

كلية علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير
قسم: مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

تحليل أثر الأعباء على النتيجة الجبائية للشركات
دراسة حالة شركة نفضال سطيف خلال الفترة (2018-2020)

تحت إشراف أستاذ:
✓ د ولهي بوعلام

من إعداد الطالبتان:
✓ قريابي هبة
✓ بوناب ايمان

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	الرتبة	الأستاذ
رئيسا	محمد بوضياف- المسيلة		
مشرفا	محمد بوضياف- المسيلة	أستاذ	ولهي بوعلام
مناقشا	محمد بوضياف- المسيلة		



إهداء

إلى من علمني النجاح والصبر... إلى من علمني العطاء بدون انتظار...
أبي.

يا من أفقدك منذ أن تركتني... يا من يرتعش جسمي لذكرك... يا من
أودعتني الله

يا من علمتني وعانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه... إلى من كان دعاؤها سر
نجاحي وحنانها بلسم جراحي... أمي رحمك الله اهديك هذا البحث.

إلى جميع أفراد أسرتي العزيزة كل باسمه أينما وجدوا.
إلى ملاكي في الحياة أينما كان.

إلى أصدقائي رفقاء دربي من داخل الجامعة وخارجها.

إلى الأستاذ المشرف الدكتور ولهي بوعلام، إلى أساتذتي الكرام الذين أناروا دربنا
بالعلم والمعرفة.

إلى كل من يقتنع بفكرة فيدعو إليها ويعمل على تحقيقها، لا ينبغي بها إلا وجه الله ومنفعة
الناس.

إليكم أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.

هبت



إهداء

الحمد لله الذي انعم علينا بنعمته والذي مهد لي طريق النجاح.

اهدي عملي هذا الى:

الى من حرره نفسه واعطاني فعوضني على كل شيء ابي الغالي.

فكتب تلك الحروف اللامتناهية من الحب والرقه والحنان امي الغالية.

الى سندي في الحياة ورفقة درربي اخوتي ايناس، مليك، مريهام، حبيب الله.


الى كل صديقاتي في الجامعة.

الى استاذي الذي أشرف على هذا العمل الدكتور ولهي بوعلام،

وكل الدكاترة والاساتذة الافاضل.

اتمنى النجاح الى صديقاتي في الدفعة. أسأل الله مزهد من النجاحات

ايمان



شكر وتقدير

أرى لزاما علينا تسجيل الشكر وإعلامه ونسبة الفضل لأصحابه، استجابة لقول النبي: «من لم يشكر الناس لم يشكر الله».

وكما قيل:

علامة شكر المرء إعلان حمده فمن كتم المعروف منهم فما شكر
فالشكر أولا لله عز وجل على أن هداني لسلوك طريق البحث والتشبه بأهل العلم وإن كان
بيننا وبينهم مفاوز.

كما نخص بالشكر أستاذنا الكريم ومعلمنا الفاضل المشرف على هذا البحث الدكتور ولهي بوعلام،
الذي لم يدرج هذا للمساعدة لنا في انجاز هذا العمل وعلى الجهود الذي بذله معنا من خلال
متابعته للعمل بنصائح القيمة، فله منا وافر الثناء وخالص الدعاء.

كما نشكر السادة الأساتذة وكل الزملاء وكل من قدم لنا فائدة أو أعاننا بمرجع، أسأل الله أن يجزيهم
عني خيرا وأن يجعل عملهم في ميزان حسناتهم.

فهرس المحتويات

إهداء.....

شكر وتقدير.....

فهرس المحتويات.....

قائمة الجداول.....

قائمة الأشكال.....

مقدمة..... أ.

الفصل الأول: الإطار النظري للأعباء على النتيجة الجبائية لشركات

تمهيد..... 8

المبحث الأول: ماهية الأعباء وطرق معالجتها..... 9

المطلب الأول: مفهوم الاعباء..... 9

المطلب الثاني: انواع الاعباء..... 9

المطلب الثالث: كيفية تحديد الأعباء..... 10

المبحث الثاني: ماهية النتيجة الجبائية..... 12

المطلب الأول: مفهوم النتيجة الجبائية..... 12

المطلب الثاني: العناصر المكونة للنتيجة الجبائية..... 15

المطلب الثالث: كيفية تحديد النتيجة الجبائية..... 16

المطلب الرابع: المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية..... 18

المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة حسب النظام المالي..... 27

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة الناتجة عن اختلاف الطرق المحاسبية..... 30

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة..... 33

الخلاصة..... 36

الفصل الثاني: تحليل أثر الأعباء على النتيجة الجبائية لمؤسسة نفعال فرع سطيف

39	تمهيد:
40	المبحث الأول: تعريف بمؤسسة نفعال فرع COM سطيف
40	المطلب الأول: عموميات حول المؤسسة
42	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لوحدة نفعال سطيف
47	المطلب الثالث: أداء المؤسسة
49	المبحث الثاني: تحليل الأعباء للشركة من جدول حساب النتائج للسنوات (2018 - 2019 - 2020)....
49	المطلب الأول: عرض اعباء الشركة
56	المطلب الثاني: المقارنة بين الأعباء لسنوات 2018-2019-2020
59	المبحث الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المالية للشركة الى النتيجة الجبائية
59	المطلب الأول: كيفية الانتقال من النتيجة المالية الى النتيجة الجبائية
59	المطلب الثاني: كيفية الانتقال من النتيجة المالية الى النتيجة الجبائية للسنوات 2018-2020
2020-2018	المطلب الثالث: دراسة وتحليل الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في الفترة 2018-2020
66	
68	الخلاصة.
74	قائمة المراجع.
76	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
25	تحديد النتيجة الجبائية	(01-01)
34	فهم الضرائب المؤجلة	(01-02)
46	تطور عدد العمال	(02-03)
46	مدى تأهيل العمال (سنة 2020)	(02-04)
48	جدول حسابات النتائج سنة 2018	(02-05)
50	جدول حسابات النتائج سنة 2019	(02-06)
52	جدول حسابات النتائج سنة 2020	(02-07)
54	أعباء الشركة لسنوات 2018, 2019, 2020	(02-08)
58	الجدول رقم 09 سنة 2018	(02-09)
60	الجدول رقم 09 سنة 2019	(02-10)
62	الجدول رقم 09 سنة 2020	(02-11)

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
13	كيفية حساب النتيجة الجبائية	(01-01)
28	مفهوم الضرائب المؤجلة واصنافها	(01-02)
40	تقسيم مؤسسة نفعال	(02-03)
42	هيكل التنظيم العام لفرع سطيف	(02-04)
42	هيكل دائرة المحاسبة والمالية	(02-05)
43	هيكل دائرة المستخدمين والموارد العامة	(02-06)
44	هيكل دائرة الإعلام الآلي	(02-07)
44	الدائرة التجارية	(02-08)
45	هيكل دائرة النقل والتقنيات	(02-09)
49	يوضح أهم الأعباء سنة 2018	(02-10)
51	يوضح أهم الأعباء سنة 2019	(02-11)
53	يوضح أهم الأعباء سنة 2020	(02-12)
55	يوضح أعباء الشركة لسنوات 2020-2019-2018	(02-13)

المقدمة

مقدمة

ان بقاء المؤسسة واستمرار نشاطها مرهون بالدرجة الأولى بالنتيجة المحاسبية التي تحققها هذه المؤسسة خلال دورة معينة وبالأخص عند تحقيقها للربح، كما تعتبر هذه النتيجة مركز اهتمام لكل من ملاك المؤسسة والمساهمين والإدارة الجبائية، هذه الأخيرة هي الطرف الأهم حيث أنها تهتم بالنتيجة المحاسبية وتعتمد عليها في احتساب الضريبة على أرباح كل مؤسسة.

لكن سعي المؤسسة لتحقيق أهدافها وتعظيم عوائدها وتقديمها لصورة صادقة عن وضعيتها المالية يجعلها في بعض الأحيان متناقضة مع القواعد الجبائية ، وذلك فيما يخص تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة ، أي الربح المحاسبي يختلف عن الربح الجبائي ، مما أدى ظهور تقنية بسبب الاختلاف بين المحاسبة والجبائية في تقييم الأصول والخصوم وتقدير التكاليف والإيرادات ، والذي يؤدي إلى نتائج مختلفة أي النتيجة المحققة من وجهة نظر المحاسبة ونتيجة من وجهة نظر الجبائية والتي تتطلب معالجة الاعباء التي على اساسها تتحمل الضريبة في نهاية السنة لجعل كل النتائج متطابقة ولهدف هو إيجاد فقط الضريبة المستحقة. وهنا يبرز دور الضرائب المؤجلة في القضاء على هذه الاختلافات وعرض نتيجة تعكس إلى حد بعيد الصورة والحقيقة الاقتصادية للمؤسسة.

وفي ظل ما سبق ذكره تتجلى معالم الإشكالية الرئيسية لهذا البحث، والتي يمكن صياغتها على النحو

التالي:

أولاً: الإشكالية الرئيسية:

ما مدى تأثير الأعباء على النتيجة الجبائية لشركات؟

الأسئلة الفرعية:

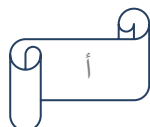
وعلى ضوء الإشكالية الرئيسية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1) ماهي الأعباء وطرق معالجتها؟
- 2) ماهي النتيجة الجبائية وكيفية تحديدها؟
- 3) ماهي الضرائب المؤجلة حسب النظام المالي؟

ثانياً: الفرضيات:

وللإجابة على الأسئلة سابقة الذكر نقترح الفرضيات التالية:

- ✓ الأعباء هي اجزاء سالبة من الميزانية، يتم تحديد الاعباء وفق شروط يحددها المشرع.
- ✓ يتم تحديد النتيجة الجبائية على أساس النتيجة المحاسبية التي حققتها المؤسسة خلال السنة المالية بعد إدخال عليها بعض التغيرات الضرورية المستمدة من النصوص الجبائية.



✓ يعرف الاصل الضريبي المؤجل على انه التبعات الضريبية المرتبطة بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع.
وبعبارة اخرى المردودات الضريبية.

✓ لا يوجد هناك تأثير للأعباء على نتيجة الجبائية لشركة نفعال.

ثالثا: مبررات اختيار البحث:

يمكن حصر الأسباب المؤدية لاختيار هذا البحث في النقاط التالية:

✓ الاهتمام الشخصي بالبحث نظرا لارتباطه بمجال التخصص.

✓ الأهمية التي يكتسيها البحث، خاصة بسبب طغيان العمل الجبائي على العمل المحاسبي.

✓ اكتساب معرفة وخبرة للاستفادة منها مستقبلا في المجال المهني المحاسبي.

✓ قلة الدراسات والبحوث في هذا المجال حسب اطلاعي للموضوع.

رابعا: أهمية البحث:

تظهر أهمية البحث في محاولة الإجابة عن التساؤلات المطروحة وتبسيط الضوء على تأثير الأعباء على النتيجة الجبائية لشركات في ظل النظام المحاسبي والجبائي الجزائري وكيفية القيام بالمعالجة الجبائية للأعباء للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

خامسا: الهدف من البحث:

يهدف هذا البحث الى:

✓ التعرف على الاعباء وتأثيرها على النتيجة الجبائية.

✓ التعرف على المعالجة الجبائية للأعباء.

✓ التعرف على الخطوات المتبعة للانتقال إلى النتيجة الجبائية.

✓ توضيح المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية طبقا للتشريعات والقوانين المعمول بها، وفي نطاق الأنظمة الجبائية الجزائرية.

سادسا: حدود البحث:

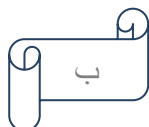
يكون نطاق الدراسة على النحو التالي:

✓ **الحدود المكانية:** استهدفت هذه الدراسة مؤسسة بالمؤسسة نفعال فرع سطيف.

✓ **الحدود الزمنية:** كانت فترة التريص في 15/03/2022.

سابعا: المنهج المتبع:

الجانِب النظري: قصد إنجاز هذا البحث سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، والذي يتجلى من خلال وصف وشرح عناصر ومتغيرات البحث، ويتأتى ذلك بالاستعانة بالرصيد المكتبي من الكتب والمقالات والرسائل



الجامعية وغيرها من المراجع. أما المنهج التحليلي فيتجلى من خلال القيام بتحليل العديد من البيانات، النتائج والملاحظات المرتبطة بالدراسة.

الجانب العملي: تم استخدام دراسة الحالة في هذا الجانب من هذه الدراسة، وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية في المؤسسة.

