض و حواصل القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة، والحصص المسعرة في البورصة	
	المداخل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركة أو تلك المعفاة صراحة	
	الإهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري للمقرض المؤجر	
	الإيجارات خارج النتيجة المالية للمقرض المؤجر	
	تكملة الإهتلاكات	
	خصومات أخرى	
	مجموع الخصومات	
	4- العجز السابق القابل للخصم	
	عجز السنة 20	
	المجموع القابل للخصم	
	ربح	النتيجة الجبائية
	عجز	(4+3+2+1)

المصدر: الجدول رقم 09، القوائم الجبائية، المديرية العامة للضرائب.

**خلاصة الفصل:**

من خلال دراستنا للفصل الأول "الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية" نستخلص أن النتيجة المحاسبية هي الفرق بين عناصر أصول المؤسسة وخصومها، أو هي مجموع الإيرادات المحققة ناقص مجموع التكاليف المتحملة، أما النتيجة الجبائية فهي تلك النتيجة المحاسبية المعدلة بموجب النصوص الموضحة لكيفية المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية.

وعليه فإن تقليص الفارق بين النتيجتين، وما يترتب عليه من ضرائب مؤجلة يتوقف عن مدى معرفة المؤسسة لهذه القواعد والقوانين الجبائية ومدى احترامها، مع مراعات مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي.

**الفصل الثاني:**

**الضرائب المستحقة  
والضرائب المؤجلة**

## مقدمة الفصل:

إن اختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية نتيجة الاختلافات بين النصوص الجبائية وقواعد النظام المحاسبي المالي، وهو ما يؤثر على الضريبة على الأرباح التي أصبحت تلقى اهتماما كبيرا من طرف المؤسسة وجميع المتعاملين نظرا لثقل تكلفتها وتأثيرها على المركز المالي للمؤسسة، ولإبراز هذا الأثر في القوائم المالية للمؤسسة صدر المعيار المحاسبي 12 "ضرائب الدخل" والمتبنى من طرف النظام المحاسبي المالي. يهتم هذا الأخير بالمفاهيم وطرق التقييم الضريبية المتعلقة بكل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة، ثم وصف المعالجة المحاسبية للاختلاف بين النتيجتين، كما يتطرق إلى الانعكاسات الجبائية الحالية والمستقبلية المترتبة عن الفروق الزمنية المؤقتة أو الدائمة والتي ينشأ عنها إما أصل ضريبي مؤجل، أو التزام ضريبي مؤجل.

لذا سنقوم بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث، الأول نخصه بدراسة المعيار 12 من حيث النشأة والتطور، مجال التطبيق، الهدف منه، وسنتكلم في المبحث الثاني على الضرائب على أرباح الشركة وما يتعلق بها من إعفاءات وتسيقات. والمعالجة المحاسبية لها، وسنترك آخر فصل للضرائب المؤجلة، أنواعها، مصادرها، الخطوات المتبعة لتحديد كفاءتها وكيفية إبرازها في القوائم المالية للمؤسسة.

### المبحث الأول: المعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل"

سنتكلم في هذا المبحث عن نشأة وتطور المعيار المحاسبي الدولي 12، وبعض المصطلحات المتعلقة به، بعدها سنتحدث عن مجال تطبيقه والهدف منه، وأيضا تبني النظام المحاسبي لهذا المعيار.

#### المطلب الأول: عموميات المعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل"

تعرض هذا المعيار إلى عدة تعديلات قبل دخوله حيز التنفيذ، يرجع ذلك للنقائص التي تضمنها المعيار، لذا سنتكلم في هذا المطلب عن نشأته، ومراحل تطوره والفروق الزمنية التي تنشأ عنها كل من الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة.

#### الفرع الأول: نشأة وتطور المعيار المحاسبي الدولي 12

في شهر جويلية من سنة 1979 تم إصدار المعيار المحاسبي 12 "ضرائب الدخل" من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية، في سنة 1994 تمت إعادة صياغته للمرة الأولى، ثم المرة الثانية في أكتوبر سنة 1996 نظرا لما احتوى عليه من نقائص.

ابتداء من 1 جانفي 1998 أصبح هذا الأخير ساري المفعول على البيانات المالية لتقوم اللجنة بعد ذلك بإضافة بعض الفقرات، في أكتوبر 2000، والتي بدأ تطبيقها بتاريخ 1 جانفي 2001<sup>1</sup>.

إن تعديل المعيار الأصلي جاء نظرا لنقائص عدة نذكر منها<sup>2</sup>:

- يتطلب المعيار الأصلي من المؤسسة المحاسبة عن الضريبة المؤجلة باستخدام طريقة التأجيل أو طريقة الالتزام، أما المعيار المعدل فيتطلب استخدام طريقة الالتزام فقط والتي تركز على الفروق المؤقتة؛

ترتكز طريقة جدول النتائج على الالتزام على فروق التوقيت (وهي فروق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية التي تنشأ في فترة واحدة وتنعكس على فترة لاحقة أو أكثر)، بينما تركز طريقة الميزانية للالتزام على الفروق المؤقتة (وهي فروق بين القاعدة الضريبية لأصل أو التزام ما وقيمتها المسجلة في الميزانية).

<sup>1</sup> Eric Delesalle, Norme IAS/IFRS, Edition d'Organisation, paris, 2005, P140.

<sup>2</sup> جمعية المحاسبين السوربيين، المعايير المحاسبية الدولية، 2009، ص566.

- سمح المعيار الأصلي للمؤسسة بعدم الاعتراف بأصل أو التزام ضريبي مؤجل عندما يكون هناك دليل معقول على أن فروق التوقيت لن تنعكس لفترة طويلة في المستقبل، أما المعيار المعدل فقد ألزمها بالاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لجميع الفروق المؤقتة؛
- تطلب المعيار الأصلي الاعتراف بالضرائب المستحقة على الأرباح غير الموزعة للمؤسسات التابعة والزميلة، ما لم يكن من المعقول الافتراض أن هذه الأرباح لن توزع أو أن توزيعها لن يؤدي إلى وجود التزام ضريبي، غير أن المعيار المعدل يمنع الاعتراف بمثل هذه الخصوم المؤجلة؛
- لقد سمح المعيار الأصلي للمؤسسة بعدم الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل بخصوص إعادة تقييم الأصول، أما المعيار المعدل فقد ألزم المؤسسة بالاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل بخصوص إعادة تقييم الموجودات؛
- تطلب المعيار الأصلي الإفصاح عن العلاقة بين العبء الضريبي والربح المحاسبي إذا لم يكن قد تم شرحه بناء على المعدلات الضريبية الفعلية في بلد المؤسسة، أما المعيار المعدل فقد تطلب أن يأخذ هذا الشرح أحد الشكلين التاليين أو كلاهما:
  - مطابقة رقمية بين دخل الضريبة وناتج ضرب الربح المحاسبي بمعدل الضريبة؛
  - مطابقة رقمية بين متوسط معدل الضريبة الفعلي، ومعدل الضريبة المطبق.
- كما يتطلب المعيار المعدل تقديم شرح للتغيرات في معدلات الضريبة المطبقة مقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة.

## الفرع الثاني: هدف المعيار المحاسبي الدول 12

- يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح، حيث تمثل مسألة رئيسية فيها كيفية معالجة النتائج الجبائية الحالية والمستقبلية الناتجة عن:
  - الاسترداد (السداد) المستقبلي للقيمة المحاسبية للأصول أو الخصوم التي تم الاعتراف بها في ميزانية المؤسسة؛
  - صفقات ونشاطات الفترة التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية للمؤسسة.
- كما يعالج المعيار المحاسبي الدولي 12 الاعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة والناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، أيضا عرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.

## الفرع الثالث: مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 12

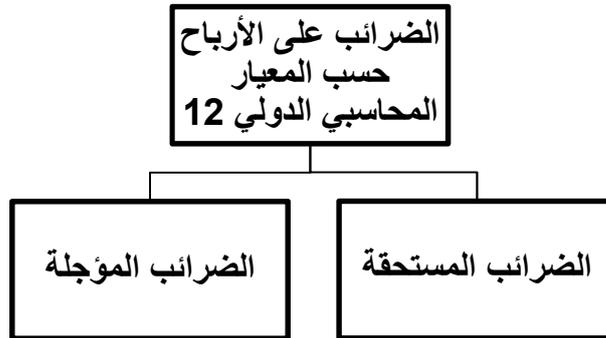
يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل" في:

- تحديد الضرائب على الأرباح التي تعتبر مسألة أساسية في وظيفة المحاسبة للشركات الوطنية و الأجنبية الخاضعة وجوبا أو اختيارا لهذه الضريبة، وتنقسم إلى:

$$\text{الضريبة على الربح} = \text{الضريبة المستحقة} + \text{الضريبة المؤجلة}$$

- **الضريبة المستحقة:** وهي مبلغ الضرائب على الأرباح المستحقة الدفع (القابلة للاسترداد) لما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة الحالية.
- **الضريبة المؤجلة:** تعرف بأنها الضريبة المستقبلية المتعلقة بالفترة الحالية.

الشكل رقم (1): تقسيم الضرائب على الأرباح حسب المعيار المحاسبي 12



المصدر: من إعداد الطالب حسب المعيار المحاسبي 12

المطلب الثاني: مصطلحات المعيار المحاسبي الدولي 12<sup>1</sup>

- **الربح المحاسبي:** هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل اقتطاع مصروف الضريبة.
- **الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية):** هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والتي تحدد عليه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد).
- **المصروف الضريبي (الدخل الضريبي):** هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

<sup>1</sup> غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، 2009، ص 76.

- **الضريبة الجارية:** هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.
- **التزامات ضريبية مؤجلة:** هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.
- **أصول ضريبية مؤجلة:** ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية بخصوص:
  - الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع؛
  - ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة؛
  - ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة<sup>1</sup>.
- **الفروق المؤقتة:** هي فروق بين المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام في الميزانية وقاعدته الضريبية، وتكون الفروق المؤقتة على نوعين هما:
  - **الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة:** وهي فروق مؤقتة ينشأ عنها مبالغ خاضع للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام؛
  - **الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع:** هي فروق مؤقتة ينشأ عنها نبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام.
- **الفروق الدائمة:** هي فروق تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي نتيجة قوانين وقواعد جبائية لا توافق قواعد ومعايير المحاسبة، كما لا تنعكس آثار هذه الفروق على فترات مالية أخرى<sup>2</sup>.
- **القاعدة الضريبية:** هو المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض الضريبة، ونميز بين<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> الفقرة 05، المعيار الحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل" المعدل، ص10.

<sup>2</sup> أحمد شحاتة حنفي، تعليقات قانونية، مصر، 2005، ص247.

<sup>3</sup> الفقرة 08، (م م د) 12، مرجع سبق ذكره، ص12.

- القاعدة الضريبية لأصل: هي المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستدفق للمؤسسة عند استردادها للمبلغ المسجل لأصل ما وإذا لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية لذلك الأصل تساوي مبلغه المسجل.
- القاعدة الضريبية للالتزام: هي المبلغ المسجل نقصا للمبلغ الذي سيقطع 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.

### المطلب الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي، والمعيار المحاسبي الدولي 12

محاولة لتوضيح مدى توافق (ن م م) من خلال تبنيه للمعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل"، وواقع تطبيقه في المؤسسات الجزائرية، نلاحظ من ناحية المفاهيم ومجال التطبيق والمعالجة المحاسبية، أن محتوى (ن م م) والمعيار المحاسبي الدولي 12 يتفقان في نقاط ويختلفان في أخرى، ففي حين أن (ن م م) يطبق إجباريا في كل المؤسسات ذات الشكل القانوني الملزمة بمسك المحاسبة وفق النظام، أما (م م د) 12، فلا يطبق إلزاما إلا على الشركات المدرجة في البورصة، أما الشركات الأخرى فتبقى مخيرة نظرا لغياب القوة الإلزامية.

وأیضا تأثر (ن م م) وما تبناه من معايير بكل من القانون التجاري، والقانون الجبائي، بينم لا ترتبط هذه المعايير بأية تشريعات أخرى.

يتفق النظام المحاسبي المالي مع (م م د) 12 من ناحية طرق التقييم والاهتلاك غير أنه وضع شروط وأجبر على تطبيق الخيارات والمعالجات المحاسبية على حساب أخرى تركت اختيارية نذكر منها: (التكلفة التاريخية، وطريقة القيمة العادلة).

كما اتفقا في بند قروض الإيجار وتكاليف التطوير يتم تسجيلها ضمن عناصر الأصول، وإعادة تقييم القيم الثابتة المعنوية يمكن في حالة وجود سوق نشطة خاصة بالقيم المعنوية تمكن هي الأخرى من معرفة القيمة العادلة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> علي بودلال وآخرون، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، الملتقى الدولي: ن م م في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص13.

## المبحث الثاني: الضريبة المستحقة

سنعالج في هذا المبحث الضريبة المستحقة بين المعيار المحاسبي الدولي 12 والنظام الجبائي الجزائري، وأخيرا سنبين كيفية معالجتها محاسبيا.

## المطلب الأول: الضريبة المستحقة في المعيار المحاسبي الدولي 12

سنتكلم في هذا المبحث عن الضريبة المستحقة في المعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل".

## الفرع الأول: عموميات الضريبة المستحقة

## أولا: تعريف الضريبة المستحقة

حسب الفقرة 5 من المعيار المحاسبي الدولي 12 فإن الضريبة المستحقة تعرف على أنها: مبلغ الضرائب على الأرباح المستحقة الدفع (القابلة للاسترداد) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.

## ثانيا: محاسبة الضريبة المستحقة

تعد الضريبة المستحقة على أنها ضريبة واجبة الدفع في الأجل القصير على الربح الخاضع للضريبة المحدد من طرف الإدارة الضريبية.

تسجل المؤسسة الضريبة المستحقة<sup>1</sup>:

- في جانب الخصوم على أساس دين في حالة عدم تسديده بالنسبة للضريبة المستحقة على السنة الحالية أو السنوات الماضية؛

- أما إذا كان المبلغ المدفوع خلال السنة أو السنوات الماضية يفوق مبلغ الضريبة المستحقة، فإن هذا المبلغ يسجل على أساس قرض ضريبي في جانب الأصول.

يجب الاعتراف كأصل للمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن استخدامها بأثر رجعي لاسترداد ضريبة مستحقة للفترة الحالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> الفقرة 12، (م د) 12، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> الفقرة 13، نفس المرجع.

عند استخدام خسارة ضريبية لاسترداد ضريبية مستحقة لفترة سابقة، تعترف المؤسسة بهذه المنفعة كأصل في فترة حدوث الخسارة الضريبية، لأنه عندها من المحتمل تدفق المنفعة إلى المؤسسة، كما يمكنها قياسها بصورة موثوقة<sup>1</sup>.

### ثالثاً: قياس الضريبة المستحقة

يجب قياس الأصول (الخصوم) الضريبية المؤجلة للفترات الحالية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده) إلى (من) إدارة الضرائب باستخدام معدلات وقوانين الضريبة السارية فعلاً، أو المتوقع تطبيقها بتاريخ نهاية الدورة<sup>2</sup>.

في بعض المناطق فإن الإعلان عن معدلات الضريبة له نفس قانون التأثير الفعلي الذي يمكن أن يتبع الإعلان بعد عدة أشهر، في هذه الظروف يتم قياس الأصول والخصوم باستخدام معدلات وقوانين الضريبة المعلنة<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: عرض الضريبة المستحقة

#### أولاً: الأصول والخصوم الضريبية المستحقة

يجب على المؤسسة أن تقوم بإجراء مقاصة بين الأصول والخصوم الضريبية المستحقة فقط إذا كانت المؤسسة<sup>4</sup>:

- صاحبة حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها؛
- وتنوي إما السداد على المبلغ الصافي، أو تحقيق الأصل وتسديد الالتزام معاً في نفس الوقت.

رغم أن الأصول والخصوم الضريبية المستحقة تقاس وتقيّد بشكل منفصل، إلا أنه يتم إجراء المقاصة بينها في الميزانية بناء على معايير مشابهة لتلك الموضوعة في (م م د 32) الأدوات المالية. يكون عادة للمؤسسة الحق في إجراء المقاصة بين الأصل الضريبي المستحق والخصم الضريبي المستحق عندما يعود لضرائب فرضت من قبل إدارة الضرائب مع سماحها بدفع أو استلام مبلغ (صافي) واحد<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> الفقرة 14، (م م د) 12، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> الفقرة 46، نفس المرجع.

<sup>3</sup> الفقرة 47، نفس المرجع أعلاه.

<sup>4</sup> الفقرة 71، نفس المرجع أعلاه.

<sup>5</sup> الفقرة 72، نفس المرجع أعلاه.

في الوثائق المالية الموحدة، يمكن إجراء مقاصة بإمكان المؤسسة إجراء مقاصة بين أصل ضريبي مستحق لمؤسسة، مع خصم ضريبي مستحق لمؤسسة أخرى في نفس المجموعة، إذا فقط إذا كان للمؤسسة حق بدفع أو استلام المبلغ الصافي، أو استرداد الأصل وتسديد الالتزام معا في نفس الوقت<sup>1</sup>.

### ثانياً: العبء الضريبي

يجب على المؤسسة عرض عبء (نتائج) الضريبة المتعلقة بنتيجة النشاطات العادية في حساب النتائج الشامل. وفي حالة أن المؤسسة تعرض حساب النتائج المفصل كما في الفقرة 81 من (م م د 01)، وجب عليها عرض عبء (نتائج) الضريبة المتعلقة بنتيجة النشاطات العادية في حسابات النتائج المفصل الي سبق ذكره.

### ثالثاً: المعلومات الواجب توفرها

الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة يجب أن تظهر على خط مفصول عن باقي الأصول والخصوم الأخرى في الميزانية<sup>2</sup>.

يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات عبء (نتائج) الضريبة، كما يجب التوضيح والشرح بشكل منفصل في الملحقات.

يمكن أن تضم مكونات عبء (نتائج) الضريبة ما يلي:

- عبء (نتائج) الضريبة المستحقة؛
- التعديلات المعترف بها في الفترة عن الضريبة المستحقة ثم الفترات السابقة؛
- مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية لتخفيض الضريبة المستحقة؛
- مبلغ العبء (النتائج) الضريبي الذي يعود لتصحيح الأخطاء وتغيير السياسات المحاسبية لتحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بموجب المعالجة المسموح بها في (م م د 08)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> الفقرة 73، (م م د) 12، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> الفقرة 54، المعيار المحاسبي الدولي 01 "عرض البيانات المالية".

<sup>3</sup> الفقرة 80، نفس المرجع.

## الفرع الثالث: قصور الضريبة المستحقة

كما تقدم ذكره، أن طريقة الضريبة المستحقة تسمح بمعالجة وتسجيل الضريبة على أرباح الشركات في حساب النتائج، أي الضرائب التي صرح بها المكلف على نتيجة الدورة.

في بعض الأحيان تكون الضريبة المستحقة محدودة بالضريبة المدفوعة والتي تم حسابها على أساس الوعاء الضريبي، ونتيجة لتأثير القواعد الجبائية يتم إضافة بعض الضرائب وخصم بعضها نتيجة تغير الوعاء الضريبي، مما يؤدي إلى عزل التأثير الجبائي على بعض العمليات، فهل بإمكان المؤسسة إضافة عامل احترازي للسماح بالمقارنة الزمنية والمكانية؟ أو أن المؤسسة تكتفي بالنتيجة التي لا تسمح بالمقارنة<sup>1</sup>؟

## أولاً: المبررات المؤيدة لاستخدام الضريبة المستحقة

يرتكز من أيد طريقة الضريبة المؤجلة على الاعتبارات التالية<sup>2</sup>:

- لديه ميزة كبيرة لكونه الهدف الأول، بتجاهله لقاعدة عدم اليقين؛
- الضريبة على أرباح الشركات تعتبر توزيعاً للأرباح على الدولة بدل اعتبارها تكلفة جبائية متعلقة بالسنة المالية؛
- الانعكاسات الجبائية للفروق المؤقتة تمثل جزءاً من التكلفة الجبائية التي نشأت فيها هذه الفروق وأخذت بعين الاعتبار في (ر خ ض) وفق مبدأ الحيطة والحذر؛
- تؤخذ الخسارة الجبائية بعين الاعتبار بمجرد حدوثها، بخلاف الربح الذي يجب أن يحقق فعلاً حتى يسجل محاسبياً.

عموماً يمكن القول أن طريقة الضريبة المستحقة لا تعتمد على أي فرضية قبلية.

## ثانياً: الانتقادات المقدمة للضريبة المستحقة

كما يركز المعارضون لهذه الطريقة على<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> Assia moula, L'impôt différé: Une perception économique de l'impôt sur le résultat et un vecteur de communication, Mémoire de fin d'études master, Finance et Comptabilité, Ecole supérieur de commerce, 2014, P 45.

<sup>2</sup> نسرين معاذ، سهيلة بن عميروش، تقييم وتسجيل الضرائب المؤجلة حسب (ن م م)، مذكرة ماستر، تخصص مالية ومحاسبة، المدرسة العليا للتجارة، 2012، ص 36.

<sup>3</sup> قنذر بن توتة، مرجع سبق ذكره، ص 203.

- لا شك أن إهمال الآثار الضريبية المستقبلية سيفقد المعلومة قدرتها على التنبؤ؛
- تمثل الأصول الضريبية المؤجلة منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة تتمثل في وفرات ضريبية يجب إظهارها في القوائم المالية وكذلك الشأن بالنسبة للخصوم الضريبية المؤجلة، وهو ما تعجز عن معالجته طريقة الضرائب المستحقة؛
- غياب هذه المعلومات بالاختصار على طريقة الضرائب المستحقة تفقد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الملائمة؛
- عدم إمكانية المؤسسة إذا اقتضت على هذه الطريقة بإجراء مقارنة بينها وبين مؤسسات استخدمت طريقة الضريبة المؤجلة والتي تعد مكملة للأولى، كما لا يمكن إجراء مقارنة زمنية بين دوراتها المتتالية نتيجة تجاهلها للفروق الزمنية؛
- لا تحترم طريقة الضريبة المستحقة مبدأ الحيطة والحذر، حيث لا تعتبر المخاطر والخسائر الواقعة بين تاريخ إغلاق الدورة المالية ووقت إعداد الحسابات<sup>1</sup>.
- إذن كيف يمكن الاعتماد على الوضعية المالية للمؤسسة ونتيجتها باعتمادنا على طريقة الضريبة المستحقة في حين أن هذه الأخيرة لم تحترم مبدئين من مبادئ المحاسبة.

### المطلب الثاني: الضرائب على أرباح الشركات في النظام الجبائي الجزائري

تعتبر (ض أ ش) ثاني نوع من الضرائب المباشرة بعد الضرائب على الدخل الإجمالي التي جاء بها الإصلاح الضريبي لسنة 1992. لذا أردنا الحديث في هذا المبحث عن (ض أ ش) وكيف عرفها النظام الجبائي الجزائري، وما يتعلق بها من مجال التطبيق، الإعفاءات، المعدلات وغيرها.

#### الفرع الأول: مفهوم الضرائب على أرباح الشركات

##### أولاً: تعريفها

حسب نص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 (ق ض م ر م)، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات".

<sup>1</sup> Assia Moula, Op. Cit., P46.

ثانياً: خصائصها

ومن خلال تعريفنا للضرائب على أرباح الشركات نستخلص عدة مميزات تختص بها<sup>1</sup>:

- 1- ضريبة وحيدة: حيث أنها تتعلق بضريبة وحيدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- 2- ضريبة عامة: كونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز.
- 3- ضريبة سنوية: إذ أنها تفرض مرة واحدة على الأرباح المحققة خلال السنة.
- 4- ضريبة نسبية: لكونها تعتمد على معدلات تفرض على الربح الضريبي.
- 5- ضريبة تصريحية: حيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب، وآخر أجل لذلك نهاية شهر أفريل للسنة التي تلي سنة الاستغلال.

الفرع الثاني: مجال الضرائب على أرباح الشركات

أولاً: مجال تطبيق الضرائب على أرباح الشركات

تخضع للضريبة على أرباح الشركات حسب نص المادة 136 من (ق ض م ر م):

1- الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء:

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، والشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، ففي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى الحياة؛
  - هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في القانون الجبائي والتنظيم الجاري بهما العمل؛
  - الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.
- 2- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
  - 3- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.
  - 4- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها، باستثناء المشار إليها في المادة 138.

<sup>1</sup>Ahmed Tessa, Ibrahim Hamado, **Fiscalité de l'Entreprise**, les pages bleus, 2008, P80.

### ثانيا: المجال الإقليمي للضريبة

تعتبر أرباحا محققة بالجزائر على الخصوص التي تخضع للضريبة على الأرباح حسب المادة 137 من (ق ض م ر م):

- الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة؛

- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات؛

- أرباح المؤسسات، وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معتمدين، 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، ما عدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين مختلفتين.

### ثالثا: الإعفاءات والأنظمة الضريبية

حسب نص المادة 138 من (ق ض م ر م):

1- تستفيد الأنشطة التي يمارسها ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من الصناديق من:

- إعفاء كلي من (ض أ ش) لمدة (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال؛

- ترفع مدة الإعفاء إلى (6) سنوات إذا مارس النشاط في منطقة يجب ترقيةها؛

- تمتد مدة الإعفاء هذه بسنتين إذا تعهد المستثمر بتوظيف (3) عمال لمدة غير محددة.

2- تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من (ض أ ش)، ويتبعها أيضا المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين، الإيرادات المحققة من ممارسة النشاط المسرحي، صناديق التعاون الفلاحي، التعاونيات الفلاحية للتمويل والشراء، الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل وحفظ وبيع المنتوجات الفلاحية مع استثناءات لهذه الشركات وبعض مداخلها، كمحلات التجزئة المنفصلة، والمداخل المحققة من بيع الحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته...

- 3- تستفيد من إعفاء لمدة (10) سنوات المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء وكالات السياحة والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلطة نشاطها في القطاع السياحي.
- 4- تستفيد من إعفاء لمدة (3) سنوات ابتداء من تاريخ بداية النشاط، وكالات السياحة والأسفار وكذا مؤسسات الفنادق حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.
- 5- تستفيد من إعفاء دائم العمليات المدرة للعملة الصعبة ولا سيما عمليات البيع وتأدية الخدمات الموجهة بالعملة الصعبة.
- 6- في حالة ما إذا كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركات أعضاء التجمع خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات، يخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد لمعدل 19% في حالة ما إذا كان رقم أعمالها تابعا لهذا المعدل المتفوق، وفي الحالة العكسية يسمح بتوحيد الأرباح تبعا لصنف رقم الأعمال<sup>1</sup>.
- 7- تستفيد شركات رأسمال المخاطرة من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة (5) سنوات ابتداء من تاريخ انطلاق نشاطها<sup>2</sup>.

#### الفرع الثاني: معدلات وتسديد الضرائب على أرباح الشركات

تعتبر (ض أ ش) ضريبة نسبية تفرض بمعدل معين عرفه النظام الضريبي، كما حدد أنظمة الدفع باختلاف الأنشطة وباختلاف المداخل.

#### أولاً: مفهوم معدلات الضريبة على أرباح الشركات

يقصد بمعدل الضريبة العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها، وقد حددت المادة 150 من (ق ض م ر م) نوعين من أنظمة الدفع محددات معدلات الضريبة على أرباح الشركات في كل منهما:

#### ثانياً: نظام الدفع الفوري

يحدد معدل (ض أ ش) بـ 23% بموجب المادة 150 من (ق ض م ر م) لسنة 2015، بعد أن كانت الأرباح الناتجة عن الأنشطة التجارية والخدمات تخضع لنسبة 25% والأرباح الناتجة عن الأنشطة المنتجة للمواد، والبناء والأشغال العمومية، وكذا السياحة لنسبة 19%.

<sup>1</sup> المادة 138 مكرر، (ق ض م ر م)، مرجع سبق ذكره، ص 65.

<sup>2</sup> المادة 138 مكرر 1، نفس المرجع، ص 66.

يتم حساب الضريبة على أرباح الشركات وفق العلاقة الآتية:

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = \text{الوعاء الضريبي} \times \text{معدل الضريبة (23\%)}$$

تدفع (ض أ ش) بصفة تلقائية لدى قباضة الضرائب بعد قيام المكلف بحساب مبلغ الضريبة بنفسه دون إشعار مسبق من طرف مصلحة الضرائب.

يتم تسديد (ض أ ش) حسب نظام الدفع التلقائي وفق ثلاث أقساط (تسبيقات) متبوعة بقسط التسوية الذي يعبر عن الرصيد الباقي من (ض أ ش) الواجبة الدفع<sup>1</sup>.

تدفع هذه التسبيقات خلال السنة المالية كما هو محدد في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (2-01): أقساط الضرائب على أرباح الشركات

طريقة الحساب	فترة التسديد	الأقساط
30% من (ض أ ش) للسنة (ن-2)	من 20 فيفري إلى 20 مارس	التسبيق الأول
[30% x 2 من (ض أ ش) للسنة (ن-1)] - التسبيق الأول	من 20 ماي إلى 20 جوان	التسبيق الثاني
30% من (ض أ ش) للسنة (ن-1)	من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر	التسبيق الثالث
الفرق بين (ض أ ش) للسنة (ن) ومجموع التسبيقات	قبل 30 أفريل من السنة (ن+1)	رصيد التسوية

**Source:** Med Bouhadida, cours de comptabilité des sociétés, ESC Alger, Mai 2013, P112.

<sup>1</sup> منصور بن عمارة، الضريبة على أرباح الشركات، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2012، ص20.

- في حالة إعداد نتيجة السنة (ن-1) قبل فترة تسديد التسبيق الأول، فإن التسبيقات الثلاثة يتم حسابها كآتي: 30% من (ض أ ش) للسنة (ن-1).
- بالنسبة للمؤسسات حديثة النشأة، فإن التسبيقات فيها تحسب على نسبة 5% من رأسمالها ضرب معدل الضريبة 23%.
- تدفع المؤسسة مبلغ 10 000 دج كضريبة على أرباح الشركات في حالة تحقيق خسارة جبائية يتم استردادها في السنة المالية الموالية إن حققت المؤسسة ربح.
- حسب الرزنامة الضريبية 2015، فإن التسريح بالتسبيقات يكون ضمن المطبوعة "النموذج" (ج 50)، كما أن رصيد التسوية يكون ضمن المطبوعة (ج 04 مكرر).

### ثالثا: الاقتطاع من المصدر

يختلف معدل الاقتطاع من المصدر باختلاف المداخل، حيث تخضع كل من المداخل عن طريق المؤسسات الأجنبية، وكذا مداخل القيم المنقولة للضريبة على أرباح الشركات وفق نظام الاقتطاع من المصدر.

يلزم بدفع الحقوق في العشرين (20) يوما الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي الذي تمت فيه الاقتطاعات من صندوق قابض الضرائب التابع لمقر إقامته.

وحسب المادة 150 من (ق ض م ر م)، فإن معدلات الاقتطاع من المصدر تكون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-2): معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات

شكل الاقتطاع	معدلات الاقتطاع	الدخل الخاضع للاقتطاع من المصدر	
اعتماد ضريبي	10%	عوائد الديون والودائع والكفالات	مداخل رؤوس الأموال المنقولة
طابع محرر من الضريبة	40%	مداخل سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها	
	20%	المبالغ التي تتقاضاه المؤسسات في إطار عقد التسيير	
	24%	المبالغ المدفوعة للمؤسسات الأجنبية في إطار تأدية الخدمات	مداخل المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر
		المبالغ المدفوعة لقاء خدمات تؤدي أو تستعمل في الجزائر	
10%	الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج		
		المبالغ المدفوعة لشركات النقل البحري الأجنبية	
ملاحظة: غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المادة 150 من (ق ض م ر م).

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات.

تتم المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات في (ن م م) حسب الترتيب الزمني للعمليات، من خلال الخطوات التالية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Med Bouhadida, Op. Cit., P113.

## أولاً: التسبيقات الثلاثة

حسب فترات التسديد تدفع المؤسسة التسبيقات الثلاثة، مما يلزمها بتقييدها في اليومية، ويكون تسجيلها كالآتي:

المبلغ		البيــــــــــــــــان	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X	تسبيقات على (ض أ ش) السيــــــــــــــــولة	5x	44411
X		تسوية تسبيقات (ض أ ش)		

ملاحظة: يعاد هذا التسجيل ثلاث (03) مرات خلال السنة المالية، أي بنفس عدد التسبيقات.

## ثانياً: الضريبة على أرباح الشركات

في نهاية السنة، (ض أ ش) تحسب على النتيجة الجبائية، ويكون تقييد (ض أ ش) وفق القيد التالي:

المبلغ		البيــــــــــــــــان	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X	الضرائب على أرباح الشركات الدولة – الضرائب على النتائج	44412	695
X		تثبيت (ض أ ش) للسنة المغلقة		

## ثالثاً: رصيد التسوية

بعد تسديد المؤسسة للتسبيقات الثلاثة، تجد المؤسسة نفسها أمام حالتين:

الحالة الأولى: (ض أ ش) للسنة (ن) أصغر من مجموع التسبيقات

المبلغ		البيان	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X	الدولة - الضرائب على النتائج دين للمؤسسة على (ض أ ش) تسبيقات على (ض أ ش)	44411	44412
X	X			444x
		تقييد ائتمان ضريبي على (ض أ ش)		

الحالة الثانية: (ض أ ش) للسنة (ن) أكبر من مجموع التسبيقات

المبلغ		البيان	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
X	X	الدولة - الضرائب على النتائج تسبيقات على (ض أ ش) السيولة	44411	44412
X				5x
		تسديد رصيد (ض أ ش) للسنة (ن)		

### المبحث الثالث: الضريبة المؤجلة

عبء الضريبة لا تحدده الضرائب المستحقة فقط، بل يوجد ما يسمى بالضريبة المؤجلة والتي سببها اختلاف قواعد النظام المحاسبي المالي عن نظيرتها الجبائية مما يؤدي إلى تغيير الوعاء الضريبي وظهور الفروق المؤقتة التي ينتج عنها أصول وخصوم ضريبية مؤجلة، لذا أردنا في مبحثنا هذا الكلام حول الضريبة المؤجلة، مصادرها، مراحل تحديدها ومعالجتها محاسبياً.

#### المطلب الأول: عموميات حول الضريبة المؤجلة

سنتحدث في هذا المبحث عن تعريف الضريبة المؤجلة، الهدف منها، والمبررات والانتقادات لهذه الطريقة.

#### الفرع الأول: تعريف الضريبة المؤجلة

تعرف الضريبة المؤجلة بجميع الآثار الضريبية للفروق المؤقتة، سواء التي نشأت في سنوات سابقة والتي تنعكس آثارها في الفترة الحالية، أو تلك التي نشأت في الفترة الحالية والتي يتوقع أن تكون لها آثار ضريبية مستقبلية يمكن تقدير قيمتها بموثوقية مناسبة، فتكون مبنية على تصور للتغيرات المستقبلية للفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، تظهر في شكل أصول أو خصوم ضريبية مؤجلة، لذا فهي تركز على فكرة تعادل الربح المحاسبي مع الربح الجبائي طوال فترة حياة المؤسسة باستثناء الفروق الدائمة<sup>1</sup>.

كما عرف (ن م م) الضريبة المؤجلة على أنها: عبارة عن مبلغ للضريبة على الأرباح قابل للدفع (خصوم ضريبية مؤجلة) أو قابل للتحصيل (خصوم ضريبية مؤجلة) خلال سنوات مالية مستقبلية<sup>2</sup>.