ثامنا: الدراسات السابقة

يمكن تلخيص ما توصلنا اليه من بحوث ودراسات تناولت أحد مكونات الموضوع او جوانبه فيما يلي:

الدراسة الاولى:

دراسة عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى نتيجة الجبائية وفق المعيار الدولي 12، هي عبارة عن مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، دراسة حالة ملينة ساحل مستغانم جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم مالية ومحاسبة، السنة 2016 حيث تمحورت الاشكالية الرئيسة فيما يلي :

كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في ظل الفروقات بين المبادئ المحاسبية وقواعد الجبائية؟

من اعداد طالبين بن بختي نبيل، بوطالي عبد القادر تحت اشراف الأستاذة قديش فاطمة الزهرة .
وقد لخصت الدراسة النتائج التالية :

1. اختلاف النظرة بين محاسبة والجبائية على مستوى الممارسات ينتقل كامل الممارسين المحاسبين فيم يخضعون للإجراءات الجبائية عوض الاجراءات محاسبية للمنطقة .
2. ان النتيجة الجبائية تستخلص من النتيجة محاسبية المحصل عليها في مؤسسة بعد قيام بإعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري وانطلاقا من هاته نتيجة يتم احتساب Ibs.

الدراسة الثانية:

واقع معالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفق نظام محاسبي مالي، هذا والبحث عبارة عن مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، دراسة حالة لعينة من مؤسستين اقتصاديتين جامعة احمد دراية أدرار كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التجارة، السنة 2016 حيث تمحورت اشكالية هذه الدراسة في السؤال الرئيسي: ما هو واقع معالجة الفروقات المحاسبية الضريبة وفق النظام المحاسبي مالي؟

من إعداد الطالب مومني ياسين وتحت اشراف الاستاذ مونه يونس، وقد لخصت الدراسة النتائج التالية:

1. تعتبر قواعد نظام المحاسبي المالي مقبولة جبائيا مالم يرد نص قانوني يمنع او يتعارض مع هذا.
2. يكمن الاختلاف بين النظام محاسبي والنظام الجبائي في كيفية تحديد نتائج نشاط مؤسسة وذلك بمقابلة الإيرادات مع الاعباء .

3. ان الضرائب المؤجلة مستوحاة من معيار محاسبي12.

الدراسة الثالثة:

دراسة العلاقة بين الضرائب المؤجلة وجودة معلومة محاسبية في البيئة الجزائرية خلال فترة 2017 الى 2018 هذا البحث عبارة عن مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر علوم مالية ومحاسبة، دراسة حالة شركة التبريد والتكيف التقني setclm ورقلة، جامعة قاصدي مرباح كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ورقلة حيث تمحورت اشكالية هذه الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

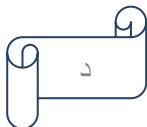
ماهي علاقة بين الضرائب المؤجلة وجودة معلومات محاسبية في المؤسسة التبريد والتكيف التقني ورقلة خلال فترة 2018/2017. من اعداد الطالبة دنيا بدودة تحت اشراف دكتورة حياة بقراري .
وقد لخصت الدراسة النتائج التالية :

1. يتوافق الاعتراف بالأصول الضريبة مؤجلة الناجمة عن الفروقات المؤقتة مع مبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات ومبدأ الاستقلالية سنوات مالية، وان تجاهل الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبة الخاصة بها بغض النظر عن الفترة التي يتم فيها التسديد .
2. ان تطبيق الضرائب المؤجلة في مؤسسة التبريد وتكيف اعطى صورة واضحة بجانب المالي للمؤسسة بالإضافة الى جودة ومصداقية قوائمها مالية.

الدراسة الرابعة :

الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية خلال فترة 2019 هذا البحث عبارة عن مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، دراسة حالة مؤسسة عن ماذا مقال ام رسالة ماستر ام دكتوراه؟ مجمع الخوة عمري Sarl sofrmime بسكرة جامعة محمد خيضر بسكرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير من اعداد الطالبين بودرهم مباركة طواف سليمة تحت اشراف الاستاذة قطاف نبيلة، وقد لخصت الدراسة النتائج التالية :

1. يعالج النظام المحاسبي المالي الضرائب على الدخل وفق للمعايير المحاسبية الدولية .
2. تأثير الضرائب المؤجلة في تحديد الربح الجبائي. للمؤسسة .
3. نحسب النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية المحصل عليها في المؤسسة بعد اجراء عدة تعديلات حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري يتم حساب الضريبة على ارباح الشركات.



الدراسة الخامسة:

« Le passage du résultat comptable au résultat fiscal, Cas de l'entreprise

SOCOTHYD »

التدقيق الضريبي اثناء الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية هذا البحث عبارة عن اطروحة للحصول على درجة الماجستير في علوم مالية ومحاسبة دراسة حالة شركة socothyd سنة 2018, تمحورت الإشكالية الرئيسية حول: هل التدقيق الضريبي يمنع مخاطر الضريبة اثناء الانتقال من نتيجة محاسبية الى النتيجة الجبائية .

من اعداد الطالبين سرفيق رفيق و بديرام علي، تحت اشراف الاستاذ دريس طارق .
ولقد لخصت الدراسة النتائج التالية :

1. لتقليل من المخاطر الضريبية وضمان الامتثال القواعد الضريبية يتيح التدقيق الضريبي تحديد مخاطر التي تعرضت لها الشركة بحسب الإدارة الضريبية في ممارسة العملية .

2. حدد التدقيق الضريبي عدم كفاية الاعلان عن الضريبة على ارباح الشركات مما قد يعرض الشركة لتعديل الضريبي سمح لنا باستنتاج ان التدقيق الضريبي ضروري للشركة لتمكنها من الامتثال للوائح الضريبية المعمول بها وذلك من اجل حساب مخاطر .

دور التدقيق الضريبي في منع مخاطر اثناء الانتقال من نتيجة محاسبية الى نتيجة الجبائية لا يمكن حصر دور التدقيق الضريبي في منع مخاطر التي تؤثر على وضع شركة.

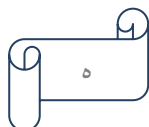
على ضوء اطلاعنا على الدراسات السابقة التي تطرقنا إليها اتضح لنا أن كل دراسة جاءت لتكمل الدراسة السابقة لها، حيث درست معظم النقاط التي تناولتها دراستنا ما عدا جانب الأعباء الذي تمت إضافته ومعالجته في مبحث خاص لأهميته وعلاقته بموضوع الدراسة، بالإضافة إلى دراسة ومعالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا وجبائيا، حيث تتفق دراستنا مع الدراسة الرابعة في معرفة إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية. في حين تختلف معها في فترتها حيث قام المشرع الجزائري بعدة إصلاحات عبر قانون المالية 2022، والتي نجم عنها فروقات جديدة فيما يخص تحديد النتيجة الجبائية.

3.

تاسعا: هيكل البحث:

لمعالجة الإشكال المطروح، ومن اجل اختيار صحة الفرضيات استهل موضوعنا بمقدمة وأعقب بخاتمة، حيث قسمت الدراسة إلى فصلين وهي كالتالي:

الفصل الأول: في هذا الفصل تناولنا ثلاث مباحث، المبحث الأول كان حول الإطار النظري للأعباء، أما المبحث الثاني ماهية النتيجة الجبائية، ودرنا الضرائب المؤجلة حسب النظام مالي في المبحث الثالث .



الفصل الثاني: خصص هذا الفصل لدراسة الحالة في المؤسسة الاقتصادية مؤسسة نפטال فرع سطيف، حيث تضمن هذا الفصل مبحثين، المبحث الأول خاص بتعريف بالمؤسسة نפטال فرع سطيف. المبحث الثاني خاص بتحليل الأعباء للشركة من جدول حساب النتائج للسنوات (2018- 2019 - 2020) المبحث الثالث تناول كيفية الانتقال من النتيجة المالية للشركة الى النتيجة الجبائية.

عاشرا: صعوبات البحث:

من أهم الصعوبات التي واجهتنا عند انجاز البحث هي:

- ✓ افتقار المكتبة الجامعية للمراجع المتخصصة في البحث حسب اطلاعنا.
- ✓ تكتم المؤسسة عن المعلومات المالية والجبائية، ورفض نشرها من خلال الملاحق.
- ✓ قلة المراجع في الجانب الجبائي الجزائري في ظل التحيين الدائم للقوانين الجبائية.
- ✓ صعوبة الإلمام بجميع جوانب البحث.

الفصل الأول

تمهيد

في ظل التغيرات التي يشهدها محيط الشركات داخليا وخارجيا، أصبح من الضروري التكيف مع هذه الظروف من اجل التقليل من المخاطر والتركيز على تحديد ودراسة الاعباء وتأثيرها على النتيجة الجبائية لهذه الشركات، سواء كان تأثيرها بطريقه غير مباشره او مباشره بالإضافة الى ذلك تخضع الى ضرائب مرمله التي يكون مجال تطبيقها مختلف.

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى الجانب النظري وذلك من خلال بدراسة تأثير لأعباء على نتيجة الجبائية لشركات وكذلك طرق معالجتها وكيفية وحساب وتحديد النتيجة الجبائية، ومعرفة التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة .

لذلك قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

- المبحث الاول: الإطار النظري للأعباء.
- المبحث الثاني: ماهية النتيجة الجبائية .
- المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة حسب النظام مالي.

المبحث الأول: ماهية الأعباء وطرق معالجتها

لكي يكون التسجيل صحيح للمبيعات والايادات الاخرى الخاصة بنشاط المؤسسة يخضع لمجموعة من القواعد وذلك من اجل الوصول في الاخير الى تحديد النتيجة الاقتصادية للمؤسسة، وانه يوجد هناك قواعد اخرى متعلقة بالأعباء وطرق معالجتها وعليه سوف نتطرق في مبحثنا هذا الى مفهوم الاعباء وانواعها وطرق معالجه.

المطلب الاول: مفهوم الاعباء

تعرف الاعباء بأنها انخفاض في المبالغ لاقتصاديته خلال الدورة الاستغلال في شكل تدفقات خارجيه او نقص في قيمة الاصول او زيادة التزام والتي تؤدي الى تخفيضات في الاموال خاصه ونجد ضمن الاعباء الاهتلاكات والمؤونات خسائر قيمه، وبالتالي فأن تعريف الاعباء يضم كل من الاعباء والتي تنشأ في دورة النشاط العادية للمؤسسة، وعليه سوف نتطرق على مجموعة من التعاريف .

تعريف الاعباء:

هي جزء من التكاليف او عنصر من عناصرها وهي عادة قيم حسابيه فقط، يستعان بها في تحميل التكاليف او توزيعها على المنتجات والخدمات.¹

- وتعرف على انها نفقات او اسباب اخرى تؤدي الي نقص في الاصول وانخفاض في التثبيات، ونقص في مخزونات، ولا يكون لها مقابل في ارتفاع الثروة (زيادة في الاصول او انخفاض في الديون).²
- وتعرف ايضا بما يلي:³

على انها نفقة ماليه يمكن ان تكون مقابل خدمه محصل عليها (صيانة... الخ) او مقابل شيء وهمي كاهتلاكات والمؤونات ...

- من الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة الاغراض الانتاج والبيع سلع والخدمات. وانطلاقا من تعريفات السابقة نستنتج: ان الاعباء هي عباره عن اجزاء سالبه من الناحية الماليه نأخذ بالحسبان الأعباء المدفوعة مثل (الايجار، التامين... الخ)، او اعباء المحصلة مثل (مخصصات الاهتلاكات).

المطلب الثاني: انواع الاعباء .

1) الاعباء المدمجة:

هي الاعباء التي تحتسب ضمن تكاليف المحاسبة الماليه هناك جزء منها فقط يحتسب ضمن التكاليف محاسبية تحليلية هذا الجزء الذي يسمى الاعباء المتغيرة او محملة، وهي تمثل في عناصر مجموعة السادسة (ح 60 الى ح68).

¹ سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص23.

² Charles Horngren et d'autre, **Comptabilité de gestion**, Traduit par Gzorges Langlois, 3e édition, Prarson Education, Paris, 2006, p32

³ بوعلام ولهي، محاضرات في المراجعة الجبائية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، 2021، ص10.

فهي عبارة عن اعباء الاستغلال التي تتماشى والنشاط العادي وتنتج عن النشاط الاستغلالي وبالتالي نحسب ضمن الفترة المحاسبية لحساب التكاليف وسعر تكلفه وهي مشتركة بين محاسبه ماليه ومحاسبه التحليلية .

• وبطريقه اخرى فهي تنقسم الي اعباء مباشرة وابعاء غير مباشره:¹

1. **الاعباء المباشرة:** هي تخص تكلفة واحدة فيمكن توجيهها او تخصيصها مباشرة الى هاته التكلفة مثل مواد اوليه او اليد العاملة مباشرة .

2. **الاعباء الغير مباشرة:** تخص العديد من التكاليف وفي وقت واحد فهي تتطلب اجراء حسابات قبل تحملها على مختلف التكاليف .

(2) **الاعباء الغير مدمجة:** هي التكاليف التي تظهر ضمن المحاسبة مالية ولا تظهر ضمن تكاليف المحاسبية التحليلية حيث ان ادراجها ليس له اي معنى وتعتبر فوارق تحميل وترتيب كما يلي :

✓ اعباء ليست محددة في مجموعة السادسة من المخطط محاسبي الوطني مثل مصاريف للإعدادية تسجل مباشرة في حسابات اصول..... الخ .

✓ اعباء تدخل ضمن النشاط العادي ولكن ليس لها ميزة عادية في نشاط مثل مؤونات تدني قيمه الاصول.
(3) الاعباء الإضافية :

هي تخص استهلاكات لسلع الخدمات والتي لم تحدد المحاسبة العامة إطار الاعباء الخاصة بها لأسباب قانونية او جبائية هاته الاعباء تخص مكافأة عوامل او عناصر تعود الى السير الجيد للمؤسسة.

المطلب الثالث: كيفية تحديد الأعباء

شروط خصم الأعباء العامة

لم يعطى المشرع صراحة مفهوم محدد وصريح للأعباء العامة ولكنه ذكر في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: يحدد الربح الضريبي الصافي بعد خصم كل من الأعباء العامة من طبيعة كانت .“ فبذلك نص القانون على إمكانية خصم جميع الأعباء العامة من النتيجة الخاضعة للضريبة (الربح الضريبي) لكنه لم يتناول مفهوم الأعباء العامة من الاستغلال. أي يمكن اعتبار الأعباء العامة كمصاريف ضرورية لسير عملية الاستغلال في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة تكاليف مالية، ضرائب ورسوم).²

حيث يشترط لخصم الأعباء العامة من الإيرادات الإجمالية عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة توفر الشروط التالية :

¹ محمد العربي غزي، محاضرات في أدوات مراقبة التسيير، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، 2021، ص3.

² حنيش شيماء، الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر 3، 2017، ص42.

• يجب أن يستخدم العبي لمصلحة المؤسسة ويدرج في حسابها:

إن الهدف من إنشاء أي مؤسسة هو تحقيق الربح بعد تخفيض التكاليف من الإيرادات، وبالتالي لا تستطيع المؤسسة خصم الأعباء إلا إذا كانت هذه الأعباء في صالحها وضمن نشاطها الاستغلالي، فالعمليات الخارجة عن عمليات الاستغلال وغير المرتبطة مباشرة بالاستغلال كالمصاريف الشخصية للمسير لا تدخل ضمن زمرة التخفيضات بل تضاف إلى النتيجة المحاسبية لكي تخضع إلى الضريبة على الأرباح، كما لا تخصم النفقات الخاصة بالغرامات أيا كانت طبيعتها والتي تقع على كاهل مخالفين الأحكام القانونية.

• يجب أن تكون الأعباء المتعلقة بالسنة المالية موضوع الفحص وسبب في نقص الأصول الصافية:

وقد قسمنا هذا الشرط إلى قسمين¹:

1. أن تكون متعمقة بالسنة المالية: وما ذلك إلا تطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات الضريبية والمالية، وبعبارة

أخرى فالربح الخاضع للضريبة هو الربح المكتسب أي الربح المحدد طبقا لقاعدة الاستحقاق، وبالتالي يخصم من الإيرادات المحققة خلال سنة ما كل المصروفات والأعباء المتعلقة بهذه السنة سواء سددتها المنشأة أو لم تسدها بعد.

إن أي دين لا يمكن تحمله إلا في السنة التي ت فيها استحقاق هذا الدين، فالأعباء يجب أن تخص السنة المالية التي نشأت فيها بغض النظر عن تاريخ دفعها، وعلى هذا النحو فإن الأعباء المستحقة على عاتق المؤسسة والتي لم يتم دفعها عند نهاية الدورة المالية وأثبتت بشكل قانوني تعتبر قابلة للخصم عند تحديد وعاء الضريبة، لذلك فإنه لا يشترط في العبي أن يكون قد دفع فعلا.

2. أن تكون سببا في نقص أصولها:

هذا الشرط يقتضي أن تحدث الأعباء نقصا واضحا في الأصول الصافية للمؤسسة.

3. أن يكون العبي حقيقيا ومؤكدا: التسجيل المحاسبي للأعباء وتبريرها بكل الوثائق والمستندات التي تؤكد

صحة هذه النفقات وذلك استنادا إلى المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 02.

¹ حنيش شيماء، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 43.

المبحث الثاني: ماهية النتيجة الجبائية

تعتمد جباية المؤسسات على المعطيات المحاسبية، حيث يتم تحديد النتيجة الجبائية على أساس النتيجة المحاسبية التي حققتها المؤسسة خلال السنة المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار القواعد المحاسبية وبعد إدخال عليها بعض التغييرات الضرورية المستمدة من النصوص الجبائية

المطلب الأول: مفهوم النتيجة الجبائية

لم يشير المشرع صراحة إلى تعريف النتيجة الجبائية ولكن حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكن استنتاج تعريفين للنتيجة الجبائية الأول متعلق بالوضع المالية والثاني متعلق بحسابات التسيير والاستغلال.

أولاً: تعريف النتيجة الجبائية من خلال الميزانية

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 2 على انه "يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكون من ديون الغير، والاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة" أي انه:¹

النتيجة الجبائية = قيم الأصول في بداية الدورة - قيم الخصوم في اية الدورة

ثانياً: تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات النتائج

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 1 مع مراعاة أحكام المادتين 172 و173 على انه "الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته".²

مما سبق يمكن استنتاج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية ولكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة التي نص عليه المشرع في القوانين سارية المفعول.

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

وباعتبار وجود العجز المالي في السنة السابقة تصبح النتيجة الجبائية كما يلي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة - التخفيضات - العجز المالي السابق

¹ تسعديت بوسيعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطاعية أم استمرارية في ضوء المعايير الدولية IAS-FRS وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، -IFRS IAS أكاديمية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، يومي 13 - 14 جانفي 2013، ص 8.

² المادة 140 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، ص 35

ومن الناحية العملية فإن النتيجة الجبائية تتحدد انطلاقا من النتيجة المحاسبية وهذا بعد بعض التعديلات التي تخص إعادة ادماج بعض الأعباء غير قابلة للخصم، وتخفيض بعض الإيرادات غير الخاضعة للضريبة، وخصم بعض الأعباء خارج المعالجة المحاسبية وهذا ما يوضحه الجدول رقم 09 من الملاحق والذي يظهر كيفية ذلك. **ملاحظة:** في حال غياب قوانين جبائية صريحة بخصوص المعالجة المحاسبية لبعض عناصر القوائم المالية، فإن القواعد المحاسبية هي التي تطبق ويتم الاعتراف بها من الناحية الجبائية¹ يمكن تلخيص ما سبق فيما يلي:

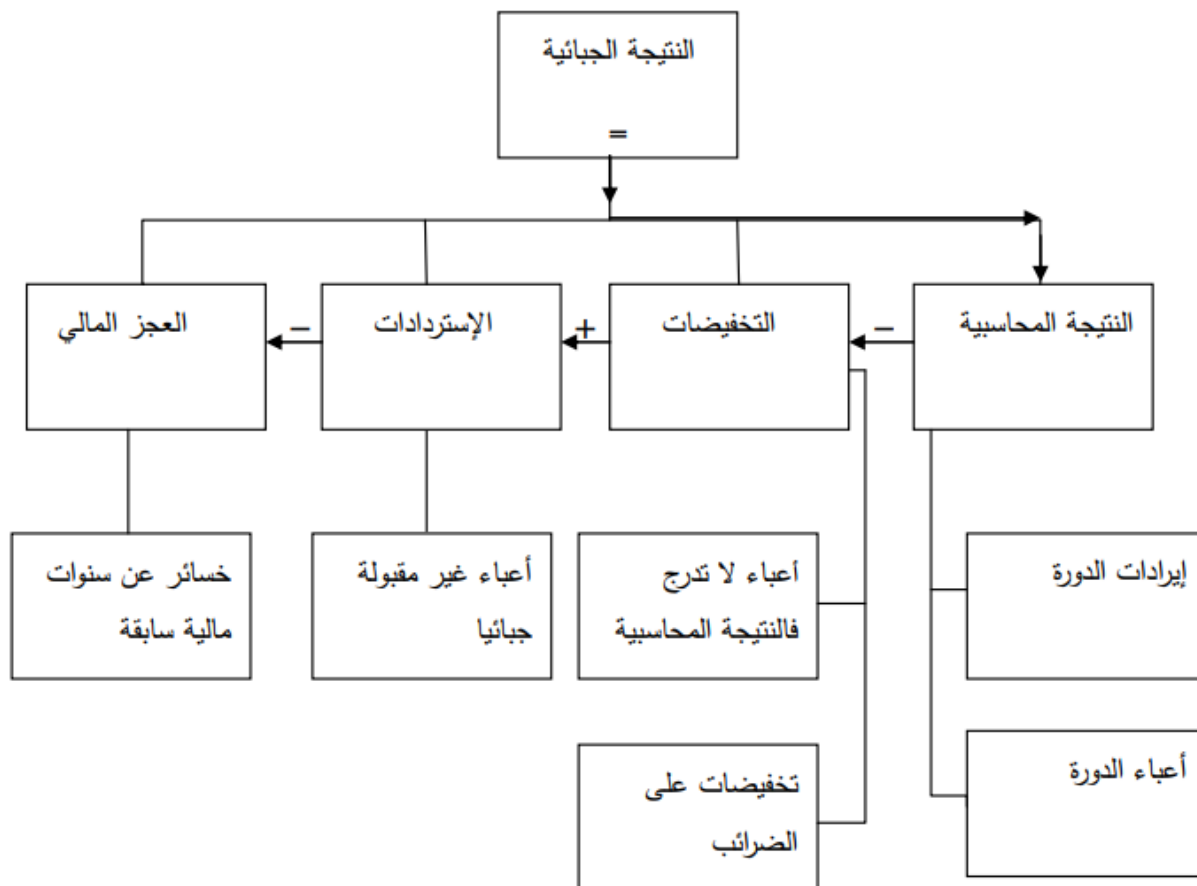
تعرف النتيجة الجبائية على أنها نتيجة المؤسسة الصافية خلال دورة معينة والتي سوف تخضع للضريبة على أرباح الشركات، وهي عبارة عن النتيجة الصافية الناتجة عن الفرق ما بين الإيرادات المحصل عليها والأعباء التي تحملتها المؤسسة المعترف بهما من طرف الإدارة الجبائية. ويتم تحديد الربح الصافي انطلاقا من نتيجة الأنشطة والعمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية، بما في ذلك عمليات بيع مختلف عناصر الأصول خلال فترة الاستغلال. إن هذه العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة من الممكن أن تكون من صميم نشاطها، كما يمكن لها أن تكون أنشطة إضافية².

كما يمكن تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة من خلال الفرق ما بين القيمة الصافية للأصول في نهاية الدورة وما بين قيمتها عند بداية الدورة التي يجب أن يتم تقديم نتائجها حسب الأحكام الضريبية.

¹ Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Comptabilité et Audit (Manuel et Applications), 2eme Edition, Dunod, Paris, 2009, P 370.

² رضوان موجاري، آليات الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس دورة 2018، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية وادارية المجلد 07، العدد 02، ديسمبر 2020 ص 375.

الشكل رقم (01): كيفية حساب النتيجة الجبائية



المصدر: من اعداد الطالبتين حسب مضمون تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية

1. الفرق بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية¹:

يعود الاختلاف بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية إلى أن النتيجة المحاسبية تتحدد وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في حين أن النتيجة الجبائية تتحدد وفقا لقواعد التشريع الضريبي، والتي قد تتضمن إعفاءات معينة لأنواع محددة من الإيرادات، أو عدم الاعتراف ببعض النفقات إلا بشروط معينة، مثلا على أساس نقد، أو وضع سقف معين لبعض أنواع المصروفات لضمان عدم المبالغة أو لمنح المؤسسات حوافز ضريبية معينة، مثل حق ترحيل الخسائر الضريبية للسابق والمستقبلي ويمكن تقسيم الفروق إلى:

➤ **الفروق الدائمة:** هي الفروق التي تنشأ بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المنسق مع المبادئ المحاسبية، ولا تنعكس آثار هذه الفروق على فترات مالية أخرى، لذلك لا تتضمن أي مشكلات متعلقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل.

¹ رشيد عريوة، دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13/ العدد: 01 (2020)، ص 607.