#### الفرع الثاني: الهدف من الضريبة المؤجلة ومجال تطبيقها

سننكلم في هذا الفرع عن الهدف من الضريبة المؤجلة ومجال تطبيقها.

#### أولاً: الهدف من الضريبة المؤجلة

تهدف الضريبة المؤجلة إلى تحديد ومعالجة (ض أ ش) الناتجة عن نتيجة الدورة وما يتعلق بها من فروق مؤقتة تنتج عن الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتي يمكن استرجاعها أو دفعها في فترات مستقبلية.

<sup>1</sup> طارق حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص569.  
<sup>2</sup> الفقرة 2، المادة 134 المتضمنة لأحكام تطبيق (ن م م)، مرجع سبق ذكره، ص18.

### ثانياً: مجال التطبيق

تطبق الضريبة المؤجلة كل المؤسسات التي تخضع إلى (ض أ ش) وفق نظام الدفع الحقيقي، بمعنى أن التي لا تدفع (ض أ ش) أو النظام الجزافي الموحد فهي غير معنية.

### الفرع الثالث: المبررات والانتقادات لطريقة الضرائب المؤجلة

لا تخلو طريقة الضريبة المؤجلة من الانتقادات على الرغم من كثرة مبرراتها.

#### أولاً: المبررات المؤيدة لاستخدام طريقة الضرائب المؤجلة

تعتبر أهم الحجج المؤيدة لاستخدام هذه الطريقة أكبر من الانتقادات المقدمة ومن أهمها:

- تحترم المبادئ المحاسبية الأساسية، فهي تظهر مبدأ الحيطة والحذر، كما تعتبر مقارنة أكثر واقعية بإعطاء الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة؛
- تسمح هذه الطريقة بربط الضريبة بالعبء أو المنتج الناتجة عنه، مما يعطي تفسير أكبر في بيان حسابات النتائج؛
- إعطاء منفعة أكبر للقوائم المالية مما يسمح للمؤسسات بإجراء مقارنة زمنية بين معلومات مماثلة على فترات مختلفة، كما تسمح بإجراء مقارنة مع المؤسسات المحلية والأجنبية، وهو ما يساعد على اتخاذ القرارات الصائبة<sup>1</sup>.

#### ثانياً: الانتقادات المقدمة لاستخدام طريقة الضرائب على الدخل

- رغم الكثير من محاسن هذه الطريقة إلا أنها لا تخلو من بعض العيوب والتي نذكر منها:
- تعتبر طريقة الضرائب المؤجلة معقدة جداً بسبب كثرة المتغيرات المطبقة، يظهر هذا التعقيد جلياً في المؤسسات الصغيرة التي تنفق من أجل متابعة مستمرة لهذه التغيرات أكبر من قدر المنفعة المتحصل عليها؛
- يمكن أن ينشأ من رفع المنتوجات والأعباء المتعلقة بالضرائب المؤجلة أرباح وهمية يعاقب عليها قانون الشركات<sup>2</sup>؛
- من الواضح أن (ن م م) عالج موضوع الضرائب المؤجلة بشكل سطحي، دون تبين أي إشارة واضحة عن منهجية التطبيق، كونها أصل أو خصم يجب إلغاؤه، وكيفية استخدام هذه الضريبة في نهايتها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> نسرين معاذ، سهيلة بن عميروش، مرجع سبق ذكره، ص40.

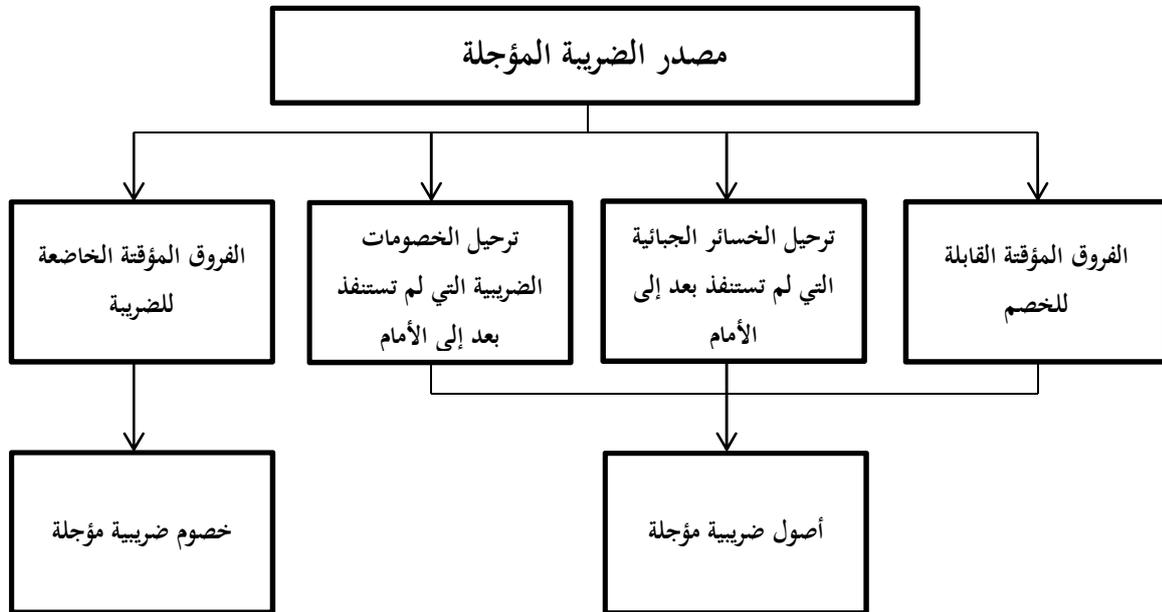
<sup>2</sup> Asia Moula, op. Cit, P47.

## المطلب الثاني: مصادر وأنواع الضريبة المؤجلة

إن الضريبة المؤجلة هي ضريبة مستقبلية ناجمة عن:

- الاختلاف بين القيمة المحاسبية والقاعدة الضريبية لأصول وخصوم الميزانية؛
  - الاختلاف الزمني بين الاثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما، وأخذه في حساب النتيجة الجبائية لدورة مالية لاحقة؛
  - عجز جبائي أو قرض ضريبي قابل للتأجيل إذا كانت نسبته إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية في الفترات اللاحقة؛
  - ترتيبات، إقصاءات أو إعادة معالجة تمت في إطار إعداد الكشوف المالية المستقبلية.
- ينتج عن ذلك نوعين من الضرائب المؤجلة: (أصول وخصوم ضريبية مؤجلة).
- والشكل التالي يوضح مصدر كل نوع من الضرائب المؤجلة:

## الشكل رقم (2-01): أنواع ومصادر الضرائب المؤجلة



**Source:** Odile Barbe, Laurent Didelot, Maitriser les IFRS, Edition Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2012, P315.

<sup>1</sup> Faouzi Zitouni, Les impôts différés entre la théorie comptable et la pratique fiscale, EL Watan Economique, article paru le 17/02/2014.

الفرع الأول: التفاوت الزمني بين القيمة المحاسبية والقاعدة الجبائية

عند إثبات أصل أو التزام ما من منظور محاسبي وفق (ن م م)، قد يختلف إثباته جبائياً وفق النصوص والقواعد الجبائية، ينشأ عن هذا الاختلال فروق مؤقتة خاضعة للضريبة "فينتج عنها (خ ض م)" أو فروق مؤقتة قابلة للخصم "فينتج (أ ض م) والمخطط أدناه يوضح ذلك:

الجدول رقم (2-03): تقسيم الضرائب المؤجلة حسب التفاوت بين القيمة المحاسبية والقاعدة الجبائية

القيمة المحاسبية للأصل > القاعدة الجبائية	أصل ضريبي مؤجل
القيمة المحاسبية للخصم < القاعدة الجبائية	
القيمة المحاسبية للأصل < القاعدة الجبائية	خصم ضريبي مؤجل
القيمة المحاسبية للخصم > القاعدة الجبائية	

المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الثاني: الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة

تنقسم الضريبة المؤجلة إلى أصول ضريبية مؤجلة وخصوم ضريبية مؤجلة:

أولاً: الخصوم الضريبية المؤجلة

وهي مبالغ ضريبية على الأرباح واجبة الدفع في فترات مستقبلية تنتج عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة<sup>1</sup>، يؤدي ذلك إلى تخفيض الضريبة في الفترة وينعكس هذا الأخير على فترات لاحقة، نكون أمام خصم ضريبي مؤجل في الحالات التالية:

- لما تكون القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية للأصل؛
- أو تكون القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية للخصم.

<sup>1</sup> قنذر بن توتة، مرجع سبق ذكره، ص 206.

### 1- الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

تعد فروق مؤقتة سوف يترتب عليها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح (الخسارة) الضريبي (ة) في الفترات المستقبلية عند استرداد قيمة الأصل أو تسوية الالتزام<sup>1</sup>، ينشأ عن هذه الفروق نقص في العبء الجبائي للفترة الحالية، يعود بزيادة هذا الأخير لفترات مستقبلية، وهو ما يستلزم نشوء خصم ضريبي مؤجل.

### 1-2- الاستثناءات المطبقة على الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

يجب تسجيل خصم ضريبي مؤجل لكل الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة ما عدا تلك الفروق التي تنشأ عن:

- الإدراج الأولي لفارق الاقتناء في المحاسبة؛
- الإدراج الأولي لأصل أو خصم في المحاسبة لصفقة لا تمثل تجمع شركات؛
- الإدراج الأولي لأصل أو خصم لا يؤثر لا على النتيجة المحاسبية ولا على النتيجة الجبائية في تاريخ إبرام الصفقة.

### ثانياً: الأصول الضريبة المؤجلة

هي مبالغ (ض أ ش) المتوقع استردادها في الفترات اللاحقة نتيجة:

- الفروق المؤقتة القابلة للخصم؛
- ترحيل الخسائر الجبائية؛
- ترحيل الخصومات الغير مستعملة.

### 2- الفروق المؤقتة القابلة للخصم

هي فروق بين القيمة المحاسبية والأساس الجبائي لأصل أو التزام ينتج عنها مبالغ واجبة الخصم عند تحديد الربح (الخسارة) الجبائي (ة) للفترات اللاحقة، وذلك عند استرداد الأصل أو تسوية الخصم، بمعنى نشوء زيادة عبء ضريبي في الفترة الحالية يقابله نقص هذا العبء في فترات لاحقة<sup>2</sup>، ونكون أمام أصل ضريبي مؤجل في الحالات التالية:

<sup>1</sup> خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص 505.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 506.

- لما تكون القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية للأصل؛
- أو تكون القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية للخصم.

## 2-2- الاستثناءات المطبقة على الفروق المؤقتة القابلة للخصم

- يجب على المؤسسة تسجيل (أ ض م) على كل الفروق المؤقتة القابلة للخصم بشرط احتمال تحقق ربح للمؤسسة في المستقبل المنظور، يستثنى من ذلك:
- فارق الاقتناء السالب الي يعالج كدخل مؤقت بموجب (م م د 22)؛
  - اندماج الأعمال؛
  - الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتصف بأنها ليست اندماج أعمال؛
  - الاعتراف الأولي لأصل أو التزام في عملية لا تؤثر لا على النتيجة المحاسبية ولا على النتيجة الجبائية.

## 3- ترحيل الخسائر الجبائية

في حالة تحقيق المؤسسة لخسارة في دورة ما، يتم خصمها من أرباح الدورات الموالية إلى غاية 04 سنوات "مدة التقادم"، يعتمد ذلك على احتمال تحقيق المؤسسة لأرباح خلال هذه الدورات، تقيد المؤسسة أصول ضريبية مؤجلة على قيمة الخسارة المتوقع تغطيتها بأرباح مستقبلية دون تجاوز مدة التقادم.

## 4- ترحيل الخصومات الضريبية غير المستعملة

بإمكان المؤسسة بتكوين أصل ضريبي مؤجل على مداخيل الديون والودائع والكفالات وكذلك مداخيل دفاتر التوفير، يحمل مبلغ الخصم الضريبي الذي يفتقع من المصدر على الضريبة على الدخل الاجمالي، حيث لا يمكن استرداد هذا المبلغ بأي حال من الأحوال وإنما يحمل على مبلغ الضريبة المستحقة، وهو الحال إذا كان مجموع التسبيقات أكبر من الضريبة المستحقة حيث يتم استرجاع الرصيد "الفرق"، أو اعتباره كتسبيق للدورة الموالية يتم تسجيله كأصل ضريبي مؤجل.

## الفرع الثالث: عمليات تنتج عنها ضرائب مؤجلة

حدد المجلس الوطني للمحاسبة أهم العمليات التي ترتبط بموضوع الضرائب المؤجلة والتي سنتطرق إلى بعضها بشكل موجز وهي:

• المصاريف القبلية المسجلة ضمن الأموال الخاصة:

أثناء الانتقال من (م م و) إلى (ن م م) تم ترصيد هذه المبالغ بجعل الحساب 115 "تسويات ناتجة عن تغيير في السياسات المحاسبية" والحساب 133 "أض م" مدينين. في نهاية كل دورة يتم تسوية الحساب 133 "أض م" سنويا مع الحساب 692 "فرض الضريبة على أض م" إلى أن يتم ترصيده.

• فارق إعادة التقييم:

يوجد نوعين من إعادة التقييم:

- إعادة التقييم القانوني؛

- إعادة التقييم الحر.

مهما كان النوع المطبق من طرف المؤسسة، فقط إعادة التقييم الخاضع للضريبة ينشأ عنه خصوم ضريبة مؤجلة، مثل فارق إعادة التقييم أثناء الانتقال من (م م و) إلى (ن م م)، حيث تم تقييد الحساب 105 "فارق إعادة التقييم" في المدين، مع الحساب 134 "خض م" في الدائن والذي يتم تسويته في نهاية كل دورة.

• الفرق بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي:

يسمح (ن م م) للمؤسسة باختيار طريقة ومدة الاهتلاك التي تسمح لها بالاستهلاك الأمثل للمنافع الاقتصادية المتعلقة بالاستثمار، مما يؤدي أحيانا إلى ظهور فروق بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي الذي يسبب فروقا دائمة أو مؤقتة تكون لها المؤسسة:

- أصول ضريبية مؤجلة (الاهتلاك المحاسبي < الاهتلاك الجبائي)؛

- أو خصوم ضريبة مؤجلة إذا كان العكس؛

- كما لا تسجل المؤسسة أية ضريبة مؤجلة إذا كانت أمام فروق دائمة.

• المؤونات الغير قابلة للخصم:

تكون المؤسسة مؤونات تتعلق بمعاشات التقاعد، العطل، ومؤونات منح المردودية إلخ، وبما أن هذه المؤونات تتعلق بفترات مستقبلية وجب على المؤسسة تكوين أصول ضريبة مؤجلة على هذه المؤونات لما ينتج عنها من فروق مؤقتة تؤثر على النتيجة الجبائية.

• النواتج والأعباء المتعلقة بدورات سابقة:

يعتبر النظام المحاسبي المالي النواتج والأعباء التي لم تسجل في الدورات السابقة وتسلمت المؤسسة وثائقها في الدورة الحالية كأخطاء يجب تسجيلها في حسابات النتائج وتقيدتها في الحساب 115 فقط إذا كانت مبالغها معتبرة، والتي تكون عنها إما أصول ضريبية مؤجلة إن كانت أعباء، أو خصوم ضريبية مؤجلة إن كانت نواتج، أما إذا كانت مبالغها غير معتبرة فإنها تسجل في الحسابات الخاصة بها.

• عقود الإيجار التمويلي؛

• النواتج والأعباء والأرباح والخسائر المسجلة في رؤوس الأموال؛

• التحديث المتعلق بالديون والحقوق والحسابات بالعملة الأجنبية؛

• مصاريف البحث والتطوير؛

• الخسائر الجبائية؛

• الخصومات الضريبية الغير مستعملة؛

• تغيير في المعدلات والقوانين الجبائية؛

• النتائج المتعلقة بالمجمعات؛

• الاتحاد، الاقتناء والتنازل.

المطلب الثالث: محاسبة الضريبة المؤجلة

سنقوم في هذا المطلب بالتطرق إلى كيفية تحديد كل من القاعدة الضريبية ومراحل تحديد الضريبة المؤجلة، بعدها المعالجة المحاسبية للأصول والخصوم الضريبية المؤجلة وكيفية عرضها في القوائم المالية.

الفرع الأول: القاعدة الضريبية ومراحل تحديد الضريبة المؤجلة

كأساس في محاسبة الضرائب المؤجلة معرفة كيفية تحديد القاعدة الضريبية ومراحل تحديد الضريبة المؤجلة.

### أولاً: تحديد القاعدة الضريبية

تعرف القاعدة الضريبية لأصل أو لخصم على أنها القيمة المرتبطة بذلك الأصل أو الخصم للأغراض الضريبية<sup>1</sup>.

وتوجد ثلاث أوجه لتحديد القاعدة الضريبية المتعلقة بأصل أو خصم<sup>2</sup>:

1- القاعدة الضريبية لأصل ما هي عبارة عن المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية مقابل منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستندفق للمؤسسة عند استرداد المبلغ المسجل لهذا الأصل، وإن لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية للأصل تساوي مبلغه المسجل.

2- القاعدة الضريبية لخصم ما عبارة عن المبلغ المسجل ناقص المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية بخصوص هذا الالتزام في الفترات اللاحقة في حالة كون الإيراد المستلم مقدماً، وتكون القاعدة الضريبية للالتزام الناشئ هي قيمته المسجلة ناقص أي مبلغ للإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة في الفترات اللاحقة.