➤ الفروق المؤقتة: وهي نوعان:

- فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد النتيجة الجبائية (الخسارة الجبائية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبالغ المسجلة للأصول (الخصوم)
- فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع: وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد النتيجة الجبائية أو الخسارة الجبائية للفترات المستقبلية، عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل في الأصول أو الخصوم، وتعالج الفروق الدائمة محاسبيا وفقا للضرائب المؤجلة.

المطلب الثاني: العناصر المكونة للنتيجة الجبائية

تتشكل النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية الصافية مضاف إليها بعض الأعباء المدمجة الاستردادات مطروح منها بعض الأعباء (التخفيضات) ناقص العجز المالي (الخسارة) ، سنتطرق إلى دراسة الاستردادات والتخفيضات والعجز المالي.

أولاً: الأعباء المدمجة (الاستردادات)

الاستردادات هي تلك العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي، او يمكن تعريفها على انها:

هي تكاليف أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أن الإدارة الجبائية ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف استغلا أو لأنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد في التشريع الجبائي، هذه التكاليف لا بد من إعادة إدماجها في النتيجة الخاضعة للضريبة.¹

ثانياً: الأعباء (التخفيضات أو الإعفاءات)

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

ثالثاً: خسائر السنوات السابقة المخصومة

عادة ما تحقق المؤسسة حديثة العهد خسائر في سنوات الأولى من نشاطها وذلك لإمكاناتها المحدودة وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الاقتصادي ولهذا شرع لها المشرع إمكانية خصم خسائر السنوات السابقة، بحيث

¹ إيمان يخلف ومحمد طرشي وعزوز علي، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات) ، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية مجلد الرابع العدد الثاني، الجزائر، ديسمبر، 2017 ص 309.

² إيمان يخلف وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 311.

تخصم هذه الخسائر من الربح المحقق، وفي حالة عدم تغطية هذا العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة.

المطلب الثالث: كيفية تحديد النتيجة الجبائية

في الجزائر وعلى غرار العديد من الدول وخاصة الدول العربية والأوروبية يتم تحديد النتيجة الجبائية وفق المدخل المعتمد، ويقوم هذا المدخل على أساس أن الأرباح التي تظهر في القوائم المالية المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وعليه بعد تحديد النتيجة المحاسبية يتم إجراء تصحيحات خارج العمل المحاسبي على النتيجة المحاسبية وذلك بالاعتماد على القواعد الجبائية الخاصة، حيث تتأثر هذه النتيجة بالعناصر المعاد دمجها (تعديلات موجبة) والعناصر المحسومة (تعديلات سلبية).

الاعباء المدمجة (الاستردادات) Réintégrations

وتتمثل في العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي، وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فهي كما يلي¹:

المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب إذا تجاوزت حدود نسبة 10 في المئة من رقم الأعمال السنة المالية.

_ النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة والتي تجاوزت نسبة 10 بالمئة من الربح.

_ الاهتلاكات المفروضة، منها الاهتلاك المحسوب على أساس قاعدة اهتلاك تفوق مليون دينار جزائري (3.000.000) والخاص بالسيارات السياحية إذا كانت لا تشكل الاداة الرئيسة لنشاط المؤسسة.²

_ مصاريف الاستقبال، الإطعام والمبيت والتظاهرات، باستثناء تلك الأحداث المبررة والمرتبطة بشكل مباشر مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، فعلى سبيل المثال لا يتم إعادة دمج مصاريف استقبال خبراء جلبتهم المؤسسة من أجل إصلاح أو صيانة آلات تستخدم في النشاط.

_ الإعانات و التبرعات الممنوحة الى المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الانساني إذا تجاوزت مبلغ سنوي مقدر ب (4.000.000دج).

_ الهدايا ذات الطابع الإشهاري إذا تجاوزت قيمة كل واحدة مبلغ 1000دج.

_ التكاليف و الاعباء و أجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال

_المؤونات غير القابلة للتخفيض.

¹ المادة رقم 43 من قانون المالية لسنة 2022، ص19.

² المادة، 141قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، الفقرة، 03مرجع سبق ذكره، ص 3.

إذا لم تتوفر فيها الشروط الشكلية والضمنية والتي يمكن سردها على النحو التالي:¹

○ شروط شكلية:

_ مسجلة محاسبيا

_ مسجلة في كشف يلحق بالتصريح

○ شروط ضمنية:

_ تحديد طبيعة الخسارة، وأن يكون التقدير غير مبالغ فيه

_ تكوف الخسارة في حد ذاتها قابلة للخصم

_ تكوف الخسارة في بداية الدورة وتترتب عن النشاط الاستغلالي للمؤسسة

_ الغرامات والعقوبات

_ الضرائب والرسوم إذا تكن متعمقة بالاستغلال أو التخفيضات الممنوحة للمؤسسة من هذه الضرائب و الرسوم

_ الضرائب على أرباح المستحقة

_ الضرائب المؤجلة

Déductions : التخفيضات:

وتتمثل في الإيرادات التي لا يمكن اعتبارها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة²، والتي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة، ويمكن تلخيصها كما يلي³:

- المداخل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة طبقا للمادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. هذه المداخل غير مدرجة في الأساس للضريبة على أرباح الشركات.

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيات، حيث يخصم 30% من فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيات التي يكون عمرها الانتاجي يقدر بثلاث سنوات أو أقل، في حين يخصم 65% من فائض القيم الناتج

- عن التنازل على التثبيات التي يفوق عمرها الانتاجي ثلاث سنوات وذلك وفق المادة 173-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹ بوعزة محمد لمين، النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر محاسبة وجبائية، جامعة الطاهر مولاي سعيدة، 2013، ص 68.

² Direction générale des finances publiques Française, Précis de Fiscalité (Fiscalité directe des entreprises), livre 2, Jouve, 01/01/2013, p27.

³ ولهي بوعلام، جبائية المؤسسة، الجزء الأول، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 2018، الجزائر، ص 66.

- الإيرادات وفوائض القيمة الناتجة عن بيع الأسهم والسندات المماثل، بالإضافة إلى الأسهم والحصص المسجلة في منظمة التوظيف الجماعي للقيم المنقولة (OPCVM)
- الإيرادات المتأتية من جهات خاضعة للضريبة على أرباح الشركات تطبيقاً للمادة 147
- الفارق في أقساط الاهتلاك الناتج عن تغيير مدة حياة التثبيات (ينتج عن زيادة مدة حياة التثبيت)، ويظهر هذا الفارق عند ما يكون مبلغ مخصص الاهتلاك المحاسبي أقل من مخصص الاهتلاك الجبائي حيث يخصم الفارق.
- إيرادات أخرى غير مذكورة يتم خصمها وهي عبارة عن الإيرادات التي لا تتوفر على شروط الخصم، مثل الإيرادات المتأتية من العقوبات التي تفرضها المؤسسة على تأخر الزبائن في تسديد مستحقاتهم¹.
- الخسائر المسجلة في الدورة السابقة يتم حسنها من الأرباح الحالية، وفي حالة عدم كفاية هذه الأرباح المحققة خلال هذه الدورة لتغطية هذه الخسارة يتم إرجاءها إلى الدورة اللاحقة، وذلك في حدود الدورة الرابعة التي تلي الدورة التي حدثت بها هذه الخسار.
- الاجازات خارج الأعباء المالية طبقاً للمادة 27 من قانون المالية لسنة 2010 والمطبق بصفة انتقالية لغاية 2012/12/31.

العجز المالي السابق Déficit a antérieur

في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلالها، وإذا كان الربح غير كاف لاستيعاب كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز².

المطلب الرابع: المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية

سنتناول في هذا المطلب كيف تعالج الإدارة الجبائية عناصر النتيجة الجبائية، أي عناصر الاستردادات وعناصر التخفيضات وخسارة السنوات السابقة

1. المعالجة الجبائية للأعباء

1) شروط خصم الأعباء من الربح الخاضع للضريبة

¹ رضوان موجاري، آليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس دورة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 379، 380.

² المادة 147 مكرر، مرجع سبق ذكره، ص 39.

يتم تخفيض الأعباء وخصمها من الربح الخاضع للضريبة وفق شروط معينة وهي كالتالي:¹

(أ) الشروط الشكلية: لكي يتم خصم الأعباء جبائيا يجب أن تستوفي على الشروط الآتية:

إن تحديد الأعباء الواجب خصمها من الوعاء الضريبي أمر يتعلق بالتشريع الجبائي وتفسيرات

الدوائر المالية ولهذا فإن هناك بعض القواعد التي يمكن الاسترشاد بها عند تحديد الأعباء وهي:

- أن يكون العبء حقيقيا ومؤكدًا لا أمرا احتماليا، بل يجب أن يكون قد تم حدوثه فعليا، ومتى تحققت جدية العبء فليس من حق مصلحة الضرائب الاعتراض على الأوجه التي استقادت منه.
- يجب أن يكون العبء مؤيدا بالمستندات اللازمة بحيث تفر القواعد السليمة أن يكون العبء مؤيدا بها تسهيلا لإثباتها واعتمادها.

- أن يكون العبء متعلقا بنشاط خاضع للضريبة على الأرباح.

- أن تكون هذه الأعباء قد أنفقت في إنتاج الربح الخاضع للضريبة.

(ب) الشروط البحثية: يمكن تلخيصها فيما يلي:

- أن يؤدي إلى تخفيض الأصول الثابتة للمؤسسة

- أن يكون العبء مرتبطا بأعمال المؤسسة بطريقة مباشرة ولفائدتها.

- أن يكون العبء متعلقا بالسنة المالية موضوع التكاليف تماثيا مع مبدأ استقلال السنوات المالية.

1. المعالجة الجبائية للأعباء

1) المعالجة الجبائية للأعباء العامة

لم يتطرق قانون الضرائب المباشرة صراحة إلى إعطاء مفهوم صريح للأعباء العامة لكنه في المادة 141 ينص على أنه يمكن اعتبار الأعباء العامة كمصاريف ضرورية للسير عملية الاستغلال في إطار ممارسة النشاط العادي كالتكاليف مالية، ضرائب ورسوم إلخ

1. أعباء السلع والمواد الاستهلاكية: تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم ويجب أن تقيد مشتريات البضائع والمواد في المحاسبة بتكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة زائد المصاريف الملحقة، مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها.

أما فيما يخص تقييم المخزونات فيمكن للمؤسسة استعمال إحدى الطرق المتبعة في هذا المجال الجرد الدائم أو الدوري.

¹ بن توتة قندز، متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري لمسايرة النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2014، ص ص، 92، 93.

2. أعباء الخدمات: ونلخصها فيما يلي:¹

✓ **مصاريف النقل:** هي المصاريف المتعلقة بنقل البضائع للزبائن وكذا التنقل والمهمات في حالة ما تكون ناتجة عن التزامات مهنية، وتعتبر هذه النفقات قابلة للخصم في حال كانت مرفقة بأدلة كافية لقبول عملية الخصم.

✓ **الإيجار والمصاريف المتعلقة به:** أباح المشرع خصم قيمة الإيجار المدفوع فعلا للمكان الذي تستعمله المؤسسة إذا كان العقار ملكا للغير بشرط ألا يكون العقار موجها كليا أو جزئيا للاستخدام الشخصي لأنه لا يدخل ذلك ضمن التكاليف الواجبة للخصم وحسب المادة 169 الفقرة 1 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني الغير مخصصة مباشرة للاستغلال.

✓ **مصاريف الصيانة والإصلاح:** تكون هذه المصاريف القابلة للخصم فقط إذا كانت مخصصة لصيانة عناصر الأصول وتجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها دون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاصة بالتجهيزات، أي ان تكون سببا في تمديد مدة استعمالها القانونية.

✓ **أعباء الاشتراك في دورات العلمية:** وفق المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة بهدف مواكبة التطور التكنولوجي وتحسين آدائه الإنتاجي، تخصص المؤسسات مصاريف اقتناء الكتب والمجلات والاشتراكات في الدورات العلمية، وتعتبر هذه المصاريف من الناحية الجبائية قابلة للخصم إذا كانت مبررة بالوثائق المثبتة لها إلى غاية 86% من مبلغ الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار (100.000.000 دج)، النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث.²

✓ **أعباء المستخدمين:** تعد مصاريف المستخدمين كالعلاوات والتعويضات والمساهمات الاجتماعية والمستحقات الجبائية المتعلقة بذلك، وكذا عوائد الشركاء والمسيرين والأعباء الاجتماعية قابلة للخصم، وفيما يخص العوائد المدفوعة لغير الأجراء حيث تخضع هذه المبالغ حسب الحالة، إما للضريبة على الدخل الإجمالي أو إلى الضريبة على أرباح الشركات، شرط التصريح بها في أجل 30 يوما حسب المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة.³

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية الجزء الأول، منشورات كليك، المحمدية- الجزائر، الطبعة الثانية 2015، ص41.

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017 المادة 169، الفقرة 1، ص43.

³ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، المادة 176، ص45.

✓ **مصاريف التأمين:** تعتبر مصاريف التأمينات مصاريف قابلة للخصم باستثناء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال فيجب إعادة إدماجها¹.

✓ **الأعباء الجبائية:** المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أنه: " يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص الضرائب الواقعة على عاتق المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات..

✓ **الأعباء المالية:** وهي تتشكل من الفوائد وأعباء الصرف وغيرها من المصاريف المالية وخصمها يكون من أرباح السنة المالية التي استحققت فيها هذه الفوائد، وذلك حسب المادة 141 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

✓ **مصاريف الإشهار:** شمل جميع المصاريف المرتبطة بالدعاية للمؤسسة من إعلانات في الجرائد والمجلات والحملات الإعلامية المروجة للمنتوج والإعلانات الثابتة في شكل لوحات اشهارية تعتبر من قبل الأعباء القابلة للخصم ما دامت متعلقة بالنشاط، حيث يمكن خصم هذه المبالغ من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة ألا تتجاوز مبلغ 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنوية في حد أقصاه 30.000.000 دج بمقتضى المادة 169 من قانون الضرائب².

3. الاهتلاكات:

يعتبر الاهتلاك جبائيا عبئاً تتحمله المؤسسة نتيجة النقص الذي تتعرض له استثماراتها بفعل الاستخدام أو التقدم التكنولوجي أو مرور الزمن، يستوجب خصمه من الإيرادات عند تحديد النتيجة³.
ومن الشروط العامة لخصم الاهتلاكات ما يلي⁴:

خصم قسط الاهتلاك من الوعاء الضريبي مرهون بمدى استجابته لجملة من الشروط وهذا طبقاً للتشريع الجبائي الجزائري، نلخصها على النحو التالي:

- أن تخصص الاهتلاكات فقط للاستغلال المباشر للنشاط.
- يجب أن تطبق الاهتلاكات على عناصر الأصول الثابتة التي قيمتها معرضة للانخفاض.
- أن تسجل الاهتلاكات بقيمة التدهور الفعلي، ومعاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم.

وحسب ما تنص عليه المادة 141 في الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف وتتضمن على وجه الخصوص الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلاً في حدود تلك

¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق ذكره، ص 285

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017 المادة 169-الفقرة 02، ص 43.

³ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 41.

⁴ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019، المادة 141-الفقرة 3، ص 33.

الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات فيكل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال المنصوص عليه عن طريق التنظيم وطبقا لإحكام المادة174".

كما أن سقف 1.000.000 دج لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.

(2) المؤونات

التعريف الجبائي للمؤونات: هي تلك التخفيضات من الأرباح الخاضعة للضريبة لتغطية الخسائر المحتملة شريطة أن تكون هذه التخفيضات محددة بدقة وأن تكون مسجلة محاسبيا في الدورة وتظهر في الجداول الملحقة في المؤونات.

ومن شروط قابلية خصم المؤونات ما يلي¹:

- يجب أن تكون الخسائر والتكاليف محتملة.
- يجب أن تكون المؤونات خاصة بمصاريف محددة.
- يجب أن تخصص المؤونات لخسائر أو تكاليف تكون أصلا المصاريف المتعلقة بها قابلة للخصم.
- يجب أن تنجر هذه الخسائر والتكاليف عن أحداث وقعت خلال السنة المالية المعني.
- يجب أن تسجل المؤونة في محاسبة المؤسسة.

II. المعالجة الجبائية لعناصر الاسترداد

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

1. مصاريف الهدايا ذات الطابع الإشهادي: تعتبر هي الأخرى مصاريف قابلة للخصم إذا كانت تتمتع بخاصية إشهادية وفي حدود 1000 دج للوحدة الواحدة في حدود مبلغ إجمالي قدره 500.000 دج.²
2. أعباء العقارات الغير مخصصة مباشرة للاستغلال: تعتبر تكاليف إيجار العقارات غير مخصصة للاستغلال ومصاريف الصيانة المتعلقة بها من الأعباء الغير قابلة للخصم ويجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة.
3. مصاريف حفلات الاستقبال الغير قابلة للخصم: بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة الغير مثبتة قانونا بوثائق ثبوتية باستثناء المبالغ الملزمة بها والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
4. لا تخصص أيضا الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة 300.000 دج مع احتساب كل الرسوم.³
5. حصص الإشهار المالي والكفالة والرعاية الغير قابلة للخصم: حدد السقف المسموح به في حدود 10% من رقم الأعمال للسنة المالية كحد أقصى 30.000.000 دج، وحتى إذا أنفقت المؤسسة أكثر من

¹ عبير وكواك وتير زايد، الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة

الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 2018، ص 36.

² المادة رقم 50 من قانون المالية لسنة 2022.

³ القانون رقم 17- 11، المتضمن لقانون المالية لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 11.

6. 30.000.000 دج ولكن لا يتعدى 10% من رقم الأعمال. ونفس الشيء أيضا بالنسبة للنشاطات ذات الطابع الثقافي مثل ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها¹.
7. لا تخصم أيضا الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة 300.000 دج مع احتساب كل الرسوم².
8. المؤونات والاهتلاكات الغير قابلة للخصم : تعتبر المؤونات الغير مستوفية للشروط البحثية والشكلية المنصوص عليها جبائيا غير قابلة للخصم، أيضا الاهتلاكات المخصوصة التي لا تستجيب للشروط البحثية والشكلية المنصوص عنها جبائيا يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة، أما بالنسبة لاهتلاك السيارات السياحية فان الاهتلاك يحسب على أساس قيمة الاقتناء المقدرة بسقف قدره 3.000.000 دج قابل للخصم وما زاد عن ذلك غير قابل للخصم إلا إذا كانت السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة³.
9. يجب أن تكون طريقة الاهتلاك واضحة، وقد حدد المشرع في المادة 174 الفقرة (1) من قانون الضرائب المباشرة على أن نظام الاهتلاك المالي الخطي يطبق على كل التثبيات. غير أن رخص للبنوك والمؤسسات المالية والشركات الممارسة لعمليات القرض الإيجاري تطبيق نظام الاهتلاك المالي للقرض عند حساب الاهتلاك الخطي، أو التنازلي للأصول الثابتة على فترة تساوي مدة عقد الاعتماد الإيجاري.
- كما رخص المشرع الجبائي إمكانية تطبيق الاهتلاك المالي التنازلي على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي، كما يطبق على القيمة المتبقية للملك الواجب اهتلاكه ماليا، مع العلم ان المعاملات المستعملة في حساب الاهتلاك المالي التنازلي تحدد كالتالي 1.5 و 2 و 2.5 تبعا لمدة استعمال التجهيزات ثلاث أو أربع أو خمس، أو ست، أو يزيد عن ست سنوات. إضافة الى ذلك يمكن للمؤسسات ان تقوم باهتلاك استثماراتها ماليا حسب نظام الاهتلاك المالي التصاعدي مع استبعاد تطبيق أي نوع من الأنواع الأخرى، بينما في إطار عقد القرض الإيجاري وعقد الإيجارة يتم حساب اساس الاهتلاك على اساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري وعقد الإيجارة⁴.
10. وحسب المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في شركة، لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الاجتماعية الأخرى المعمول بها⁵.

¹ المادة 169 الفقرة - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 44.

² المادة رقم 17-11 المتضمن لقانون المالية لسنة 2018، ص 55.

³ المادة رقم 43 من قانون المالية لسنة 2022، ص 19.

⁴ المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2021.

⁵ المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 43.

III. المعالجة الجبائية لخسائر السنوات السابقة

عادة ما تحقق مؤسسة حديثة العهد خسائر في السنوات الأولى من نشاطها وذلك لإمكانياتها المحدودة وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الاقتصادي ولهذا خول لها المشرع إمكانية خصم خسائر السنوات السابقة، بحيث تخصم هذه الخسائر من الربح المحقق، وإذا لم يكفي لتغطية هذا العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة إذا تحققت الشروط التالية:

يجب تبرير الخسارة محاسبيا وذلك طبقا للإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم إلى إدارة الضرائب

- حالة خاصة (1): في حالة تسجيل عجز في سنة مالية معينة فإنه يعتبر عبء يخصم من النتيجة الجبائية المحققة في السنة المالية (ن + 1)، وإذا كانت هذه النتيجة غير كافية يخصم في النتيجة المخصصة في السنة المالية (ن + 2) إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.
- المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حالة خاصة (2) يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 60.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها. للإشارة أن الأملاك المقتناه بصورة مجانية في الأصول بحسب قيمتها التجارية¹.
- حالة خاصة (3): لا تقبل كأعباء للخصم لتأسيس الضريبة الفوائد و المبلغ المستحق من الدخل و كافة الحواصل الأخرى الناتجة عن السندات و الديون و الودائع و الكفالات، وأتاوى الامتياز ، أو تتنازل عن رخصة الاستغلال و براءات الاختراع أو بيع علامات الصنع ، أو طرق ، أو صيغ الصنع و غيرها من الحقوق المماثلة ، أو المكافآت عن الخدمات المقدمة المسددة أو المستحقة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المقيمين، أو المستقرين في الجزائر لفائدة أشخاص طبيعيين أو معنويين أو مستقرين في دولة أجنبية باستثناء الدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقيات جبائية، إلا أن قدم المدني دليلا يثبت أن النفقات لها علاقة بالعمليات الحقيقية وأنها لا تمثل طابعا غير عادي أو مبالغا فيه.
- ومفهوم الدفع بوسائل غير نقدية موضح بمقتضى أحكام المادة رقم 4 من المرسوم التنفيذي رقم 15-153 المؤرخ في 28 شعبان 1436 الموافق ل 16 يونيو 2015 والتي وضعت تعريفا لعمليات الدفع التي يجب أن تستعمل في إطار التعاملات المالية التي تتعدى سقفا معيناً إذ يتعلق الأمر بالصك والتحويل وبطاقة الدفع والاقتطاع، السفتجة، السند لأمر وكل وسيلة دفع أخرى ينص عليه القانون غير ان عمليات الدفع التي يقوم بها الزبون نقدا إلى الحساب البنكي او البريدي للمورد تماثل عمليات الدفع النقدية وذلك من المنظور الجبائي².

¹ المادة رقم 43 من قانون المالية لسنة 2022، ص 19.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، منشور رقم 03 /وم/م ع ض/ قانون المالية لسنة 2018 الصادرة بتاريخ

- لا تكون قابلة للخصم على الصعيد الجبائي سوى في حدود 1 % من رقم الأعمال السنوي النفقات المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية وشبه الصيدلانية. وتشمل نفقات الترويج الطبي على وجه الخصوص تلك النفقات المتعلقة بالإشهار بجميع أشكاله وتكاليف إطلاق المنتجات
- ان المبالغ المخصصة للدفع المقدمة من طرف مؤسسة مقيمة بالخارج كتكاليف المساعدة التقنية، المالية، او المحاسبية لا تخضع لتخفيض الربح الخاضع للضريبة الا في حدود¹:

- 20 % من التكاليف العامة للمؤسسة المدينة و5 % من رقم الأعمال.

- 7 % من رقم الأعمال بالنسبة لمكاتب الدراسات والمهندسين – المستشارين.

- لا تكون قابلة للخصم مصاريف التكفل المدفوعة من قبل مؤسسة بدل طرف ثالث دون ان يكون هذا التكفل له علاقة بالنشاط الممارس.
- لا تكون قابله للخصم:²

- المعاملات والغرامات والمصادرات والجزاءات مهما كانت طبيعتها التي يتحملها مخالفو الأحكام القانونية وكذا الغرامات التعاقدية عندما يتم دفعها لأشخاص غير خاضعين للضريبة بالجزائر.
- حصة إيجارات المركبات السياحية التي تزيد عن 200.000 دج سنويا وكذا تكاليف صيانة وإصلاح المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط التي تزيد عن 20.000 دج عن كل مركبة.
- الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين.

وحسب الملحق رقم (9) المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية ضمن القوائم الجبائية الصادرة في 2011، والذي مفاده:

الجدول رقم (01) : تحديد النتيجة الجبائية

¹ المادة رقم 02 قانون المالية لسنة 2019.

² المادة رقم 50 من قانون المالية لسنة 2022، ص 22.