3- في حالة وجود بعض العمليات التي لا يعبر عنها كأصول أو خصوم في الميزانية، فإن القاعدة الضريبية عبارة عن ذلك المبلغ الذي سيتم قبول خصمه أو فرض دفعه من طرف إدارة الضرائب للعمليات اللاحقة، مثلاً كاعتراف المؤسسة بتكاليف البحث والتطوير كعبء في تحديد النتيجة المحاسبية، ولا يسمح باقتطاعها في تحديد النتيجة الجبائية حتى فترة لاحقة مما ينتج عن ذلك أصل ضريبي مؤجل.

### ثانياً: مراحل تحديد الضريبة المؤجلة

لتحديد الضريبة المؤجلة يجب المرور بعدة مراحل وهي كالتالي<sup>3</sup>:

1- الاعتراف: هي عملية تقييمها المؤسسة من أجل تحديد وتوضيح الخصوم والأصول الضريبية المؤجلة لمصلحة الضرائب حيث يجب عليها:

- الاعتراف بالخصوم الضريبية المؤجلة لكافة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة؛

- الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة لكافة الفروق القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي المستقبلي محتمل توفره لطره هذه الفروق منه؛

<sup>1</sup> خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص508.

<sup>2</sup> Djellol Boubillr, Pratique du système comptable financier, MBI Sétif, 2008, P45.

<sup>3</sup> نسرين معاذ، سهيلة بن عميروش، مرجع سبق ذكره، ص52.

- الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة لقاء الخسائر الجبائية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.
- 2- القياس:** الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة يجب أن تقاس بموجب معدلات الضرائب المتوقع تطبيقها في الفترة التي يتحقق فيها الأصل، أو يسدد الالتزام بناء على المعدلات والقوانين الضريبية المتوقعة أو السارية فعلاً بتاريخ الميزانية.
- 3- العرض:** يجب أن تعرض الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة بشكل منفصل عن باقي الأصول والخصوم الأخرى في الميزانية، بحيث تميز في سطر مستقل.
- 4- التصفية:** تجري المؤسسة مقاصة بين الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة المتعلقة بها بشروط:
  - إذا كان للمؤسسة حق مشروع لإجراء المقاصة؛
  - إذا كانت الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة تعود لضرائب الأرباح المفروضة في نفس سلطات الضرائب.
- 5- الإفصاح:** يجب الإفصاح بشكل منفصل عن جميع مكونات العبء الضريبي وتضم<sup>1</sup>:
  - أي تعديلات معترف بها في الفترة الجارية عن ضريبة تتعلق بفترات سابقة؛
  - مبلغ عبء الضريبة المؤجلة الذي نشأ عن فروق مؤقتة وطبيعة الأدلة الداعية له؛
  - مبلغ عبء الضريبة المؤجلة الذي يعود إلى تغييرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة؛
  - مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً؛
  - الأعباء الضريبية الناشئة عن تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل؛
  - مبلغ العبء الضريبي الذي يعود إلى التغييرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي تؤثر في تحديد صافي الربح أو الخسارة المتعلق بالفترة الحالية؛
  - إجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحساب حقوق الشركاء؛

<sup>1</sup> خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص 508.

- العبء الضريبي الذي يعود للبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة؛
- شرح العلاقة بين الربح المحاسبي وعبء الضريبة؛
- شرح التغيرات الطارئة على معدل الضريبة المطبق مقارنة مع الفترة السابقة؛
- مبلغ الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع، الخسائر الجبائية والخصومات الضريبية الغير مستخدمة والتي لم يعترف لها بأصل ضريبي مؤجل في الميزانية.

### الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق (ن م م)

سننكلم في هذا الفرع عن مدون المحاسبات المتعلقة بالضرائب المؤجلة، وبعدها سنوضح طريقة تسجيل الضريبة المؤجلة .

#### أولاً: قائمة حسابات الضريبة المؤجلة وفق (ن م م)

- وضع (ن م م) استناداً للمعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل" قائمة الحسابات التي تتعلق بالضريبة المؤجلة والتي نلخصها فيما يلي:
- **د/133 الضرائب المؤجلة أصول:** يأتي هذا الحساب للإفصاح عن الأصول الضريبية المؤجلة الواجب استردادها في فترات لاحقة؛
- **د/134 الضرائب المؤجلة خصوم:** ويقيد في هذا الحساب الخصوم الضريبية المؤجلة الواجب تسديدها في فترات لاحقة؛
- **د/692 فرض الضريبة المؤجلة أصول:** يأتي هذا الحساب لتقييد عملية استرداد مبلغ الأصول الضريبية المؤجلة لصالح المؤسسة؛
- **د/693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم:** يقيد في هذا الحساب عملية تسديد مبلغ الخصوم الضريبية المؤجلة الواقعة على عاتق المؤسسة.

#### ثانياً: التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة

حتى تكون قواعد تسجيل الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة واضحة وشفافة، فقد بين (ن م م) كن كيفية حساب وتقييد هذه الضرائب المؤجلة:

## 1- حساب الضريبة المؤجلة

يحسب مبلغ الضريبة المؤجلة وفق العلاقة التالية:

$$\text{مبلغ الضريبة المؤجلة} = \text{القاعدة الضريبة للضريبة المؤجلة} \times \text{معدل الضريبة المطبق}$$

## 2- تقييد الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة

بعد حساب مبلغ الضريبة المؤجلة يتم تقييدها كالاتي:

1-2- إذا كانت الضريبة المؤجلة أصل: فيكون الحساب 133 "الضرائب المؤجلة أصول مدين مع الحساب 692 فرض الضرائب المؤجلة أصول دائن ويكون التسجيل كما يلي:

المبلغ		البيان	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
X	X	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة على الأصول  تقييد (أ ض م)	133	692

2-2- إذا كانت الضريبة المؤجلة خصم: فيكون الحساب 134 "الضرائب المؤجلة خصم مدين مع الحساب 693 فرض الضرائب المؤجلة خصوم دائن ويكون التسجيل كما يلي:

المبلغ		البيان	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
X	X	خصوم ضريبية مؤجلة فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم  تقييد (خ ض م)	693	134

**ملاحظة:** يتم تسوية مبلغ الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة كل سنة إما بزيادة أو نقص أو إلغاء وتتم هذه التسوية بطريقتين:

- إما بتسوية الضريبة المؤجلة المكونة في الدورة السابقة ثم تكوين ضريبة مؤجلة جديدة في الدورة الحالية؛

- أو بإجراء مقاصة بين مبالغ الضريبة المؤجلة وإجراء تسوية إذا كان للمؤسسة الحق المشروع في إجراء المقاصة.

### الفرع الثالث: عرض الضريبة المؤجلة في القوائم المالية

تظهر مبالغ الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة في الميزانية و حساب النتائج مع شرح لهذه المبالغ وكيفية تحديدها في الملحق<sup>1</sup>.

#### أولاً: الميزانية

تظهر الأصول الضريبية المؤجلة ضمن الأصول غير الجارية، كما تظهر الخصوم الضريبية المؤجلة ضمن الخصوم غير الجارية، حيث تنشأ هذه الأخيرة عادة من الفروق المؤقتة التي تمثل الفرق بين القيمة المحاسبية "المبلغ الدفترى في الميزانية" وبين القاعدة الجبائية لأصل أو التزام ما.

كما يمكن للمؤسسة إجراء مقاصة بين الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة، في هذه الحالة لا يظهر إلا الرصيد الذي يكون إما أصل ضريبي مؤجل أو خصم ضريبي مؤجل.

#### ثانياً: حساب النتائج

قد تظهر هذه الضرائب المؤجلة في جانب الأعباء أو النواتج إذا نتجت الضريبة عن:

- صفقة أو نشاط سواء تم الاعتراف به مباشرة في الأموال الخاصة في نفس الفترة أو في فترات أخرى؛
- إعادة دمج المؤسسة.

#### ثالثاً: المعلومات المدرجة في الملحق:

- يجب تقديم وشرح التأثيرات المتعلقة بالضريبة المؤجلة في الميزانية وحساب النتائج وذلك بإضافة معلومات تكميلية في الملحق وتشمل:
- معلومات حول طرق التسجيل المحاسبي المتعلقة بالضريبة المؤجلة؛
- معلومات حول الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة المدرجة في الميزانية ومصادرهما؛
- معلومات حول الضريبة على الأرباح بصفة عامة المدرجة في حساب النتائج.

<sup>1</sup> طارق حماد، مرجع سبق ذكره، ص 571.

خلاصة الفصل:

يؤدي عدم التوافق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية إلى التأثير على الوعاء الضريبي لحساب الضريبة المسحقة من جهة، كما يؤدي إلى ظهور فروق مؤقتة خاضعة للضريبة وأخرى قابلة للاسترداد ينعكس تأثيرها على فترات لاحقة ينشأ عنها ما يسمى بأصول أو خصوم ضريبية مؤجلة.

بعد معرفة الضريبة المؤجلة والضريبة المستحقة يمكن معرفة الضريبة على الأرباح التي تتحملها الشركة لقاء قيامها بنشاطها الاستغلالي، وبفضل النظام المحاسبي المالي وتبنيه للمعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل" استطاعت المؤسسات معالجة وإبراز هذه الضرائب في قوائمها المالية لإعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة وما تتحمله من أعباء ضريبية، كما يسمح بالمقارنة الزمنية والمكانية واتخاذ القرارات الصائبة.

# الفصل الثالث: دراسة حالة الشركة الوطنية للنقل البري

## مقدمة الفصل:

بعد الدراسة النظرية للعملية المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية، ودورها وأهميتها في تحديد كل من الضرائب المستحقة، والضرائب المؤجلة، كان من الضروري تنوير هذا العمل بدراسة تطبيقية، لمعرفة واقعية الموضوع في المؤسسات الجزائرية، ومدى توافقها مع القوانين والقواعد المشار إليها في الجانب النظري.

ونظرا للمكانة الاقتصادية للشركة الوطنية للنقل البري من خلال نقل البضائع، ولما كان أحد مراكز الفرع SNTR transport متواجد في ولاية سطيف، أردنا إجراء دراسة ميدانية للموضوع على مستوى هذا المركز، وبالضبط في مصلحة المحاسبة، قصد اثراء المكتسبات العلمية والاستفادة من الخبرات الميدانية.

لأجل ذلك سنقسم الفصل إلى ثلاث مباحث، يتعلق الأول بتقديم الشركة ككل، ثم الفرع، ثم مكان التربص، وسنخصص الثاني بتحديد النتيجة المحاسبية للفرع SNTR transport ثم المعالجة الجبائية لها، كما سنتكلم في آخر مبحث عن الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة والمعالجة المحاسبية المتعلقة بهما.

## المبحث الأول: الشركة الوطنية للنقل البري SNTR

سنتكلم في هذا المبحث عن واقع النقل قبل وبعد ظهور الشركة الوطنية للنقل البري، والتعريف بمختلف فروعها، ثم الفرع SNTR transport والذي يعد بمثابة القلب النابض للشركة، ثم مركز سطيف وبالضبط مصلحة المحاسبة والمالية.

## المطلب الأول: تقديم الشركة الوطنية للنقل البري SNTR

سنتكلم في هذا المطلب عن المجمع SNTR، نشأته وتطوره، وأهم فروعها.

## الفرع الأول: تعريف بالشركة

**SNTR (La Société Nationale des Transports Routiers)** هي شركة مساهمة (SPA) تملكها الدولة، يتمثل نشاطها الرئيسي في نقل البضائع عبر الطرقات داخل الوطن و خارجه، أنشأت في 27 مارس 1967 ولا زالت تتوسع وتنمي نشاطاتها حتى أصبحت في 2002 تعرف بـ (SNTR groupe)، تساهم الشركة الوطنية للنقل البري عبر الطرقات في النقل داخل الجزائر وتدعمه من حيث خدماتها المقدمة في مجال النقل من جهة ومن جهة أخرى بإفادته من خبراتها الميدانية والواسعة وكفاءاتها المختلفة، لذا صنفتها الجزائر من بين الشركات الوطنية ذات الأهمية الاقتصادية.

## الفرع الثاني: نشأة وتطور الشركة

بمقتضى القرار رقم (58/67) المؤرخ في 27 مارس 1967 تم انشاء الشركة الوطنية للنقل البري بعد حل الديوان الوطني للنقل. وبتاريخ 22 جويلية 1967 تم اصدار قرار جديد يحمل رقم (130/67) يتضمن تحديد الدور الأساسي للشركة الوطنية للنقل البري، في سنة 1967 تم فتح مجال أمام مؤسسات النقل الثلاثة (SNTR, SNTF, SNTV) بتوفير وسائل نقل على قدر المهام المحددة لكل منهم، رغم صدور هذه القرارات المركزية إلا أنها كانت هناك مشاكل تنظيمية حيث أن الشركة تعتمد على مركزية التسيير لمختلف نشاطاتها على حساب البنية الهيكلية، مما كان سببا في أن المؤسسة لم تستطع بلوغ الأهداف المسطرة، في سنة 1977 تغيير هيكل الشركة الوطنية للنقل البري باتباع سياسة التسيير اللامركزي ما استدعى تكييف وزيادة عدد الوحدات عبر التراب الوطني، في عام 1997 تم تنظيم أول ندوة حول تنمية الشركة، دفعت بها للانخراط في عقد تأدية اختتمته بشكل ايجابي سنة 1999، فخرجت منها بقرارات أهمها:

● تحديد استراتيجية تنموية تعرف بديمومة الشركة فيما يخص متطلبات الزبون.

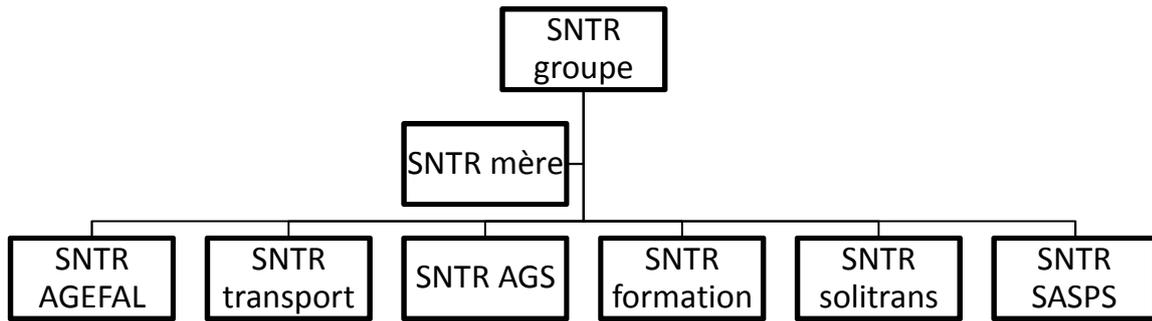
● اعادة نشر فروع للشركة و ذلك بهدف:

- الرفع من رقم الأعمال من خلال اعادة تطوير سياستها التجارية؛
- الحد من مصاريف المستخدمين (بالتحكم في التوظيف ونظام التعويضات)؛
- تكييف اجراءاتها بإدخال قدر أكبر من المرونة في عملها.

### الفرع الثالث: فروع الشركة الوطنية للنقل البري وتحديد مهمة كل واحد

للتكيف مع احتياجات السوق ومواجهة المنافسين قامت الشركة الوطنية للنقل البري بتغيير هيكلتها بإنشاء فروع لأجل تنفيذ استراتيجية جديدة مبنية على الفصل بين مختلف النشاطات وابتداء من 01 جانفي 2002 تحولت إلى مؤسسة مالية على المستوى القانوني وإلى مجمع (groupe) صناعي على المستوى الاقتصادي والشكل الآتي يوضح ذلك:

### الشكل رقم (3-01): فروع الشركة الوطنية للنقل البري



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات من الشركة SNTR transport.

### • SNTR mère: هي الوحدة الأصلية التي يتفرع عنها باقي الفروع، يتمثل دورها في:

- تصميم (concevoir) استراتيجية المجموعة؛

- تسيير محفظة الأسهم؛

- التأطير؛

- متابعة و تقييم نجاعة الفروع؛

- تدعيم التعاضد (synergies) بين الفروع؛

- تجميع عمليات الفروع و إعداد القوائم المالية المجمعة للفروع.

أما بالنسبة للفروع، فإن كل واحد يسير نشاطا خاصا به، وقد يملك ارتباطات وظيفية أو تجارية مع الفروع الأخرى. وهي كالاتي:

• **SNTR AGEFAL** : (agence de gestion de fret d'Algérie) يقدر رأسمالها بـ 200 مليون دج، مهمتها إدارة الشحن، النقل، واستئجار وسائل النقل. تضم 05 مراكز جهوية و 40 مركز نقل عبر التراب الوطني، من أبرز مهامها:

- هندسة النقل من محاولة إيجاد حلول أنسب، وتقديم نصائح للعملاء لنقل بضائعهم.

- السمسة من خلال البحث عن شركات تملك وسائل نقل من جهة وعملاء يحتاجون نقل بضائعهم من جهة أخرى.

- الإدارة من حيث التجنيد والتنقيب على البضائع.

• **SNTR transport**: كانت تعرف بـ (logitrans) قبل سبتمبر 2013. يقدر رأسمالها بـ 1 مليار دج، هي المسؤولة عن تنفيذ عمليات النقل والامداد للبضائع التي تتلقاها من **AGEFAL**، تضم 5 مراكز جهوية و 17 مركز نقل موزعة على التراب الوطني، فهو الفرع الذي يحمل الشعلة في المجمع.

• **SNTR AGS**: يقدر رأسمال هذه الشركة بـ 1 مليون دج، مهمتها الرئيسية هي القيام ببراء المواقع (parcs) للشركات لتخزين سلعها، حاليا يتواجد بها 3 مراكز.

• **SNTR solitrans**: يقدر رأسمالها بـ 1 مليون دج، تعتبر الشركة من نوع SPA تهتم بكل ما يتعلق بالإعلام الآلي ك شراء المعدات والأدوات لوحدة المجمع وإصلاح وصيانة الأجهزة المتوفرة التي بها خلل، كما يقوم بإعداد البرامج اللازمة لباقي الوحدات ومحاولة تطويرها، حاليا بها مركز واحد يتواجد في الشركة الأم.

• **SNTR SASPS**: (الشركة الجزائرية للحراسة وتقديم الخدمات) أنشأت حديثا في 2010، يقدر رأسمالها بـ 1 مليون دج، تقوم بأمن وحراسة فروع المجمع الباقية، كما تقوم بمهمة الحراسة على شركات أخرى متعاقدة معها.

• **SNTR formation**: تتولى مسؤولية تكوين عمال ومستخدمي الشركة في جميع المجالات (محاسبة ومالية، تسيير الموارد البشرية، الإعلام الآلي، السائقين...) حسب احتياجات وحدات الفروع من أجل تكوين يد عاملة مؤهلة وكفاءات بشرية مندمجة.

### المطلب الثاني: دراسة الفرع SNTR transport

سنتحدث في هذا المطلب عن تعريف بالشركة (الفرع) SNTR transport، أهم مهامها، وتنظيمها.

#### الفرع الأول: تعريف للفرع SNTR transport

يعد الفرع SNTR transport فرع من فروع المجمع، SNTR يختص بالنقل البري للبضائع والإمداد، تم إنشائه في 01 جانفي 2002 تحت اسم logitrans برأس مال قدره 500 مليون دج، ثم تغيير اسمها إلى SNTR transport ورفع رأسمالها إلى 1مليار دج وذلك في سبتمبر 2013. SNTR transport هي التي أخذت المشعل في SNTR تتمتع بالعديد بسنوات الخبرة من الشركة الأم كما توفر جميع منافع التكنولوجيات الجديدة في ميدان النقل والإمداد حيث قامت بتطوير خدمات مصممة لتلبية احتياجات عملائها في ميدان النقل والإمداد، تشرف حاليا على العديد من المشاريع كتزويد المؤسسات التي تحتاج إلى اللوجستيك وخدمات مصممة لتلبية متطلباتهم المتغيرة باستمرار.

#### الفرع الثاني: مهام الفرع SNTR transport

يهتم الفرع SNTR transport بمجموعة من الوظائف، أهمها:

- نقل البضائع داخل الوطن وخارجه إلى تونس، ليبيا، النيجر، مالي وموريتانيا.
- تقديم مساعدات للنقل لاسيما فيما يتعلق بالطرود الثقيلة والكبيرة الحجم.
- نقل ومناولة البضائع للتصدير من خلال مساعدة الدولة الممنوحة لها في إطار تعزيز الصادرات خارج المحروقات.
- تقديم الخدمات اللوجستية والإمداد لعملائها .
- صيانة، إصلاح، تجديد وإعادة تأهيل مركباتها الجرارة ومقطوراتها وموارد مستأجرة.
- توزيع قطع الغيارات والإطارات.

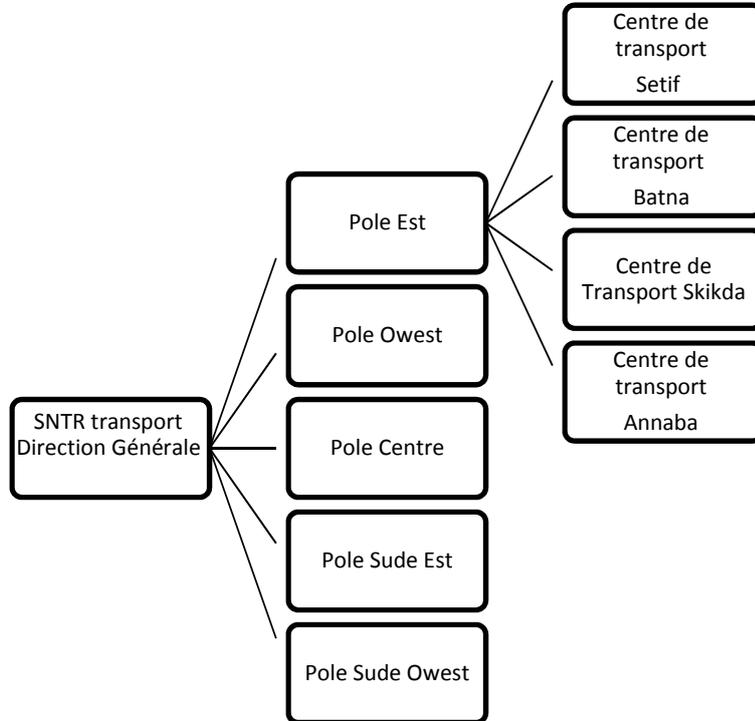
## الفرع الثالث: هيكلية وتنظيم الشركة SNTR transport

تتكون الشركة (الفرع) من:

- 1- مديرية عامة
- 2- أربعة فروع وهي كالتالي:
  - رئيس اللوجستيات والنقل DLT.
  - المديرية العامة للتخطيط ومراقبة التشغيل DPCG.
  - مديرية الموارد البشرية والوسائل العامة DRHM.
  - مديرية المحاسبة والمالية DFC.

كما تحتوي الشركة SNTR transport على 5 مراكز جهوية، يتفرع منها 17 مركز نقل موزعة على الراب الوطني والشكل أدناه يوضح ذلك:

## الشكل رقم (3-02): مراكز الفرع SNTR transport



المصدر: وثائق الشركة الوطنية للنقل البري SNTR transport، مركز النقل سطيف.

## المطلب الثالث: وصف مركز النقل سطيف

سننظر في هذا المطلب بوصف مركز سطيف محل التبرص، أهم كفاءاته، هيكلته، ومهام كل مصلحة.

## الفرع الأول: تعريف بالمركز

يقع مركز سطيف للشركة الوطنية للنقل البري في المنطقة الصناعية لمدينة سطيف وباعتباره احدى مراكز SNTR transport، فإن نشاطه الرئيسي يتمثل في عملية النقل لعملائه، فهو من المؤسسات القلائل التي تقدم هذه الخدمات ان لم نقل الوحيدة في المنطقة، غير أن اهتمام المركز موجه لعمليات النقل باعتبارها الأكثر طلبا من طرف العملاء، لذا فهو يحرص كل الحرص على ارضاء زبائنه من خلال توفير الجودة في خدماته المقدمة. يركز المركز نشاطه على السوق المحلية عملا على الوصول إلى جميع المناطق في التراب الوطني من خلال توفير وسائل نقل قادرة على السير لمسافات طويلة. أما فيما يخص زبائن المركز فهو يتعامل مع شركات اقتصادية (B to B) ومن أبرزهم SIMAC, NAFTAL وتتعامل مع مؤسسات الدولة (B to G) ومن أهمها الجيش MDN، كما تتعامل هي الأخرى مع مستهلكين نهائيين (B to C).

## الفرع الثاني: كفاءات وتنظيم مركز النقل بسطيف

يتمتع مركز سطيف كغيره من مراكز SNTR transport بكفاءات وله نفس التنظيم.

## أولاً: الكفاءات البشرية، المادية والتقنية

يوظف المركز خاصة، والشركة الوطنية للنقل البري عموماً عمال، سائقين واداريين يتمتعون بخبرة عالية، وتعمل على تطوير كفاءاتهم بوضع خطة طموحة لتكوينهم وتدريبهم وتحسين أداء الإدارة عن طريق اقامة دورات تكوينية في الفرع SNTR formation كما تحاول تعميم استخدام التكنولوجيات الجديدة للمعلومات والاتصالات والتأقلم مع التغييرات والتطورات الجديدة.

كما يعتمد المركز في عمليات النقل على الشاحنات وذلك لتوفر هذا النوع من الوسائل ومناسبته لخدمة النقل التي تقدمها الشركة وكذا طبيعة البضائع المنقولة، خاصة أن أغلب نشاطه محلي، يتوفر لدى مركز النقل سطيف حالياً حظيرة تتكون من 21 شاحنة من نوع: VOLVO, MAN, DAF، 20 شاحنة قيد الاستغلال، وشاحنة معطلة.

يواجه المركز مشاكل في النقل نظراً لمحدودية الوسائل المتوفرة لديه، مما أدى به إلى استئجار وتوقيع عقود مع الخواص لتغطية النقص في وسائل النقل وتوفير عمليات النقل الخاصة والنوعية.

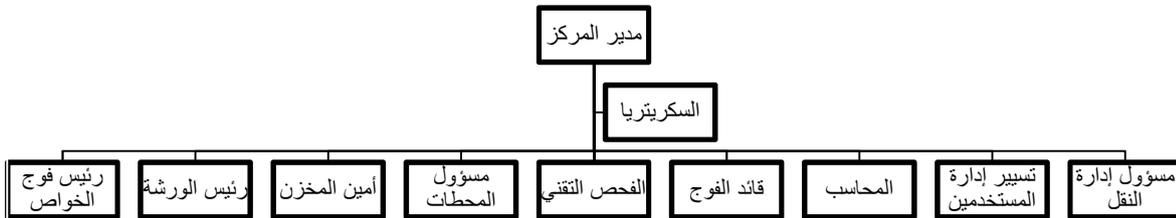
يستخدم نظام GPS لتحديد مسار الشاحنات وإدارة عمليات النقل عن بعد، إرشاد السائقين ومعرفة مدة السير، المسافة المقطوعة وسرعة الشاحنة، فهو يساعد على إعداد مخطط سير أكثر فعالية لكسب الوقت، كما يعمل على تحسين مستوى الأداء، و خفض الحوادث.

يتم الاتصال في الوحدة عن طريق الهاتف بدرجة كبيرة نظرا لتسهيله لعملية الاتصال بين أفراد الشركة، السائقين، عملاء الشركة والخواص (مالكي الشاحنات). ومن ثم يأتي الفاكس والبريد العادي وهما من أقدم وسائل الاتصال لجعل العملية أكثر ادارية وذات مصداقية.

### ثانيا: الهيكل التنظيمي لمركز النقل بسطيف

يعتمد مركز النقل بسطيف وجميع المراكز الأخرى التابعة للفرع SNTR transport هيكل تنظيمي يشرح كيفية تنظيم العنصر البشري داخل المركز، وتحديد وظائف ومهام كل فرد داخل المركز.

### الشكل رقم (3-03): الهيكل التنظيمي لمركز النقل بسطيف



**المصدر:** وثائق الشركة الوطنية للنقل البري SNTR transport، مركز النقل بسطيف.

### ثالثا: مهام ودور كل مصلحة في المركز

- **مدير المركز:** يتولى مسؤولية تسيير الموارد البشرية والمادية المتاحة للمركز وتحقيق المخطط والأهداف المسطرة مع احترام التكلفة، الوقت و جودة الخدمة المقدمة.
- **السكريتريا:** تقوم بالتنسيق بين المصالح المختلفة داخل الوحدة، كما تتولى التعامل مع المراكز والفروع الأخرى من حيث البريد الصادر والوارد.

- **مسؤول إدارة النقل:** تتولى ضمان ومتابعة مدى تطبيق مخطط النقل وإعداد الوثائق اللازمة (كإعداد حوصلة يومية لعمليات النقل، والتقارير الشهري لرقم الأعمال...) كما تهتم ببرمجة الشاحنات ووسائل النقل بالتعاون مع منسق النقل الجهوي ومراقبة كل الشاحنات التي تمر على المركز.
- **مسير الموارد البشرية:** يقوم بالتسيير الإداري لمستخدمي الشركة، إعداد رواتب العمال، متابعة الترقيات وكل ما يتعلق بالموارد البشرية (كالتوظيف، التقاعد، القرارات، العطل).
- **المحاسب:** مهمته المتابعة اليومية لمصاريف الوحدة، تسجيل كل العمليات المحاسبية لإعداد القوائم المالية للوحدة، إجراء كل العمليات المالية الفورية المتعلقة بالبنك والصندوق، و العمل على إعداد تقرير شهري حول كل العمليات المحاسبية لإرساله إلى مصلحة المالية والمحاسبة للمديرية الجهوية.
- **رئيس الفوج:** يتولى مهمة التسيير المحكم والفعال للإمكانيات البشرية المتمثلة في السائقين والمادية المتمثلة في الشاحنات التابعة للشركة لتوجيههم نحو أماكن تواجد الطلبيات عبر مراكز التراب الوطني والحرص على مدى تنفيذ مخطط النقل المطبق من طرف السائقين.
- **رئيس فوج الخواص:** ويقوم باستقبال مالكي الشاحنات الخواص المتعاقدين مع الشركة وتوجيههم نحو أماكن وجود الطلبيات وذلك لتغطية النقص في الوحدات.
- **الفحص التقني:** يتولى المراقبة التقنية وجميع الفحوصات للمركبات والشاحنات الداخلة إلى المركز قصد صيانتها والتنفيذ الجيد لمخططات النقل.
- **رئيس المحطة:** يحرص على تزويد الشاحنات بالوقود سواء التابعة للوحدة أو لوحات أخرى وحتى الشاحنات التي يملكها المتعاقدون مع الشركة.
- **رئيس المخزن:** وهو مسؤول عن مستودع يحتوي على قطع الغيار وأدوات تستعمل في الصيانة ولا يمكن إخراج أي قطعة إلا بعد استلام ورقة طلب ممضية من طرف رئيس مصلحة الصيانة حيث يتم تقديم نسخة من هذه الوثيقة لمصلحة المحاسبة أيضا.
- **رئيس الورشة:** يقوم بمتابعة جميع أعمال الصيانة لمركبات النقل من حيث الكهرباء، الميكانيك .. وغيرها من مستلزمات الصيانة.

## الفرع الثالث: مصلحة المالية والمحاسبة

في هذا الفرع سنعرف مصلحة المالية والمحاسبة، كما سنذكر أهم مصالحها.

## أولاً: تعريف بمصلحة المالية والمحاسبة

تعتبر من أهم المصالح الرئيسية لكل شركة وهو الحال بالنسبة لمركز النقل سطيف فهي بمثابة المرآة العاكسة للوحدة بإعطائه صورة حقيقية لمدى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل الوحدة من حيث تسجيل ومتابعة جميع العمليات المحاسبية والمالية اليومية قصد إعداد القوائم المالية التي تعبر عن الصورة الصادقة للشركة، وتوضح وضعيتها المالية.

## ثانياً: مهام مصلحة المالية والمحاسبة

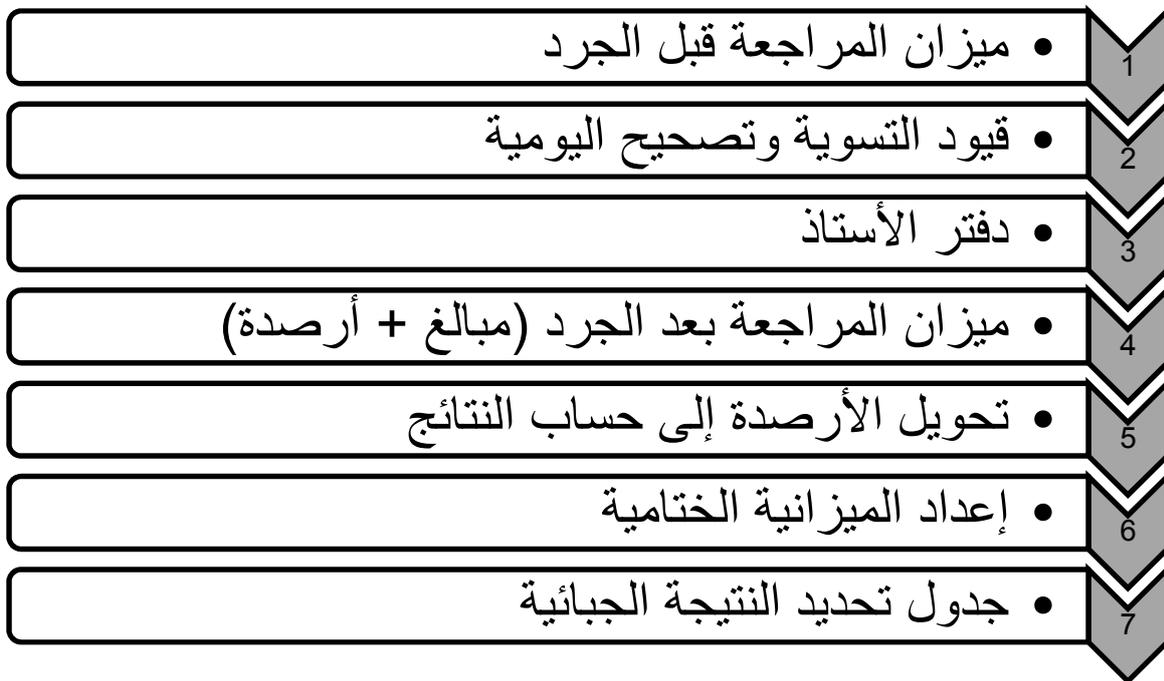
يقوم المحاسب على مستوى المصلحة بالمهام الآتية:

- تسجيل العمليات المحاسبية في اليومية (شراء، أجر، بنك، الصندوق..)؛
- إعداد القوائم المالية الشهرية (حساب النتائج الشهري) السداسية والسنوية (الأصول، الخصوم، حسابات النتائج، جدول التدفقات النقدية..)؛
- الإشراف على عملية الجرد المادي والمحاسبي؛
- القيام بالعمليات المالية المتعلقة بالوحدة والمتمثلة في البنك والصندوق؛
- إعداد التصاريح الجبائية وشبه الجبائية؛
- مسك وملئ السجلات المحاسبية للوحدة (سجل الجريدة اليومية، سجل الجرد...).