الفصل الأول: الإطار النظري للأعباء على النتيجة الجبائية لشركات

السنة:		المبلغ
تعيين المؤسسة:		
ربح	1. النتيجة الصافية للسنة المالية	
عجز		
2. الادمجات - الاستردادات		
أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال		
حصص الهدايا الإشهارية الغير القابلة للخصم		
حصص الإشهار المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم		
مصارييف الاستقبال غير القابلة للخصم		
الاشتراقات والهبات غير القابلة للخصم		
الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم		
مؤونات غير قابلة للخصم		
الاهتلاكات غير قابلة للخصم		
مصارييف البحث والتطوير غير القابلة للخصم		
الاهتلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (ملك المستأجر) (المادة 27ق. م ت 2010)		
لإيجارات خارج النتيجة المالية (قرض المؤجر) (المادة 27ق. م 2010)		
الضرائب الواجب دفعها على النتائج	الضريبة على أرباح الشركات	
الضرائب المؤجلة (تغيرات)		
خسائر القيمة غير قابلة للخصم		
الغرامات والعقوبات غير قابلة للخصم		
فوااق تحميل الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية		
استردادات أخرى		
مجموع الاستردادات		
3. الخصومات		
فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها (المادة 173منق. ض. م. و. ر. م)		
حواصل وفوائض القيمة المتأتية من التنازل على الأسهم والأوراق المماثلة وكذلك تلك المتأتية من الأسهم وحصص هيئات التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة في البورصة		
المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة (المادة 147مكرر من ق م و ر)		
الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المادة 27ق. م. ت. 2010)		
الإيجارات خارج النتيجة المالية (ملك المستأجر) (المادة 27ق. م. ت. 2010)		
تكملة الاهتلاكات		
خصومات أخرى		
مجموع الخصومات		
4. العجز السابق القابل للخصم (المادة 147من ق. ص. م. و. ر. م)		
عجز سنة 20		
عجز سنة 20		
عجز سنة 20		
عجز سنة 20		
عجز سنة 20		
مجموع العجز قابل للخصم		
ربح	النتيجة الجبائية (1+2-3-4)	
خسارة		

المصدر: القوائم الجبائية الجديدة ل 2011, الجدول رقم 09.

المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة حسب النظام المالي

تعتبر الضرائب المؤجلة تدفقات ضريبة مستقلة، تخضع لها مؤسسة وذلك بسبب وجود اختلاف بين الأساس المحاسبي والضريبي وعليه يجب ان تتمتع معلومات المحاسبية بخصائص أكثر جودة وملائمة ومنه سوف نتطرق في هذا المبحث الى الضرائب المؤجلة حسب النظام المالي.

المطلب الاول: مفهوم الضرائب المؤجلة واصنافها

أولاً: مفهوم الضرائب المؤجلة

هناك العديد من التعريفات للضرائب المؤجلة سوف نتطرق لبعض منها:

التعريف الاول وفق النظام المحاسبي المالي :

عرفت المادة 143-2 من النظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة كما يلي: الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية.

وتعرف أيضاً الضريبة المؤجلة: "هي تلك الضريبة الناتجة عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء، والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة وبين الاعتراف والتقييم الجبائي لها"¹. وتسجل في الميزانية وفي الحساب النتائج الضرائب المؤجلة ناتجة عن²:

❖ في حالة عجز جبائي وضريبة قابلة لتأجيل هذا إذا كانت نسبتها الى الضرائب المستقبلية المحتملة او ارباح جبائية.

❖ في حال اقفال نتيجة السنة المالية يدرج أصل او خصم لضريبة المؤجلة في حسابات الفروقات الزمنية إذا كانت هذه الفروقات ينتج عنها عبئ.

❖ اختلاف زمني بين التثبيات محاسبي لعبء ما والاخذ بعين الاعتبار النتيجة الجبائية اسنة المالية اللاحقة.

❖ يتم تحديد ضرائب المؤجلة عن افعال كل سنة مالية على اساس تنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الاقفال.

التعريف الثاني وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12 :

اعتبر المعيار المحاسبي (12) ان الضرائب المؤجلة هي التي تنشأ نتيجة الفروقات المؤقتة الربح المحاسبي والضريبي ويتم تحديد مقدار مصروف النتائج عن الضرائب على دخل وكيفية عرضها في القوائم المالية. يعرف الاصل الضريبي المؤجل على انه التبعات الضريبية المرتبطة بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع وبعبارة اخرى المردودات الضريبية.

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيلطي، برج بوعريبيج، 2009، ص 139.

² بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق، ص 288.

يمثل المردودات الضريبية لسنوات مستقلة نتيجة الفروقات القابلة للاقتطاع لنهاية السنة الجارية وعليه فهي المبالغ القابلة للاسترداد للفترات المستقبلية¹

❖ الفروقات القابلة للاقتطاع

❖ ترحيل الخصومات الضريبية غير مستخدمة للفترات القادمة

❖ ترحيل الخسائر غير مستخدمة للفترات القادمة

❖ اعداد تقييم الأصول دون الاجراءات تسوية معادلة الاغراض الضريبية

إن الهدف الاساسي من الضريبة المؤجلة هو تحديد المعالجة المحاسبية للضرائب على الارباح، وتوضيح كيفية المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة المتعلقة بنفس الفترة المالية. مما سبق اتضح لنا ان الضرائب المؤجلة ناتجة عن الفروقات للدخل المحاسبي والضريبي ولها تأثير على الضريبة مستقبلية وكما انها عكس على السنوات اللاحقة.

ثانيا: أصناف الضرائب المؤجلة

لا تخرج في معنى الضرائب المرحلة من حالتين اثنتين فقط هما: الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم. ويعرف نوعي الضرائب المؤجلة كما يلي:²

1. **ضرائب مؤجلة أصول (أو أصل ضريبي مؤجل):** تمثل مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل وبعبارة تحصل³، يتم استنفاد هذا الأصل على عدد السنوات المسموح بها من طرف التشريع الجبائي والمقدرة بأربع (04) سنوات الموالية للعجز⁴.

يعني أنها ستخفف من مبلغ الضرائب المستحقة للدفع، ومن أمثلة ذلك:

- الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفف من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفف من الضريبة المستحقة خلال هذه الدورات.

➤ بعض الأعباء (مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة) لا تخفف من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية والتي يتم خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة، فنقول إن

¹ دنيا بدودة، دراسة العلاقة بين الضرائب المؤجلة وجودة المعلومة المحاسبية في البيئة الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التسيير، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2019، ص7.

² عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص139.

³ بوعزة محمد لمين، النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، محاسبة وجبائية، جامعة الطاهر مولاي سعيدة، 2013، ص71 بتصرف.

⁴ المادة 147، قانون ضرائب مباشرة والرسوم المماثلة مرجع سبق ذكره، ص39.

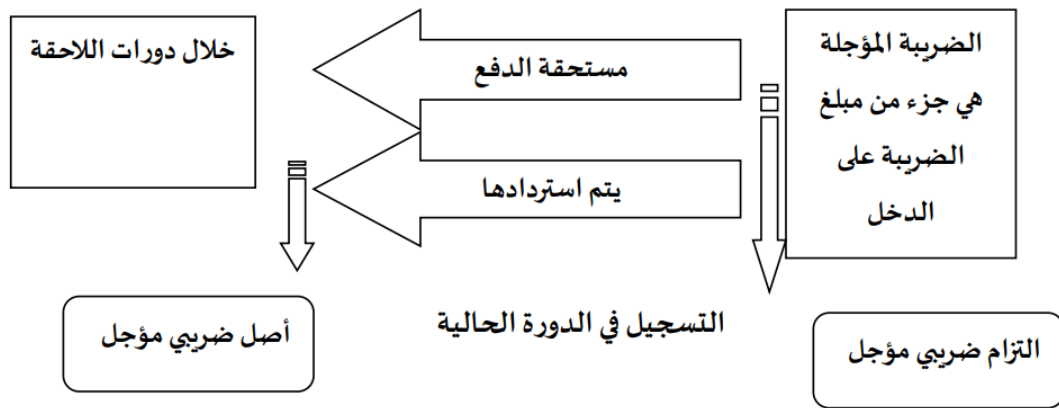
للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية أي للمؤسسة حقوقا في ذمة إدارة الضرائب سيتم تحصيلها بعد تسديد المصاريف المعنية.

➤ نفقات وأعباء التطوير التي يتم تثبيتها وإظهارها ضمن التثبيات محاسبيا، على العكس جبائيا التي يجب طرحها خلال الدورة التي حدثت فيها.¹

2. **ضرائب مؤجلة خصوم (التزام ضريبي مؤجل):** تمثل مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق، وكمثال على ذلك نذكر أن إعانات الاستغلال تسجل بحسابات النواتج بتاريخ الحصول على وعد بتقديمها من قبل السلطة المركزية أو المحلية، لكنها لا تحسب ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة إلا بعد استلامها الفعلي.

تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دوف حساب التعيين.² والشكل التالي يوضح هذين الصنفين:

الشكل رقم(02) : مفهوم الضرائب المؤجلة واصنافها



المصدر: تجاني بالرقي، الحاج حلقوم، محاسبة الضرائب المؤجلة، محاضرات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص3.

¹ كتوشح عاشور، أصول المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي، SCF ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 169.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، القرار المتضمن لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين، ص18.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة الناتجة عن اختلاف الطرق المحاسبية

1. الفروق الناتجة عن اختلاف الطرق المحاسبية

الاهتلاك هو الانخفاض الذي يطرأ على الأصول الثابتة العينية وذلك على إثر الاستعمال أو التقادم، أو التطور التكنولوجي ويجب أن تكون طريقة الاهتلاك واضحة، وقد أكد المشرع في المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن نظام الاهتلاك المالي الخطي يطبق على كل التثبيات، إلا في بعض الحالات الاستثنائية.

1) الفروق المؤقتة الناتجة عن اختلاف مدة الاهتلاك¹ :

يعتمد احتساب مدة الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي على مدة الانتفاع به، أ المدة المقدرة للاستعمال من طرف المؤسسة المالكة له، والتي تعكس بواقعية استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بالأصل خلافا للقواعد الجبائية الحالية التي تحدد مدة الاهتلاك وفقا لتصنيف معين لكل فئة من الأصول المادية والمعنوية والتي تكون عادة قصيرة وأقل من المدة الحقيقية له.

اختلاف فترات الاهتلاك المنتهجة من طرف المؤسسة والتي تقل عن فترات الاهتلاك المعمول به جبائيا، تجعل من القيمة المحاسبية للأصل في نهاية كل فترة تقل عن قيمته الجبائية، مما يترتب عنه أصل جبائي مؤجل والعكس صحيح إذا كانت فترات الاهتلاك المحاسبي تفوق فترات الاهتلاك الجبائي، فإن القيمة المحاسبية في نهاية كل فترة تزيد عن قيمته الجبائية وتكون الفروقات تعبر عن التزام جبائي مؤجل، أما إذا كانت فترات الاهتلاك متساوية فإنه لا يكون مبرر لاستعمال طريقة الضريبة المؤجلة.

❖ المعالجة الجبائية

إن الفروق المؤقتة والناتجة عن تطبيق طريقتين مختلفتين بين المحاسبة والجبائية يولد فروق في الضريبة على ارباح الشركات المسددة، حيث انه من الناحية المحاسبية مقبول خاصة إذا رأي مسيري الشركة ان هذه الطريقة تحسن من جودة القوائم المالية، فاذا كان معدل IBS مثلا 26% فإن الأثر على النتيجة المحاسبية يساوي: وعاء الضريبة المؤجلة (1- 0.26) ، الأمر الذي يجعل التأثير على المحاسبة فقط فيما يخص النتيجة ولا يمس الضريبة على أرباح الشركات ومنه تكون معالجة الضرائب المؤجلة جبائيا كما يلي:

بالنسبة للسنوات الثلاث الأولى نقوم بإضافة الوعاء (الفرق بين الاهتلاك الجبائي والاهتلاك المحاسبي) إلى قسم الاسترداد في الجدول رقم (09) بالنسبة للسنتين الأخيرتين نقوم بالعمليات التالية نقوم بتسجيل مبلغ الفرق بين الاهتلاك الجبائي والاهتلاك المحاسبي إلى التخفيضات في الجدول رقم (09) جدول حساب النتيجة الجبائية (خانة الاهتلاك المكمل).

يمكن استخدام نظام الاهتلاك المتناقص والمتزايد علاوة على الخطي، فالنظام المحاسبي المالي يسمح بتسريع الاهتلاك خلال السنوات الأولى، مما يترتب على ذلك مزايا من الناحية الجبائية والمالية. فاستخدام الاهتلاك المتناقص يسمح بتحقيق وفورات جبائية على الأرباح خلال السنوات الأولى، أما نظام الاهتلاك المتزايد فيسمح

¹ رشيد عريوة، دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجبائية، مرجع سابق ذكره، ص 609.