## المبحث الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للفرع SNTR transport

يتم إعداد النتيجة الجبائية بناء على النتيجة المحاسبية، والتي تعتبر تتويجا لما قامت به من عمليات أثناء الدورة، أيضا لا يمكن معرفة نتيجة الدورة إلا بعد قيام المؤسسة بما يسمى بأعمال نهاية السنة من حيث قيامها بأعمال الجرد، قيود التسوية ثم إقفال الحسابات، وعليه يمكن تلخيص عملية تحديد النتيجة المحاسبية ثم النتيجة الجبائية كالآتي:

## الشكل رقم (3-04): مراحل إعداد النتيجة المحاسبية ثم النتيجة الجبائية



**المصدر:** من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات من الشركة SNTR transport.

يتم تحديد النتيجة المحاسبية للشركة SNTR transport بعد تجميع الوثائق الختامية (ميزانية ختامية وحساب النتائج) للمراكز التابعة لها وإدخال التسويات اللازمة عليها، ثم إعداد الميزانية المجمعة و حساب النتائج بعد القيام بإجراءات التجميع على مستوى المديرية العامة المتواجدة بالجزائر العاصمة، ونظرا لعدم إتمام الوثائق الختامية المتعلقة بدورة 2014 لظروفها الخاصة، فقد أجرينا دراستنا على دورة 2013.

## المطلب الأول: تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية الختامية

تحدد النتيجة المحاسبية للدورة المالية من خلال الميزانية بالفرق بين جانب الأصول وجانب الخصوم، ونميز بين حالتين، إن كانت النتيجة موجبة يعتبر ربحاً للشركة، وإن كانت النتيجة سالبة، فتعد خسارة تتحملها الشركة.

## الفرع الأول: جانب أصول الشركة SNTR transport

يوضح الشكل التالي ميزانية أصول الشركة SNTR transport لدورة 2013:

## الجدول رقم (3-01): ميزانية أصول الشركة SNTR transport في 2013/12/31

الأصول المالية	إجمالي دورة 2013	إهلاكات وأرصدة دورة 2013	المبلغ الصافي لدورة 2013	صافي دورة 2012
الأصول المثبتة (غير الجارية)				
فارق الشراء	727 238	727 238	420 227	429 247
التبديلات المعنوية	9 240 727 898	5 800 560 607	3 440 167 232	2 711 612 357
التبديلات العينية	56 793 696		56 793 696	63 523 842
التبديلات الجارية	62 956 930		62 956 930	69 849 188
إنجازها				
التبديلات المالية				
<b>مجموع الأصول غير الجارية</b>	<b>9 361 205 761</b>	<b>5 800 867 617</b>	<b>3 560 338 144</b>	<b>2 845 414 634</b>
الأصول الجارية				
المخزونات والمنتج قيد التصنيع	89 104 407		89 104 407	86 414 860
الزبائن	1 508 660 358	13 831 764	1 494 828 594	2 613 580 031
المدينين الآخرين	812 481 556		812 481 556	696 427 038
الضرائب	97 895 905		97 895 905	67 503 268
الأصول الجارية الأخرى				
توظيفات وأصول مالية جارية				
أموال الخزينة	149 641 076		149 641 076	265 610 851
<b>مجموع الأصول الجارية</b>	<b>2 657 783 303</b>	<b>13 831 764</b>	<b>2 643 951 539</b>	<b>3 729 536 047</b>
<b>المجموع العام للأصول</b>	<b>12 018 989 064</b>	<b>5 814 699 381</b>	<b>6 204 289 683</b>	<b>6 574 950 681</b>

المصدر: وثائق الشركة الوطنية للنقل البري SNTR transport، مركز النقل سطيف.

## الفرع الثاني: جانب خصوم الشركة SNTR transport

يوضح الشكل التالي ميزانية خصوم الشركة SNTR transport لدورة 2013:

**الجدول رقم (02-3): ميزانية خصوم الشركة SNTR transport في  
2013/12/31**

المبلغ الصافي لدورة 2012	دورة 2013	الخصوم المالية
		<b>رؤوس الأموال الخاصة</b>
500 000 000	1 000 000 000	رأس المال الصادر
100 329 311	58 897 578	رأس المال المطلوب
60 389 505	35 648 101	احتياطات التجميع
115 312 553	119 766 058	النتيجة الصافية
		رؤوس الأموال الأخرى، ترحيل من جديد
<b>776 031 369</b>	<b>1 214 311 737</b>	<b>مجموع رؤوس الأموال</b>
		<b>الخصوم غير الجارية</b>
1 768 528 188	1 936 541 798	القروض والديون المالية
		الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)
37 867 978	37 240 829	الديون الأخرى غير الجارية
		المؤونات المنتوجات المدرجة سلفا
<b>1 806 396 165</b>	<b>1 973 782 627</b>	<b>مجموع الخصوم غير الجارية</b>
		<b>الخصوم الجارية</b>
1 532 585 074	1 513 595 441	الموردون والحسابات الملحقة
280 666 127	257 753 455	الضرائب
2 179 271 947	1 244 846 424	الديون الأخرى
		خزينة الخصوم
<b>3 992 523 148</b>	<b>3 016 195 319</b>	<b>مجموع الخصوم الجارية</b>
<b>6 574 950 681</b>	<b>6 204 289 683</b>	<b>المجموع العام للخصوم</b>

المصدر: وثائق الشركة الوطنية للنقل البري SNTR transport، مركز النقل سطيف.

## الفرع الثالث: تحديد النتيجة المحاسبية

كما تقدم آنفا، فإن تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية يتم بالفرق بين مجموع أصول الشركة وخصومها، والجدول التالي يوضح ذلك:

## الجدول رقم (3-03): تحديد النتيجة المحاسبية

دورة 2012	دورة 2013	البيان
6 574 350 681	6 204 289 683	مجموع الأصول
6 514 561 177	6 168 641 582	مجموع الخصوم
<b>60 389 505</b>	<b>35 648 101</b>	<b>نتيجة الدورة (ربح)</b>

**المصدر:** من إعداد الطالب اعتمادا على ميزانية الشركة SNTR transport

لدورة 2013 .

حققت الشركة SNTR transport نتيجة موجبة (ربح) خلال دورة 2013 والتي قدرت بـ **35 648 101** دج، غير أن هذه النتيجة تعد منخفضة مقارنة بدورة 2012 والتي قدرت بـ **60 389 505** دج، يقدر هذا الانخفاض بنسبة **40,96%** يمكن أن نفسره نتيجة ارتفاع الأعباء المالية الناتجة عن تسديد الإيجار المالي لسنوات سابقة، قدر هذا الارتفاع بمبلغ **79 829 968** دج أي بنسبة **887.92%** والموضح في حسابات النتائج.

وكما أشرنا في الفصل الأول أن نتيجة الدورة إذا كانت ربح تسجل في جانب الخصوم وبإشارة موجبة كما هو الحال في ميزانية الخصوم للشركة.

#### المطلب الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حساب النتائج

تحدد نتيجة الدورة من خلال حساب النتائج بحساب الفرق بين مجموع إيرادات الشركة "مجموعة 7" ونفقاتها "مجموعة 6".

وبما أن الشركة SNTR transport هي شركة خدمات، فإن النظام المحاسبي المالي بين أهم الأعباء والنواتج التي يجب أن تظهر فيه، كما بين وجوب إعداد شكل هذا الحساب تبعا لطبيعة الأعباء والنواتج "حساب النتائج حسب الطبيعة" والذي تظهر فيه النتائج التدريجية (القيمة المضافة، إجمالي فائض الاستغلال، النتيجة العملياتية، النتيجة المالية، النتيجة العادية قبل الضرائب، النتيجة الصافية للأنشطة العادية، النتيجة غير العادية) وصولا إلى النتيجة النهائية للدورة المالية.

والجدول الآتي يوضح نتيجة دورة 2013، والدورة التي قبلها 2012 من خلال حساب النتائج بالنسبة للشركة SNTR transport:

## الجدول رقم (3-04): حساب النتائج للشركة SNTR transport في 2013/12/31

دورة 2012	دورة 2013	التعيين
1 697 232 996	1 834 046 327	المبيعات والمنتجات الملحقة تغيرات المخزون ومنتجات مصنعة أو قيد التصنيع
10 941 854	71 218 283	الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
<b>1 708 174 850</b>	<b>1 905 264 610</b>	<b>إنتاج السنة المالية (1)</b>
987 541 337	1 057 621 089	المشتريات المستهلكة
32 247 774	24 108 241	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
<b>1 019 789 111</b>	<b>1 081 729 330</b>	<b>إستهلاكات السنة المالية (2)</b>
<b>688 385 739</b>	<b>823 535 280</b>	<b>القيمة المضافة للاستغلال (3) = (1) - (2)</b>
685 037 716	816 682 677	أعباء المستخدمين
50 842 087	48 227 078	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
<b>47 493 064</b>	<b>41 374 476</b>	<b>إجمالي فائض الاستغلال (4)</b>
559 068 447	590 644 915	المنتجات العملياتية الأخرى
17 053 869	22 726 819	الأعباء العملياتية الأخرى
418 346 116	429 636 961	المخصصات للاهلاكات،
19 264 772	11 225 373	المؤونات، وخسارة القيمة
11 679 763	53 527 740	استرجاع خسائر القيمة والمؤونات
<b>68 589 389</b>	<b>139 209 026</b>	<b>النتيجة العملياتية (5)</b>
7 545	121 955	المنتجات المالية
8 998 194	88 828 162	الأعباء المالية
<b>8 990 649-</b>	<b>88 706 207-</b>	<b>النتيجة المالية (6)</b>
<b>59 598 740</b>	<b>50 502 819</b>	<b>النتيجة العادية قبل الضرائب (7) = (6) + (5)</b>
17 692 447	7 837 229	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
18 483 211-	7 017 489	الضرائب الموجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
		مجموع منتجات الأنشطة العادية
		مجموع أعباء الأنشطة العادية
<b>60 389 505</b>	<b>35 648 101</b>	<b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية (8)</b>
		عناصر غير عادية (عناصر يجب تبنيها)
		عناصر غير عادية (أعباء يجب تبنيها)
		<b>النتيجة غير العادية (9)</b>
<b>60 389 505</b>	<b>35 648 101</b>	<b>صافي نتيجة السنة المالية (10)</b>

المصدر: وثائق الشركة الوطنية للنقل البري SNTR transport، مركز النقل سطيف.

## المطلب الثالث: تحديد النتيجة الجبائية انطلاقاً من النتيجة المحاسبية

يتم تحديد النتيجة الجبائية انطلاقاً من النتيجة الجبائية بإجراء تعديلات عليها، وذلك بإضافة بعض الأعباء لا يعتبرها القانون الجبائي "الاستردادات" وطرح بعض الإيرادات "التخفيضات"، لتظهر بعد ذلك النتيجة الجبائية التي تعد بمثابة الوعاء الضريبي.

## الفرع الأول: جدول تحديد النتيجة الجبائية

يلخص النموذج (ج 09) والموضح أدناه عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية الخاصة بالشركة SNTR transport لدورة 2013:

### الجدول رقم (3-05): تحديد النتيجة الجبائية لدورة 2013

المبلغ	البيان	
35 648 101	ربح	1- النتيجة الصافية للسنة المالية
	عجز	
<b>2- الإدماجات (الاستردادات)</b>		
6 398 844	أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال	
301 169	حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم	
	حصص الإشهار المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم	
3 335 996	مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم	
	الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم	
	الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم	
49 116 197	المؤونات غير القابلة للخصم	
136 955	الاهتلاكات غير القابلة للخصم	
	مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم	
	الاهتلاكات غير القابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقد القرض الإيجاري للمقرض المستأجر	
	الإيجارات خارج النتيجة المالية للمقرض المؤجر	
7 837 229	الضريبة المستحقة على النتائج	الضريبة على أرباح الشركة
7 017 489	الضرائب المؤجلة "متغيرة"	
	خسائر القيمة غير القابلة للخصم	
3 323 295	العقوبات و الغرامات غير القابلة للخصم	
	فوارق تحويل الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية	
	استردادات أخرى	
<b>78 083 391</b>	<b>مجموع الإدماجات</b>	
<b>3- الخصومات</b>		
5 196 423	فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها	
	فوائض وحواصل القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة	
	المدائيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركة أو تلك المعفاة صراحة	
	الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري للمقرض المؤجر	
	الإيجارات خارج النتيجة المالية للمقرض المؤجر	
	تكلمة الاهتلاكات	
77 186 153	خصومات أخرى	
<b>82 382 576</b>	<b>مجموع الخصومات</b>	
<b>4- العجز السابق القابل للخصم</b>		
	عجز السنة 20	
	<b>المجموع القابل للخصم</b>	
31 348 916	ربح	النتيجة الجبائية (4+3+2+1)
	عجز	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق الشركة SNTR transport.

## الفرع الثاني: تحليل الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

بعد إجراء مجموع التعديلات على النتيجة المحاسبية لشركة SNTR transport نجد أنها تختلف عن النتيجة الجبائية والتي يحسب عليها مقدار الضريبة على أرباح الشركات.

## أولاً: حساب الفرق بين النتيجتين

يوضح الجدول أدناه مقدار الفرق بين نتيجة الشركة SNTR transport المحاسبية ونتيجتها الجبائية لدورة 2013:

## الجدول رقم (3-06): تحديد الفرق بين النتيجتين لدورة 2013

المبلغ	البيان
31 348 916	النتيجة الجبائية
35 648 101	النتيجة المحاسبية
<b>4 299 185</b>	<b>الفرق بين النتيجتين</b>

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على جدول تحديد النتيجة الجبائية

## ثانياً: تحليل الفرق بين النتيجتين

بناءً على جدول تحديد النتيجة الجبائية يمكن القول أن الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والذي قدر في دورة 2013 بـ **4 299 185** دج إلى مجموع الاستردادات والتخفيضات، فنجد في جهة الاستردادات مبلغ معتبر قدره **49 116 197** دج، بنسبة **62,90%** يرجع إلى "المؤونات غير القابلة للخصم" والتي تتكون من عطل، ومعاشات التقاعد، ومنح المردودية إضافة إلى كل من الضرائب المستحقة بـ **7 837 229** دج، والضرائب المؤجلة بـ **7 017 489** دج، أما من جهة التخفيضات فنجد مبلغ **77 186 153** دج، والذي نسبته **93,69%** من مجموع التخفيضات يتمثل في مجموع المؤونات التي خصصت سابقاً والتي خرجت أو تحققت خلال دورة 2013.

ينشأ عن هذا الفرق والذي سببته مجموع الاستردادات والتخفيضات ما يلي:

- **فروق دائمة:** وهي مجموع الاستردادات والتخفيضات التي تكون نهائية، والتي لا تنعكس آثارها على فترات مستقبلية.
- **فروق مؤقتة:** وهي فروق ينعكس تأثيرها على الفترات المستقبلية باسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام وتنقسم الفروق المؤقتة إلى:

- فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: ينشأ عنها خصوم ضريبية مؤجلة؛
- فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع: ينشأ عن هذا النوع أصول ضريبية مؤجلة.

#### الفرع الثالث: تحديد الفروق المؤقتة

نحاول من خلال الجدول أدناه تحديد الفروق المؤقتة وما ينتج عنها من ضرائب مؤجلة لدورة 2013 وذلك باعتمادنا على جدول تحديد النتيجة الجبائية:

#### الجدول رقم (3-07): تحديد الفروق الزمنية والضرائب المؤجلة الناتجة عنها

أض م/خ ض م	الضريبة	الأساس الضريبي	الفروق الزمنية
أض م	1 534 644,34	6 138 577,37	مؤونات معاشات التقاعد
أض م	9 997 333,64	39 989 334,57	مؤونات العطل
أض م	747 071,24	2 988 284,97	مؤونات منح المردودية
أض م	12 279 049,23-	49 116 196,91	مجموع المؤونات
أض م	19 296 538,25	77 186 153,00	المؤونات المحققة
أض م	<b>7 017 489,02</b>	<b>28 069 956,09</b>	<b>مجموع الفروق الزمنية</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق الشركة SNTR transport.

نلاحظ أن مجموع الإستردادات والتخفيضات تعتبر فروق دائمة لا تؤثر على الفترات المستقبلية، ما عدا المؤونات غير القابلة للخصم من جهة الاستردادات بمبلغ قدره **49 116 196 دج** والتي نشأ عنها أصل ضريبي مؤجل قدر مبلغه **12 279 049 دج**، ومن جهة التخفيضات لدينا مبلغ **77 186 153 دج** يعود إلى المؤونات المحققة خلال دورة 2013، مما أدى إلى خفض الأصول الضريبية المؤجلة بمبلغ **19 296 538 دج**.

نشأ عن مجموع الفروق الزمنية التي قدرت بـ **28 069 956 دج** أصول ضريبية مؤجلة قدرت بـ **7 017 489 دج**، وهو نفس المبلغ الذي يظهر في الضرائب المؤجلة (المتغيرة) في جدول تحديد النتيجة الجبائية.

## المبحث الثالث: الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة

بعد تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للشركة SNTR transport، سيتم في هذا المبحث تحديد ومعالجة كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة لدورة 2013.

## المطلب الأول: الضريبة المستحقة

تفرض إدارة الضرائب على الشركة SNTR transport معدل 25%، وذلك قبل دورة 2014، أما بالنسبة لنتيجة هذه الأخيرة فقد تم تغيير هذا المعدل إلى 23% بموجب المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وحسب قانون المالية لسنة 2015 يتم تطبيق هذا المعدل ابتداء من 31 ديسمبر 2014، ولما كانت الدورة المعينية هي دورة 2013، فقد طبقنا معدل 25%.

## الفرع الأول: أسس حساب التسبيقات

تحسب أقساط التسبيقات على أساس ضرائب دورتي 2011 و2012، والجدول التالي يوضح نتائج الدورات والضريبة المستحقة على كل دورة:

## الجدول رقم (3-08): تحديد الضريبة المستحقة

الدورات	2011	2012	2013
نتيجة الدورة	19 480 198-	70 769 785	31 348 916
الضريبة المستحقة	5 000	17 692 447	7 837 229

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق الشركة SNTR transport.

نلاحظ من خلال الجدول أن نتيجة دورة 2011 خسارة بمقدار **19 480 198 دج**، يلزم قانون الضريبة الشركة في هذه الحالة دفع مبلغ **5 000 دج** كحد أدنى للضريبة المستحقة، والذي ارتفع إلى **10 000 دج**، يمكن أن نكون عن هذه النتيجة "خسارة" أصل ضريب مؤجل قدره **4 870 049,5 دج**.