برفع قدرة التمويل الذاتي في السنوات الأخيرة فهو ضروري للمؤسسات التي تحقق أرباحاً متصاعدة أو التي لامتيازات فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات. عندما يختلف الاهتلاك الذي يؤخذ في تحديد الربح الخاضع للضريبة (عجز ضريبي) عن الاهتلاك الذي يؤخذ في الحسابان في تحديد الربح المحاسبي، الفرق المؤقت الناتج هو الفرق بين القيمة المحاسبي للأصل وأساسه الجبائي، يظهر فرق مؤقت مخصص إذا كان الاهتلاك الجبائي أقل سرعة من الاهتلاك المحاسبي ويظهر عنه ضرائب مؤجلة أصول

1) الفروق المؤقتة الناتجة عن اختلاف طرق تقييم المخزون:¹

تعريف المخزون: يعرف النظام المحاسبي المالي المخزونات على أساس أصول يمتلكها الكيان، وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجار أو قيد الإنتاج، أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات، وتقيم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولاً يخرج أولاً (FIFO) وإما بطريقة بتكلفة الوسطية المرجحة (CUMP) للشراء أو للإنتاج. حيث تفترض طريقة (FIFO) أن البضاعة التي تم الحصول عليها أولاً هي التي يجب بيعها أولاً أو استخدامها أولاً في الإنتاج (المواد واللوازم) في حين يتم طبقاً لطريقة CUMP تحديد متوسط التكلفة للوحدات المتماثلة الموجودة في المخزن.

تلجأ المؤسسة في بعض الحالات إلى تخفيض قيمة التكاليف (زيادة قيمة الإيرادات) محاسبياً لرفع النتيجة المحاسبية، سعياً إلى التأثير على المركز المالي الصافي، ورفع قيمة الأرباح وهذا للحصول على فرص أكبر للتمويل الخارجي، وفي حالات أخرى ترفع قيمة التكاليف (تخفض قيمة الإيرادات) جبائياً لتخفيض النتيجة الجبائية للتأثير على الوعاء الضريبي (الاقتصاد الضريبي). حيث أن اختلاف قيمة المخزون المسجلة محاسبياً عن القيمة المسجلة جبائياً تعطي فارق مؤقت تنشأ عنه ضريبة مؤجلة على الأصول في حالة حسابات الصنف السادس (أعباء)، أما في حالة حسابات الصنف السابع (إيرادات) فإن الفارق المؤقت تنشأ عنه ضريبة مؤجلة على الخصوم.

II. المعالجة الجبائية والمحاسبية للفروق الناتجة من اختلاف القاعدة المحاسبية عن القاعدة الجبائية:²

1. معالجة الفروق المتعلقة بالمؤونات

✓ **تعريف المؤونات:** هي تلك الأرصدة المشككة بغرض مواجهة الخسائر أو التكاليف المبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية.

✓ **الفروق الناتجة من المؤونات:** من شروط قبول التكاليف هو السداد الفعلي لها، فنجد مجموعة من المؤونات تكون في 12/31 تخص:

- مؤونات الانصراف الى التقاعد.
- مؤونات العطل السنوية.
- مؤونات حصص العمال في ارباح المؤسسة.

¹ رشيد عريوة، دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجبائية، مرجع سابق ذكره، ص 612.

² رشيد عريوة، مرجع سابق ذكره، ص 614.

- مؤونات المنازعات (عامل، شركة الخ).

- مؤونات تغير أسعار الصرف بالنسبة لديون الموردين وحقوق العملاء بالعملة الأجنبية.

في حالة تسجيل مؤونة في سنة مالية و لا تستحق إلا في سنة أو سنوات مقبلة يظهر فرق مؤقت يؤدي إلى نشوء ضريبة مؤجلة، ونأخذ على سبيل المثال التكاليف المتعلقة بخدمات التقاعد والتي تخصم من الربح المحاسبي لسنوات خدمة الموظف، وتخصم من النتيجة الجبائية عندما يقوم الكيان بتسديد الاشتراكات للصندوق أو عندما تدفع معاشات التقاعد، الفرق بين القيمة المحاسبية للخصم وأساسها الجبائي التي عادة ما يكون معدوما هو فرق مؤقت مخصوم يعطى ضرائب مؤجلة أصول، لأن المؤسسة تسحب المنافع الاقتصادية من خلال تخفيض الربح الخاضع للضريبة عند تسديد الاشتراكات أو تسديد معاشات التقاعد.

كما يمكن الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي ألزم المؤسسات بتكوين عدة مؤونات إجبارية إلا أنه لم يعط التوضيح الكافي من حيث كيفية تشكيلها ومعالجتها ومعالجة تبعاتها جبائيا ومحاسبيا تسجل هذه المؤونات من ح/ 681 إلى ح/ 15، ح/ 428،481 بمبلغ المؤونة، وبما ان القاعدة المحاسبية تختلف عن القاعدة الجبائية التي تنص على أن الأعباء لا تقبل الخصم من النتيجة الجبائية إلا إذا سددت فعلا، ونظرا للفروق المؤقتة تسجل في حساب الضرائب المؤجلة من ح/ 133 إلى ح/ 692.

أما جبائيا: في حال تكوين المؤونات تضاف إلى خاانة الاستردادات الأخرى في ملحق خاص يبين كل عبء على حدة.

في حالة إلغاء المؤونة لأي سبب من الاسباب كالتسديد الفعلي للنفقة او مراجعة مبلغ المؤونة فانه يتوجب التعديل على مستوى الجدول رقم 09 الجبائي في خاانة التخفيضات الأخرى.

محاسبيا: نسجل في يومية المؤسسة القيود التالية: ح/ 06 المعني الى ح/ 512 ثم من ح/ 15، ح/ 428، ح/ 480 الى ح/ 78.

2. معالجة الفروق المتعلقة بالإعانات

تعريف الإعانات: الإعانات العمومية هي عملية تحويل موارد عمومية لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة، إذا احترم الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا¹.

✓ معالجة الإعانات محاسبيا وجبائيا:

حسب المادة 9 من قانون المالية لسنة 2010 فإن إعانات الاستغلال والموازنة تدخل ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها، جاء هذا الإجراء ليرفع اللبس والغموض عن المعالجة الجبائية للإعانات المتعلقة بالاستغلال والتوازن. ومنه نستنتج أن إعانات الاستغلال والتوازن المحصلة تعالج جبائيا ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها، أ يتم توجيه الإعانة للسنة المالية المعنية بتدعيمها وتؤخذ في المخطط الجبائي عند تحصيلها، ما يجعل النتيجة المحاسبية أكبر من النتيجة الجبائية وبالتالي تنشأ ضرائب مؤجلة على الخصوم.

¹ رشيد عريوة، دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجبائية، مرجع سابق ذكره، ص 615.

(2) الفروق الناتجة عن خسائر سنوات سابقة: ¹

حسب نص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإن هذا العجز يعتبر عبئاً يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية. وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز. " وتسجل عندما يكون من المحتمل أن الأرباح الخاضعة للضريبة تسمح باستعمال أصول الضرائب المؤجلة وعندما يكون للمؤسسة عجز ضريبي لا تسجل المؤسسة ضرائب مؤجلة أصول إلا في حالة وجود فروقات زمنية خاضعة للضريبة كافية، أو هناك مؤشرات أخرى تبين أن الربح الخاضع للضريبة كاف ومتاح.

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة في الميزانية وحسابات النتائج عن طريق التمييز بين الضرائب مؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم والحسابات المتعلقة بالميزانية وحسابات النتائج كما يلي²:

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

أولاً: الضرائب المؤجلة أصول.

تسجل الضرائب محاسبياً بجعل حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مديناً بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وهذا ما يجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول دائماً وهذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فنسجل قيماً معاكساً. ويتم التسجيل المحاسبي كالتالي:

¹ رشيد عريوة، دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجبائية، مرجع سابق ذكره، ص 616.

² بوعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية ولتجارية وعلوم التسيير جامعة البويرة، 2014، ص 98.

المبالغ		بتاريخ 12/31 ن	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xx	ضرائب مؤجلة أصول		133x
xx		فرض ضريبة مؤجلة أصول	692x	

ثانيا: الضرائب المؤجلة خصوم

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

المبالغ		بتاريخ 12/31 ن	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xx	ضرائب مؤجلة أصول		693x
xx		فرض ضريبة مؤجلة أصول	134x	

والجدول التالي يوضح حالات الضرائب المؤجلة:

جدول رقم(2) : فهم الضرائب المؤجلة

عناصر الميزانية خصوم	عناصر الميزانية اصول	الحالة
ضرائب مؤجلة اصول	ضرائب مؤجلة خصوم	القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية
ضرائب مؤجلة خصوم	ضرائب مؤجلة اصول	القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية
لا شيء	لا شيء	القيمة المحاسبية تساوي القيمة الجبائية

La source : Rabah Boussaid et autres, Dossier pédagogique de séminaire portant sur les impôts Diffères, Institut supérieur de Gestion et de planification, Alger, 29 et 30 Septembre 2012.

الخلاصة

في هذا الفصل تبين لنا أن الإدارة الجبائية من أجل تحديد النتيجة الجبائية تلزم المؤسسات بالتصريح بنتيجتها المحاسبية فهي تقوم الإدارة الجبائية بإعادة النظر في النتيجة قبل فرض الضريبة عليها في حالة تحقيق ربح، بإدخال تعديلات على النتيجة المحاسبية وهذا وفقا للتشريع الجبائي المطبق، حيث أن هناك أعباء يجب خصمها إذا توفرت على شروط الخصم وأخرى يجب إعادة إدماجها لعدم استجابتها لتلك الشروط، للوصول إلى النتيجة الجبائية، بالرغم من صعوبة التفصيل في هذه الأعباء المختلفة إلا أن المشرع الضريبي لم يضع تعريفا محددًا. وفي الأخير يمكن القول إن الضريبة تحسب على أساس النتيجة الجبائية التي تقوم الإدارة الجبائية بتحديدتها على أساس النتيجة المحاسبية، عن طريق إدراج بعض التعديلات الخاصة بإضافة بعض الأعباء غير القابلة للخصم، وتخفيض بعض النواتج غير خاضعة للضريبة، وهذا وفقا للتشريع الجبائي المطبق. وبعبارة أخرى فإن النتيجة الجبائية ما هي سوى النتيجة المحاسبية مصححة بموجب القواعد الجبائية.

الفصل الثاني

تمهيد:

بعد الإحاطة بالجانب النظري والمتعلق بإطار النظري للأعباء على النتيجة الجبائية لشركات، ومعرفة دراسات سابقة حول الموضوع، محاولين في ذلك الإجابة على الإشكالية المطروحة وبعض الأسئلة الفرعية في بداية بحثنا هذا وتدعيما للجانب النظري الذي تطرقنا إليه، قمنا بتطرق إلى دراسة حالة تطبيقية في هذا الفصل تتعلق بإحدى المؤسسات الجزائرية وهي مؤسسة نفضال فرع سطيف، بغية إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي. وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى:

المبحث الأول: تعريف بالمؤسسة نفضال فرع سطيف.

المبحث الثاني: تحليل الأعباء للشركة من جدول حساب النتائج للسنوات (2018 - 2019 - 2020)

المبحث الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المالية للشركة الى النتيجة الجبائية.

المبحث الأول: تعريف بمؤسسة نפטال فرع COM سطيف

نفطال مؤسسة عمومية تقوم بتسويق وتوزيع المنتجات البترولية حيث تلعب دورا هاما في اقتصاد الجزائر ومن خلال التطور الذي شهدت مؤسسة نפטال منذ نشأتها سواء من خلال توسيع هياكلها أو من خلال انقسامها إلى عدة فروع. استطاعت ان تثبت مكانتها في السوق رغم الصعوبات التي واجهتها في مراحل تطور السوق لذا تم اختياره أحد فروعها فرع سطيف.