## الفرع الثاني: حساب التسبيقات وقسط التسوية

تحسب أقساط التسبيقات على أساس ضرائب دورتي 2011 و2012 وبعد ظهور نتيجة الدورة لسنة 2013 تقوم الشركة بحساب رصيد التسوية المتعلق بالدورة والجدول التالي يوضح أقساط التسبيقات ورصيد التسوية للدورة:

## الجدول رقم (3-09): أقساط التسبيقات ورصيد التسوية

فترة التسديد	المبلغ	طريقة الحساب	الأقساط
10 مارس 2013	1 500	0,3x5 000	التسبيق الأول
12 جوان 2013	10 613 986,2	(2x0,3x17 692 447) 1500-	التسبيق الثاني
15 نوفمبر 2013	5 307 743,1	0,3x17 692 447	التسبيق الثالث
03 أبريل 2014	8 086 000,3	10 613 986,2+1 500) (5 307 743,1+ 7 837229 -	رصيد التسوية

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق الشركة SNTR transport.

بعد حساب هذه التسبيقات يتم التصريح بها لدى مصلحة الضرائب في النموذج (ج 50)، بالنسبة لرصيد التسوية يصرح به في الوثيقة (ج 04 مكرر).

نلاحظ من خلال الجدول أن مجموع التسبيقات الذي قدر بـ **15 923 229,3** دج أكبر من مبلغ الضريبة المستحقة **7 837229** دج لدورة 2013، يرحل الفرق والذي قدر مبلغه بـ **8 086 000,3** دج إلى دين للمؤسسة على الضرائب على أرباح الشركات.

## الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية للضريبة المستحقة

## أولاً: تسجيل التسبيقات

حسب فترات التسديد تدفع المؤسسة التسبيقات الثلاثة ما يلزمها وتفيد كالاتي:

المبلغ		2013/03/10	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1 500	1 500	تسبيقات على (ض أش) بنوك الحسابات الجارية	512	44411
		دفع التسبيق الأول للضريبة المستحقة		

المبلغ		2013/06/12	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
10 613 986,2	10 613 986,2	تسبيقات على (ض أ ش) بنوك الحسابات الجارية دفع التسبيق الثاني للضريبة المستحقة	512	44411

المبلغ		2013/11/15	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
5 307 743,1	5 307 743,1	تسبيقات على (ض أ ش) بنوك الحسابات الجارية دفع التسبيق الثالث للضريبة المستحقة	512	44411

ثانيا: الضريبة المستحقة

بتاريخ 03 أفريل 2014 ظهرت نتيجة دورة 2013، قيدت لها الضريبة المستحقة كالاتي:

المبلغ		2014/04/03	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
7 837229	7 837229	الضرائب على أرباح الشركات الدولة - الضرائب على النتائج تثبيت (ض أ ش) لدورة 2013	44412	695

ثالثا: رصيد التسوية

بعد تسوية الرصيد بين مجموع التسبيقات والضريبة المستحقة تسجل الشركة القيد التالي:

المبلغ		2014/04/03	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
15 923 229,3	7 837229 8 086 000,3	الدولة - الضرائب على النتائج دين للمؤسسة على (ض أ ش) تسبيقات على (ض أ ش) تقييد ائتمان ضريبي على (ض أ ش)	44411	44412 44414

### المطلب الثاني: الأصول الضريبية المؤجلة في الشركة SNTR transport

تكون شركة SNTR transport مؤونات معاشات التقاعد، مؤونات العطل وما يتعلق بها من ضمان اجتماعي، ومؤونات منح المردودية، تنشأ عن هذه المؤونات ضريبية مؤجلة نتيجة وجود فارق زمني بين الإثبات المحاسبي لعبء واحتسابه في النتيجة الجبائية لسنة لاحقة مستقبلية. ولأن (القيمة المحاسبية للالتزام "مبلغ المؤونة" أكبر من الأساس الجبائي "معدوم" لعدم اعتراف الإدارة الضريبية بهذا النوع من المؤونات) يكون لهذه المؤونات أصل ضربي مؤجل.

#### الفرع الأول: معالجة الأصول الضريبية المؤجلة

سنقوم في هذا الفرع بمعالجة الأصول الضريبية المتعلقة بالمؤونة المكونة لدورة 2013.

#### أولاً: مؤونات معاشات التقاعد

حسب المادة 136-2 من المرسوم التنفيذي لتاريخ 2009/03/25، يمكن للشركة تكوين مؤونة بخصوص معاشات التقاعد الخاصة بعمال الشركة.

#### 1- حساب مؤونة معاشات التقاعد

تختلف عناصر حساب مؤونة معاشات التقاعد من شركة لأخرى، بالنسبة لشركة SNTR transport فإن العناصر التي تدخل في حساب (م م ت) هي:

أ- احتمال البقاء حتى 60 سنة: حسب إحصائيات الديوان الوطني للإحصاء يكون كالتالي:  
الجدول رقم (3-10): احتمال البقاء حتى 60 سنة

السن الحالي	احتمال البقاء
30-20	0,804
35-30	0,814
40-35	0,824
45-40	0,834
50-45	0,844
55-50	0,854
أكبر من 55	1

المصدر: وثائق الشركة SNTR transport حسب إحصائيات الديوان الوطني للإحصاء.

ب- احتمال عدم الرحيل: يحسب وفق علاقة (1- معدل دوران العمال) المدة الباقية قبل التقاعد.

معدل دوران العمال = العمال الداخليين والخارجيين خلال السنة/اليد العاملة في نهاية الدورة.

في نهاية 2013 فإن معدل دوران العمال قدر بـ 10%.

ت- معامل التحديث: ويساوي  $(1+6\%)$  المدة الباقية قبل التقاعد/2.

تمثل 6% معدل القرض البنكي.

ث- معدل الأقدمية: ويحسب وفق علاقة:

(الأقدمية على 60 سنة - المدة الباقية قبل التقاعد)/الأقدمية على 60 سنة.

ج- الأقدمية في الشركة: وتحدد هذه الأقدمية حسب الاتفاقية الجامعة للشركة

- الأقدمية  $\geq 5$  سنوات  $\leftarrow$  ج = 0.

- الأقدمية  $\geq 10$  سنوات  $\leftarrow$  ج = 60 000.

- الأقدمية  $< 10$  سنوات  $\leftarrow$  ج = 120 000.

تحسب مؤونة معاشات التقاعد بضرب العناصر السابقة في بعضها:

$$\text{مؤونة معاشات التقاعد} = \text{أ} \times \text{ب} \times \text{ت} \times \text{ث} \times \text{ج}$$

## 2- المعالجة المحاسبية لمعاشات التقاعد

قدرت (م م ت) لدورة 2013 بالنسبة للشركة SNTR transport بـ 6 138 577 دج،

نشأ عنها أصل ضريبي مؤجل قدر بـ  $(6 138 577 \times 25\%) = 1 534 644,34$  دج

تتم المعالجة المحاسبية لذلك كالآتي:

المبلغ		2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
6 138 577	6 138 577	مخصصات مؤونات معاشات التقاعد مؤونات معاشات التقاعد تقييد (م م ت) لدورة 2013	153300	681533

المبلغ		2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1 534 644	1 534 644	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض الضريبة المؤجلة على الأصول (أض م) على (م م ت) لدورة 2013	692000	133000

#### ثانيا: مؤونات العطل

تكون الشركة SNTR transport مؤونات للعطل، تتكون هذه المؤونات من قسمين، قسم للعطل قدر لدور 2013 بـ **31 751 152,79** دج والقسم الثاني لما يتعلق بها من ضمانات اجتماعية (26%) قدرت بـ **8 238 181,78** دج، نشأ عن كليهما أصل ضريبي مؤجل قدر الأول بـ **7 937 788,88** دج والثاني بـ **2 059 545,46** دج وتفيد كالتالي:

المبلغ		2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
31 751 153	31 751 153	مؤونات العطل عطل خاصة بالعمال يجب دفعها تقييد مؤونة العطل لدورة 2013	428200	631110

المبلغ		2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
8 238 182	8 238 182	مؤونات الضمانات الاجتماعية الأعباء الواجب دفعها للضمان الاجتماعي تقييد (م ض إ) لدورة 2013	43800	631100

المبلغ		2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
7 937 789	7 937 789	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض الضريبة المؤجلة على الأصول (أ ض م) لمؤونات العطل لدورة 2013	692000	133000

المبلغ		2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2 059 545	2 059 545	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض الضريبة المؤجلة على الأصول (أ ض م) على (م ض إ) لدورة 2013	692000	133000

### ثالثا: مؤونة المردودية

تكون الشركة SNTR transport مؤونة للمردودية لعمالها، تحسب هذه المؤونة بالنسبة للعمال الإداريين على أساس (الشهر الحالي - 1)، أما بالنسبة لسائقي الشاحنات فتحسب على أساس (الشهر الحالي - 2)، قدرت لدورة 2013 بـ **2 988 284,97** دج، نشأ عنها أصل ضريبي مؤجل قيمته **747 071,24** دج وقد يتم تقييدها كما يلي:

المبلغ		2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2 988 284	2 988 284	مؤونة منح المردودية منح مردودية مستحقة للعمال تنشيت مؤونة المردودية لدورة 2013	421000	638070

المبلغ		2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
740 071	740 071	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض الضريبة المؤجلة على الأصول (أض م) لمؤونة المردودية لدورة 2013	692000	133000

### الفرع الثاني: تسوية الضرائب المؤجلة

خلال دورة 2014، نجد أن المؤونات المكونة خلال دورة 2013، منها ما تحقق فعليا، ومنها ما لم يتحقق، فيتم تسويتها وذلك بالمقارنة بين المؤونة المكونة والمبلغ المحقق "المؤونة المحققة" إن وجدت، نتطرق من خلال هذه التسويات إلى تسوية الأصول الضريبية المؤجلة المتعلقة بهذه المؤونات، ولما كانت هذه التسويات تتم بنفس الطريقة اخترنا مؤونة معاشات التقاعد مع افتراض مبالغ نظرا لعدم توفر الوثائق الختامية للشركة SNTR transport لدورة 2014.

### أولا: عدم تحقق المؤونة

عند عدم تحقق المؤونة خلال الدورة المالية نصبح أمام "مؤونة بدون هدف" يتم تسويتها في نهاية هذه الدورة.

**مثال 01:** كونت الشركة SNTR transport خلال 2013 مؤونة لمعاشات التقاعد قدرت بـ **6 138 577 دج**، لم يخرج أحد من العمال للتقاعد خلال دورة 2014.

**الحل 01:** في هذه الحالة ينتظر إلى نهاية دورة 2014 ويتم تسويتها كما يلي:

المبلغ		2014/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
6 138 577	6 138 577	مؤونات معاشات التقاعد استرجاع مؤونات معاشات التقاعد تسوية (م م ت) المتعلقة بدورة 2013	786000	153300

المبلغ		2014/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1 534 644	1 534 644	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة على الأصول إلغاء (أض م) على (م م ت) لدورة 2013	133000	692000

يمكن للمؤسسة مقارنة هذه المؤونة و(أض م) مع التي سيتم تكوينها في نهاية 2014 ثم إما بزيادة مؤونة مكملة أو خفض المؤونة السابقة أو إبقاءها على حالها إذا كانت بنفس المبلغ.

#### ثانيا: تحقق المؤونة

عند الخروج الفعلي لمبلغ المؤونة المكونة نجد أنفسنا أمام ثلاث حالات:

#### الحالة 01: المؤونة المكونة < المؤونة المحققة

نقوم في هذه الحالة باستعمال المؤونة وتسديد مبالغها المستحقة مع تسوية (أض م) أثناء استعمالنا لهذه المؤونة ثم تسوية (إنقاص) المؤونة و(أض م) بمقدار الفرق في نهاية الدورة.

**مثال 02:** خلال 2014، تم إحالة مجموعة من عمال الشركة للتقاعد قدر المبلغ المتعلق بمعاشات التقاعد بـ **3 125 577 دج**.

**الحل 02:** خلال 2014 وأثناء خروج العمال للتقاعد نقوم بالتسجيلات التالية:

المبلغ		2014	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
3 125 577	3 125 577	مؤونات معاشات التقاعد أعباء واجب دفعها للمستخدمين استعمال (م م ت) المتعلقة بدورة 2013	428000	153300

المبلغ		2014	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
3 125 577	3 125 577	أعباء واجب دفعها للمستخدمين بنوك الحسابات الجارية تسديد معاشات التقاعد	512017	428000

المبلغ		2014	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
781 394	781 394	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة على الأصول تسوية (أ ض م) للمعاشات المدفوعة	133000	692000

وبعد المقارنة بين المؤونة المكونة والمؤونة المحققة و(أ ض م) الموضحة في الجدول أدناه نقوم بإنقاص مبلغ الفرق بين المؤونتين وما يتعلق به من (أ ض م):

### الجدول رقم (3-11): المقارنة بين المؤونة المكونة والمؤونة المحققة 1

البيان	مبلغ المؤونة	(أ ض م)
المؤونة المكونة	6 138 577	1 534 644
المؤونة المحققة	3 125 577	781 394
الفرق	3 013 000	753 250

المصدر: من إعداد الطالب.

المبلغ		2014/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
3 013 000	3 013 000	مؤونات معاشات التقاعد استرجاع مؤونات معاشات التقاعد تسوية (م م ت) المتعلقة بدورة 2013	786000	153300

المبلغ		2014/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
753 250	753 250	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة على الأصول إلغاء (أض م) على (م م ت) لدورة 2013	133000	692000

### الحالة 02: المؤونة المكونة > المؤونة المحققة

نقوم في هذه الحالة باستعمال المؤونة وتسديد مبالغها المستحقة مع تسوية (أض م) أثناء استعمالنا لهذه المؤونة ثم زيادة مؤونة مكملة للأولى و(أض م) بمقدار الفرق.

**مثال 03:** خلال 2014، تم إحالة مجموعة من العمال للتقاعد قدر المبلغ المتعلق بمعاشات التقاعد بـ **7 385 577 دج**.

### الحل 03: خلال 2014، وأثناء خروج العمال للتقاعد نقوم بالتسجيلات التالية:

المبلغ		2014	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
7 385 577	7 385 577	مؤونات معاشات التقاعد أعباء واجب دفعها للمستخدمين استعمال (م م ت) المتعلقة بدورة 2013	428000	153300

المبلغ		2014	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
7 385 577	7 385 577	أعباء واجب دفعها للمستخدمين بنوك الحسابات الجارية تسديد معاشات التقاعد	512017	428000

المبلغ		2014	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1 846 394	1 846 394	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة على الأصول تسوية (أ ض م) للمعاشات المدفوعة	133000	692000

وبعد المقارنة بين المؤونة المكونة والمؤونة المحققة و(أ ض م) الموضحة في الجدول أدناه نقوم بزيادة مؤونة بمقدار الفرق بين المؤونتين وما يتعلق به من (أ ض م):

### الجدول رقم (3-12): المقارنة بين المؤونة المكونة والمؤونة المحققة 2

البيان	مبلغ المؤونة	(أ ض م)
المؤونة المكونة	6 138 577	1 534 644
المؤونة المحققة	7 385 577	1 846 394
الفرق	1 247 000-	311 750-

المصدر: من إعداد الطالب.

المبلغ		2014/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1 247 000	1 247 000	مخصصات مؤونات معاشات التقاعد مؤونات معاشات التقاعد زيادة (م م ت) المخصصة في 2013	153300	681533

المبلغ		2014/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
311 750	311 750	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض الضريبة المؤجلة على الأصول زيادة (أ ض م) المتعلقة (م م ت)	692000	133000

**الحالة 03: المؤونة المكونة = المؤونة المحققة**

في هذه الحالة نقوم باستعمال المؤونة المكونة وتسديد مبالغها المستحقة مع تسوية (أ ض م) أثناء استعمالنا لهذه المؤونة فقط.

**مثال 04:** خلال 2014، تم إحالة مجموعة من العمال إلى التقاعد، قدر مبلغ معاشات التقاعد بنفس مبلغ المؤونة المكونة **6 138 577 دج**.

**الحل 04:** أثناء خروج العمال إلى التقاعد نقوم مباشرة بتقبيد التسجيلات التالية

المبلغ		2014	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
6 138 577	6 138 577	مؤونات معاشات التقاعد أعباء واجب دفعها للمستخدمين استعمال (م م ت) المتعلقة بدورة 2013	428000	153300

المبلغ		2014	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
6 138 577	6 138 577	أعباء واجب دفعها للمستخدمين بنوك الحسابات الجارية تسديد معاشات التقاعد	512017	428000

المبلغ		2014	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1 534 644	1 534 644	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة على الأصول تسوية (أ ض م) للمعاشات المدفوعة	133000	692000

**المطلب الثالث: حالات أخرى للضريبة المؤجلة**

نظرا لعدم وجود حالات أخرى فعلية تعالج الأصول والخصوم الضريبة المؤجلة على مستوى الشركة SNTR transport، وقصد إثراء الموضوع ارتأينا إضافة هذا المطلب والذي يشمل حالات أخرى افتراضية تتعلق بموضوع الضرائب المؤجلة.

## الفرع الأول: خصوم ضريبية مؤجلة

تنتج عن عدة حالات (خ ض م) نذكر منها:

## الحالة 01: فارق إعادة التقييم

اقتنت الشركة SNTR transport مبنى بتاريخ 2004/01/02 بـ 8 000 000 دج، يهتك هذا الأخير على 25 سنة، قدر الإهلاك المتراكم في 2013/12/31 بمبلغ 3 200 000 دج، ولما قامت الشركة بإعادة التقييم الحر بقرار من مجلس الإدارة، ارتفعت قيمته الأصلية إلى 12 000 000 دج وتلخص المعلومات في الجدول التالي:

## الجدول رقم (3-13): إعادة تقييم المبنى

البيان	المبلغ قبل إعادة التقييم	المبلغ بعد إعادة التقييم	الفرق
القيمة الإجمالية	8 000 000	12 000 000	4 000 000
الإهلاك المتراكم	3 200 000	4 800 000	1 600 000
القيمة المحاسبية	4 800 000	7 200 000	2 400 000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات الشركة.

ينشأ عن فارق إعادة التقييم (خ ض م) وتتم معالجته كالتالي:

المبلغ		2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1 600 000	4 000 000	مبنى إهلاك مبنى فارق إعادة التقييم	213000	281300
2 400 000		إعادة تقييم المبنى	105000	

المبلغ		2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
600 000	600 000	فارق إعادة التقييم خصوم ضريبية مؤجلة على الفارق	105000	134000
		(خ ض م) على إعادة تقييم المبنى		

المبلغ		2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
480 000	480 000	مخصصات الإهلاكات والمؤونات إهلاك مبنى قسط إهلاك المبنى لدورة 2013 15/(4 800 000 - 12 000 000)	281300	681000

المبلغ		2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
4 000	4 000	خصوم ضريبية مؤجلة فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم (خ ض م) على الدورة 2013 %25x(320 000 - 480 000)	693000	134000

### الحالة 02: نواتج سنوات سابقة

**تذكير:** حسب الفقرة 138-4 من (ن م م) "26 جويلية 2008" فإن الأعباء والنواتج التي لم تسجل في سنوات سابقة، تعتبر كتصحيح للأخطاء يتم تقييدها في السنة الجارية في الحساب 115 إذا كانت مبالغها معتبرة تؤثر في النتيجة.

في 30 جوان 2013 تسلم محاسب الشركة SNTR transport وصل بنكي يتعلق بفوائد الثلاثي الرابع من السنة 2012، قدرت هذه الفوائد بـ 1 800 000 دج، تم اقتطاع من المصدر مبلغ 200 000 دج أي بنسبة 10% كضرائب على هذه الفوائد.

تتم معالجة هذه النواتج "فوائد بنكية" كالاتي:

المبلغ		2013/06/30	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
500 000 1 500 000	1 800 000 200 000	بنوك الحسابات الجارية ضرائب على النواتج المالية خصوم ضريبية مؤجلة (2X10X25%) الترحيل من جديد (تصحيح أخطاء) تقييد الفوائد المالية المتعلقة بدورة 2012	134000 115000	512017 444000

المبلغ		2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
500 000	500 000	خصوم ضريبية مؤجلة فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم تقييد (خ ض م) المتعلقة بالفوائد البنكية	693000	134000

### الفرع الثاني: أصول ضريبية مؤجلة

تنتج (أ ض م) عن عدة حالات نذكر منها:

#### الحالة 01: خسارة جبائية

**تذكير:** يجب على الشركة تقييد (أ ض م) في حالة وجود خسارة جبائية ولا تكون إلا في حالة احتمال تحقيق ربح خاضع للضريبة في السنوات المستقبلية دون تجاوز مدة التقادم (04 سنوات).

حققت الشركة خسارة جبائية قدرت بـ 2 000 000 دج في نهاية دورة 2012، مع وجود احتمال كبير تحقيق ربح مستقبلي خاضع للضريبة تلخص من مخطط الأعمال الخاص بها.

تعالج (أ ض م) المتعلقة بهذه الخسارة كالتالي:

المبلغ		2012/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
500 000	500 000	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض الضريبة المؤجلة على الأصول تقييد (أ ض م) المتعلقة بالخسارة الجبائية (%25 X 2 000 000)	692000	133000

في نهاية 2013 حققت الشركة ربح قدر بـ 10 000 000 دج

تتم تسوية والمعالجة (ض أش) و (أ ض م) كالتالي:

- (ض أ ش) = (2 000 000 - 10 000 000) X 25% = 2 000 000 د.ج.

المبلغ		2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
500 000	500 000	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة على الأصول تسوية (أ ض م) المتعلقة بالخسارة الجبائية	133000	692000

ملاحظة: تظهر نتيجة الدورة في الحساب 12 حيث:

- نتيجة 2013 = 10 000 000 - 2 000 000 - 500 000 = 7 500 000 د.ج.

الحالة 02: الاهتلاكات

تذكير: قد يختلف الاهتلاك المحاسبي مع الاهتلاك الجبائي إما في طريقة الاهتلاك وإما في مدة الاهتلاك مما تسبب فروق مؤقتة "زمنية"، وتكون المؤسسة إما:

- أصول ضريبية مؤجلة (الاهتلاك المحاسبي < الاهتلاك الجبائي)؛

- أو خصوم ضريبية مؤجلة إذا كان العكس؛

- كما لا تسجل المؤسسة أية ضريبة مؤجلة إذا كانت أمام فروق دائمة.

اقتنت الشركة SNTR transport معدات إعلام آلي في تاريخ 2011 بقيمة 3 000 000 د.ج، مدة الاهتلاك 5 سنوات، طريقة الاهتلاك الجبائي "خطي"، طريقة الاهتلاك المحاسبي "تنازلي".

لمعرفة نوع الضريبة المؤجلة يجب إعداد جدول الاهتلاك الموضح أدناه:

الجدول رقم (3-14): إهلاك الآلة

السنة	القيمة	الاهتلاك الجبائي (1)	القيمة الصافية الجبائية	الاهتلاك المحاسبي (2)	الفرق (1)-(2)=(3)	(أ ض م) %25 X (3)
2011	3 000 000	600 000	2 400 000	1 200 000	600 000-	150 000
2012		600 000	1 800 000	720 000	120 000-	30 000
2013		600 000	1 200 000	432 000	168 000-	42 000
2114		600 000	600 000	324 000	276 000-	69 000
2015		600 000	0	324 000	276 000-	69 000
	المجموع	3 000 000			3 000 000	0

المصدر: من إعداد الطالب.

نستنتج من الجدول أعلاه أنه يجب على الشركة تقييد (أ ض م) في 2011 و2012، تتم تسويتها في الدورات اللاحقة "2013، 2014، 2015".

وتكون المعالجة المحاسبية فيما يخص الأصول الضريبية المؤجلة كما يلي:

المبلغ		2011/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
150 000	150 000	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض الضريبة المؤجلة على الأصول تقييد (أض م) المتعلقة بفروق الاهتلاك (%25 X 2 000 000)	692000	133000

• يعاد نفس القيد في 2012/12/31 بمبلغ 30 000 د.ج.

المبلغ		2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
42 000	42 000	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة على الأصول تسوية (أض م) المتعلقة بالاهتلاك	133000	692000

• يعاد نفس القيد في 2013/12/31 و 2014/12/31 بمبلغ 69 000 د.ج.

## خلاصة الفصل:

بعد محاولة تطبيق موضوع دور وأهمية المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية في تحديد كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة على مستوى شركة SNTR transport تبين أن النتيجة المحاسبية "والتي تعد تنويجا للشركة بعد قيامها بنشاطها الاستغلالي" كثيرا ما تختلف عن النتيجة الجبائية "التي تعتبر تعديلا للنتيجة المحاسبية بموجب قوانين جبائية تفرض من قبل ادارة الضرائب" يرجع ذلك للتباعد بين النظام المحاسبي المالي والقوانين الجبائية التي تؤثر على النتيجة المحاسبية، غير أن الشركة SNTR transport وبفضل النظام المحاسبي المالي المتبنى للمعيار الدولي 12 "ضرائب الدخل" تستطيع معالجة هذه الفروق وما يترتب عنها من ضرائب مؤجلة وإبرازها في قوائمها المالية.

الختامة العامة

## الخاتمة العامة:

شهدت الجزائر إصلاحات محاسبية جديرة من خلال تبنيها للنظام المحاسبي المالي المستوحى من مفاهيم وقواعد المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS** الذي يفرض استقلالية القواعد المحاسبية بالنسبة للقانون الجبائي، خلافا للمخطط المحاسبي الوطني الذي يعتمد أساسا على النظام الجبائي، مما أدى إلى حدوث اختلالات فيما يتعلق بالممارسة المحاسبية الجبائية.

يوجد العديد من الجهود المبذولة من طرف وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة التي تدخل في إطار تكييف القواعد الجبائية مع قواعد ومفاهيم النظام المحاسبي المالي بإلغاء كلي للقاعدة أو تعديلها، كما هو واضح في قانون المالية من سنة لأخرى، وهو ما يدل على حرص الدولة على إزالة مختلف العقبات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي، وضرورة تكييفه مع محتوى قواعد النظام الجبائي الجزائري.

إن الفصل بين القواعد المحاسبية التي تسعى لتحقيق الشفافية والمصادقية في عرض القوائم المالية، والقوانين الجبائية الهادفة لتعظيم الإيرادات الجبائية قصد تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة، يؤثر على نتيجة المؤسسة الخاضعة للضريبة.

إن اختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية نتيجة الاختلافات بين النصوص الجبائية وقواعد النظام المحاسبي المالي، وهو ما يؤثر على الضريبة على الأرباح التي أصبحت تلقى اهتماما كبيرا من طرف المؤسسة وجميع المتعاملين نظرا لثقل تكلفتها وتأثيرها على المركز المالي للمؤسسة، ولإبراز هذا الأثر في القوائم المالية للمؤسسة صدر المعيار المحاسبي 12 "ضرائب الدخل" والمتبنى من طرف النظام المحاسبي المالي.

وعليه فإن تقليص الفارق بين النتيجتين، وما يترتب عليه من ضرائب مؤجلة يتوقف عن مدى معرفة المؤسسة لهذه القواعد والقوانين الجبائية ومدى احترامها، مع مراعات مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي.

بفضل النظام المحاسبي المالي وتبنيه للمعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل" استطاعت المؤسسات معالجة وإبراز هذه الضرائب في قوائمها المالية لإعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة وما تتحمله من أعباء ضريبية، كما يسمح بالمقارنة الزمنية والمكانية واتخاذ القرارات الصائبة.

و من خلال استعراض جوانب الموضوع الذي انطلق من الإشكالية التالية:

"ما هو دور وأهمية المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية في تحديد كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة؟"

تم التوصل إلى ما يلي:

#### ❖ اختبار الفرضيات:

1- تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية، فالنتيجة المحاسبية تحدد اعتماداً على أعمال نهاية الدورة والقوائم المالية للمؤسسة، في حين أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية المعدلة وفق قوانين جبائية. وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

2- يؤدي عدم التوافق بين النتيجتين إلى ظهور فروق تؤثر على الوعاء الضريبي لحساب الضريبة المستحقة من جهة، وفوارق مؤقتة ينعكس تأثيرها على فترات لاحقة ينشأ عنها ما يسمى بالضرائب المؤجلة من جهة أخرى، وبالتالي إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

3- تستطيع المؤسسة إبراز هذه التغيرات وحصرها في القوائم المالية بفضل النظام المحاسبي المالي الذي اهتم بالمعالجة المحاسبية لهذه التغيرات بفضل تعرضه للضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة من خلال تبنيه للمعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل". وذلك ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

#### ❖ نتائج البحث:

إضافة إلى ذلك فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يقدم النظام المحاسبي المالي شفافية وموثوقية أكبر للمعلومة المالية، من شأنها توحيد الاتصال بين جميع الأطراف المستخدمة؛
- استقلالية النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، يؤدي إلى ظهور فروق حتمية بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لا مفر منها؛
- يتم توضيح عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في النموذج 09 "جدول تحديد النتيجة الجبائية"؛
- تنشأ غالب الأصول والخصوم الضريبة المؤجلة عن الفروق المؤقتة نتيجة الاختلاف بين القيمة الجبائية والقاعدة المحاسبية للأصول والالتزامات.

### ❖ التوصيات والاقتراحات:

من أهم الحلول التي نقترحها:

- محاولة التقريب بين القوانين والنصوص الجبائية وتكييفها مع قواعد النظام المحاسبي المالي لخدمة وتشجيع المؤسسات الجزائرية؛
- تكوين وتأهيل إطارات ومحاسبي المؤسسات الجزائرية للتحكم في النظام المحاسبي المالي كمعالجة الضريبة المؤجلة من جهة، والاطلاع والتحكم في القوانين والنصوص الجبائية كالمعلقة بتحديد الربح الجبائي من جهة أخرى؛
- الفصل بين مصلحة المحاسبة ومصلحة الجباية داخل المؤسسات مما يساعد على تقليص الفارق بين النتيجتين؛
- الاهتمام أكثر بموضوع الضريبة المؤجلة وإبرازها في وثائق المؤسسة مما يعرض الصورة الصادقة لمركز المؤسسة.

### ❖ آفاق الدراسة:

نظرا لاتساع وتشعب موضوع البحث، تبقى هذه الدراسة لا تغطي موضوع دور وأهمية المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية في تحديد كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة، ولتنتمى النقاط المتعلقة يمكن اقتراح بعض المواضيع أهمها:

- دور المراجع الجبائي في تقليص الفروق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية؛
- مراقبة إدارة الضرائب لعملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية؛
- الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة بين المعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل" والنظام المحاسبي المالي؛
- دور الضريبة المؤجلة في معرفة المركز المالي الصادق للمؤسسة.

# قائمة المراجع

❖ الكتب باللغة العربية:

- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة وجباية، متبعة للطباعة، براقى، الجزائر، 2010.
- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- حنيفة بن ربيع، الواضح فى المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2009.
- خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS، إثناء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- رضا خلاصي، النظام الجبائى الجزائرى الحديث وجباية الأشخاص الطبيعىين والمعنويين، دار هومة، الجزائر، 2006.
- سوزى عدلى ناشد، الوجيز فى المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2000.
- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008.
- صالح خالص، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة، دار هومة، الجزائر، 2008.
- طارق حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق (ن م م)، دار النشر جطى، برج بوعريريج، 2009.
- عبد العزيز سعيد، النظم الضريبية، مدخل تحليل مقارن، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2000.
- عمر الأيونى، معجم الاقتصاد، دار أكاديميا، بيروت، لبنان، 1995.
- غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، 2009.
- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الورقات الزرقاء، البويرة، الجزائر، 2011.
- محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر.
- منصور أحمد البدوي، المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- منصور بن عمارة، الضريبة على أرباح الشركات، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2012.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي، دار هومة، الجزائر، 2003.
- يوسف مامش، دادي عدون، أثر التشريع الجبائى على مردودية المؤسسة و هيكلها المالى، دار المحمدية العامة، الجزائر.

❖ الكتب باللغة الفرنسية:

- A. Kaddouri, A. Mimeche, cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et selon le SCF, ENAG édition, Alger, 2009.
- Ahmed Tessa, Ibrahim Hamado, Fiscalité de l'Entreprise, les pages bleus, 2008.
- Ali SAHRAOUI, Comptabilité Financière, BERTI édition, Alger, 2011.
- C. Maillet-Baudrier, A. Le Manh, Normes comptables international IAS/IFRS, Editions Foucher, Normandie, France, 2007.
- Eric Delesalle, Norme IAS/IFRS, Edition d'Organisation, paris, 2005.
- Frédéric Gielen, John Hegarty, a pan- European prespective on accouting implication of IAS/IFRS, World bank, September 2007.
- Georges Langlois et Autres, Manuel de comptabilité approfondie, BERTI édition, Alger, 2013.
- M. BARKI, Comptabilité et fiscalité selon IAS/IRFS, maison ICA, 2007.
- Odile Barbe, Laurent Didelot, Maitriser les IFRS, Edition Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2012.
- Robert Obert, Normes internationales de comptabilité et d'information financière, édition Dunod, Paris, 2010.
- Stéphan Brun, l'essentiel des normes IAS/IFRS, Gualino éditeur, paris 2006.
- Tayeb Zitouni, comptabilité des sociétés, Berti édition, Alger, 2003.

❖ القوانين والمراسيم:

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2015.
- قانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن ل(ن م م)، الجريدة الرسمية، الجزائر.
- القرار المؤرخ في 26 جوان 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.
- المعيار الحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل"، المعدل.
- المعيار المحاسبي الدولي 01 "عرض البيانات المالية".
- جمعية المحاسبين السوريين، المعايير المحاسبية الدولية، 2009.
- أحمد شحاتة حنفي، تعليقات قانونية، مصر، 2005.

❖ الرسائل الجامعية:

- إبراهيم جودي، جلال أمحمد، نورة حمحاش، تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، مذكرة ليسانس، المدرسة العليا للتجارة، 2013.
- البشير عاد، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.
- عادل بغدوش، أحمد بن العرية، الضرائب المؤجلة حسب معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ليسانس، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2012.
- قندز بن توتة، متطلبات تكيف (ن ج ج) لمسايرة (ن م م)، مذكرة ماستر، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف 2011.
- محمد حمر العين، ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011.
- نجاة حاجي، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011.
- نسرين معاذ، سهيلة بن عميروش، تقييم وتسجيل الضرائب المؤجلة حسب (ن م م)، مذكرة ماستر، تخصص مالية ومحاسبة، المدرسة العليا للتجارة، 2012.
- Assia moula, L'impôt différés: Une perception économique de l'impôt sur le résultat et un vecteur de communication, Mémoire de fin d'études master, Finance et Comptabilité, Ecole supérieur de commerce, 2014.

❖ الملتقيات والمحاضرات:

- رضا جاوحدو، إيمان حمدي، مداخلة بعنوان: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفه، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05-06/05/2013.
- علي بودلال وآخرون، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، الملتقى الدولي: ن م م في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.
- Djellol Boubilr, Pratique du système comptable financier, MBI Sétif, 2008.
- Med Bouhadida, cours de comptabilité des sociétés, ESC Alger, Mai 2013.

❖ المجالات والجرائد:

- بوعلام وهلي، ملاحح النظام الضريبي في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، العدد 2012، 12.
- شعيب شنوف، مدى توافق النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، العدد 5/4، الدانمارك، 2009.
- Faouzi Zitouni, Les impôts différés entre la théorie comptable et la pratique fiscale, EL Watan Economique, article paru le 17/02/2014.

الملاحق