المطلب الأول: عموميات حول المؤسسة

سنتناول في هذا المطلب تقديم عام للمؤسسة نפטال وفرع COMM سطيف

1) تعريف بالمؤسسة

مؤسسة صادرة من سوناطراك (Snatrach) نشأت نפטال (ERDP) بموجب المرسوم 101/80 الصادرة في 1981/04/06 وبدأت نشاطها في 1982/01/01 مسؤولة عن تكرير وتوزيع المنتجات البترولية وهذا عام 1987 تحت علامة (NAFTAL) عدلت وقسمت بفعل المرسوم رقم 187/87 إلى مؤسستين:

✓ (NAFTAC): مؤسسة مختصة في تصفية البترول (فرع التكرير)

✓ (NAFTAL): مؤسسة مختصة في التسويق وتوزيع المواد البترولية (فرع التوزيع)

وفي عام 1987 تغيرت الشركة إلى شركة ذات أسهم تابعة لمجموعة سوناطراك حيث تنقسم كلمة نפטال إلى جزئيين:

✓ (NAFT): مصطلح عالمي يقصد به البترول

✓ (AL): الحرفين الأولين من كلمة (ALGERIE)

يحتوي رمز مؤسسة نפטال على خمسة أسطر كما هي مبينة في الشكل التالي:

حيث تمثل هذه الاسطر في فروع المؤسسة و هي:

✓ (GPL) الغاز

✓ (CLP) المحروقات

✓ الزفت

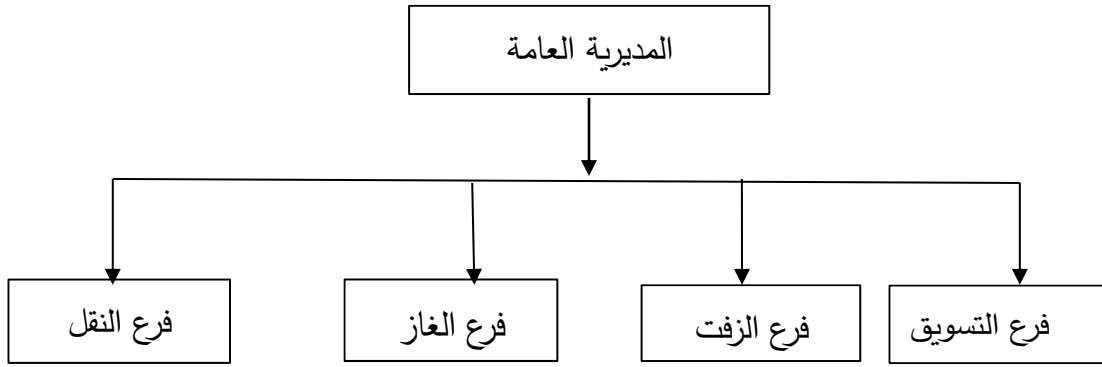
✓ الطيران و البحرية

✓ العلاقات الخارجية

في يوم 1998/04/18 تم تحويل شركة نفطال الى مؤسسة ذات أسهم (SPA) تابعة 100 % لشركة سونطراك برأسمال قدر 40.000.000.000.00 دج، وتتكون شركة نفطال من 4 فروع:

- فرع مختص بالغاز
 - فرع مختص بتوزيع وتسويق المحروقات (فرع تجاري)
 - فرع مختص بالزفت
 - فرع نقل المواد البترولية
- والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (03): تقسيم مؤسسة نفطال



المصدر: من إعداد الطالبتين من الوثائق المحاسبية للشركة

من بين هذه الفروع الفرع التجاري الذي يقوم على أساس توزيع وتسويق المنتجات البترولية، وذلك عن طريق 12 مقاطعة تجارية على المستوى تراب الوطن.

ومن بين هذه المقاطعات مقاطعة سطيف، فهي عبارة عن مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم رأسمال مختصة في توزيع وتسويق المنتجات النفطية.

تقع في بيزار سطيف ومقرها المركزي بالشراكة ولاية الجزائر يقتصر نشاطها بتوزيع وتسويق المنتجات البترولية بالإضافة إلى التسيير المباشر لمحطات الخدمات التابعة لنفطال والتسيير الحر للمحطات المتعاقد مع نفطال وكما نقوم بتزويد الخواص بالمزاد البترولية. بالإضافة إلى أنشطة أخرى من بينها:

- تجارة الجملة للعجلات المطاطية.
- تغطية الاحتياجات اليومية للأسواق المحلية من المواد البترولية.

(2) أهداف ووظائف نفطال سطيف:

لمؤسسة نفطال مجموعة من الأهداف والوظائف ومن بينها:

- تسويق وتوزيع المواد البترولية من المحروقات الزيت الزيت العجلات المطاطية، بما فيها الموجهة للطيران والبحرية، بالإضافة إلى تنظيم وتطوير الأنشطة التجارية وتوزيع المواد.
- تغطية احتياجات السوق المحلي من المواد البترولية عن طريق محطات الخدمات.
- تسيير وتنظيم محطات الخدمات.
- تعميم استعمال البطاقات المغناطيسية كوسيلة للتسديد.
- احترام متطلبات: النظافة، سلامة البيئة، الجودة.

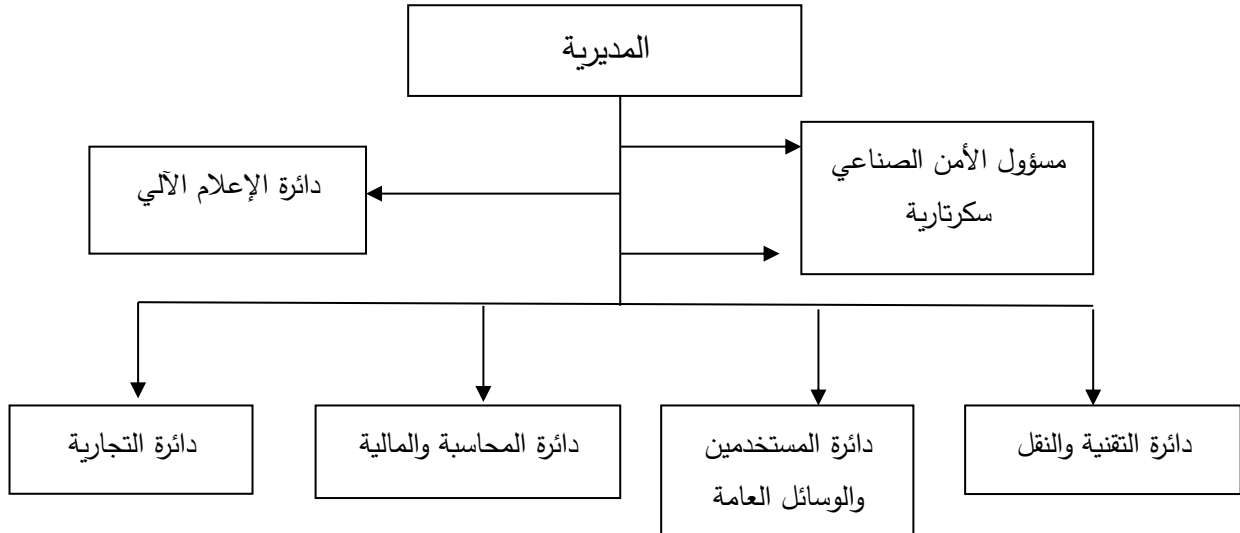
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لوحدة نفطال سطيف

لوحدة نفطال سطيف تنظيم خاص بنشاط الشركة وطبيعتها، حيث يقوم تنظيمها على تحديد المصالح وأهداف تنصيب المدراء ورؤساء الأقسام والمديريات بما يتماشى ونشاط المؤسسة.

(1) الهيكل التنظيمي العام

الشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة

شكل رقم (04): هيكل التنظيم العام لفرع سطيف



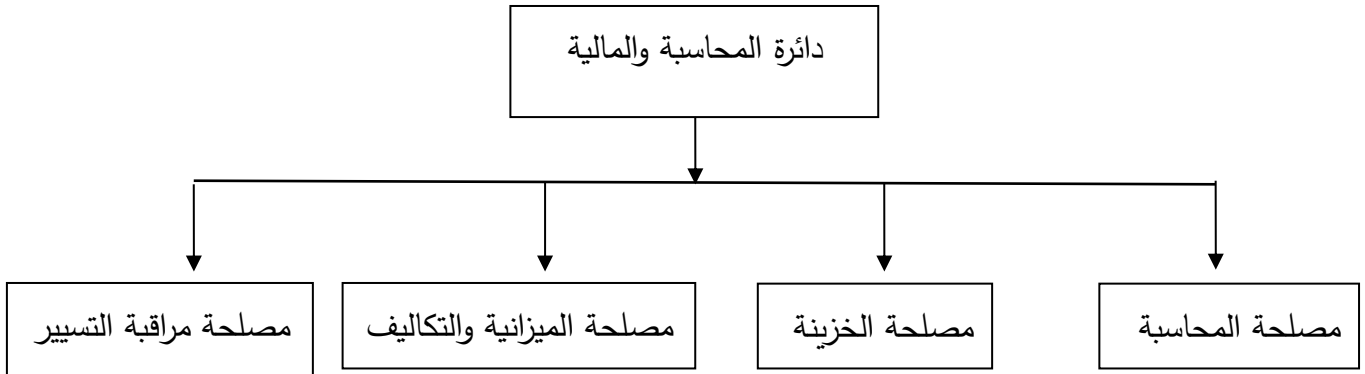
المصدر: من اعداد الطالبتان عن وثائق المؤسسة

تنقسم المؤسسة إلى خمس دوائر: وهي دائرة الإعلام الآلي، دائرة المحاسبة والمالية، دائرة المستخدمين والموارد العامة، دائرة التجارة، ودائرة التقنيات والنقل، بالإضافة إلى مسؤول الأمن الصناعي والسكرتارية. ويلاحظ أن هذا التنظيم يتميز بالبساطة.

2) الهياكل الفرعية لكل مصلحة

أولاً: هيكل دائرة المحاسبة والمالية: الشكل التالي يوضح هيكل الدائرة:

شكل رقم (05): هيكل دائرة المحاسبة والمالية



المصدر: من اعداد الطالبتان عن وثائق المؤسسة

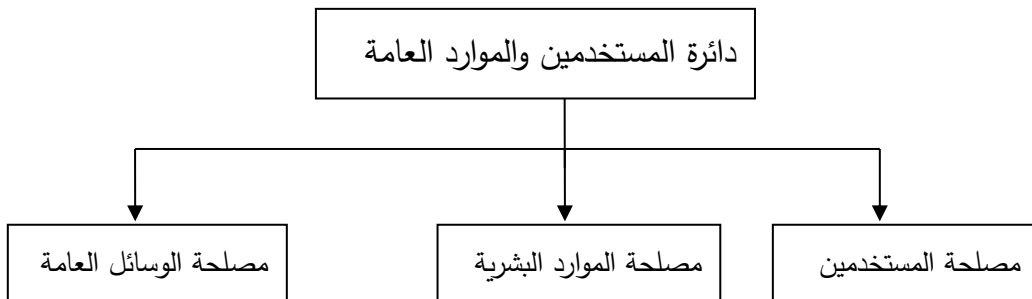
من الشكل يتضح أن دائرة المالية والمحاسبة تتكون من 4 مصالح وهي مصلحة المحاسبة، مصلحة الخزينة، مصلحة الميزانية والتكاليف ومصلحة مراقبة التسيير. ولكل مصلحة من الأقسام مهامه الخاصة به.

وتتجلى وظائف مصلحة المحاسبة والمالية في:

- التسجيل المحاسبي لعمليات التسيير لهياكل الوحدة.
- تقديم العمل المحاسبي للمديرية العامة للرقابة والمصادقة عليها.
- القيام بأعمال المراقبة المالية والمحاسبية لمحطات الخدمات التابعة لها.

ثانيا: هيكل دائرة المستخدمين والموارد العامة: الشكل التالي يوضح هيكل الدائرة:

الشكل رقم (06): هيكل دائرة المستخدمين والموارد العامة



المصدر: من اعداد الطالبتان عن وثائق المؤسسة

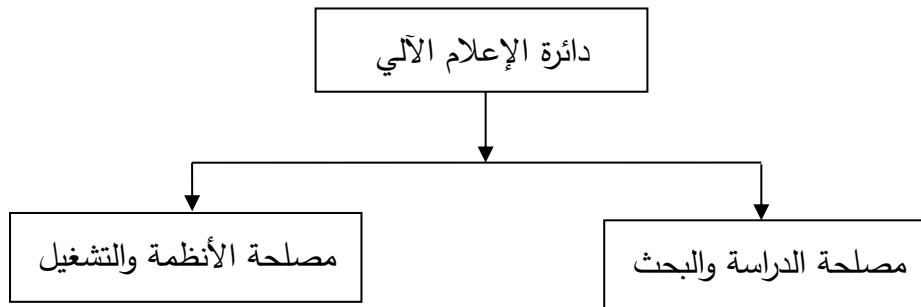
تنقسم دائرة المستخدمين والوسائل العامة إلى 3 مصالح: وهي مصلحة المستخدمين، مصلحة الموارد البشرية، مصلحة الوسائل العامة. ولكل مصلحة من الأقسام مهامه الخاصة به.

وتتولى المهام التالية:

- الاهتمام بشؤون العمال.
- التوظيف.
- أعداد الرواتب والأجور.

ثالثا: هيكل دائرة الإعلام الآلي: الشكل التالي يوضح هيكل الدائرة:

شكل رقم (07): هيكل دائرة الإعلام الآلي



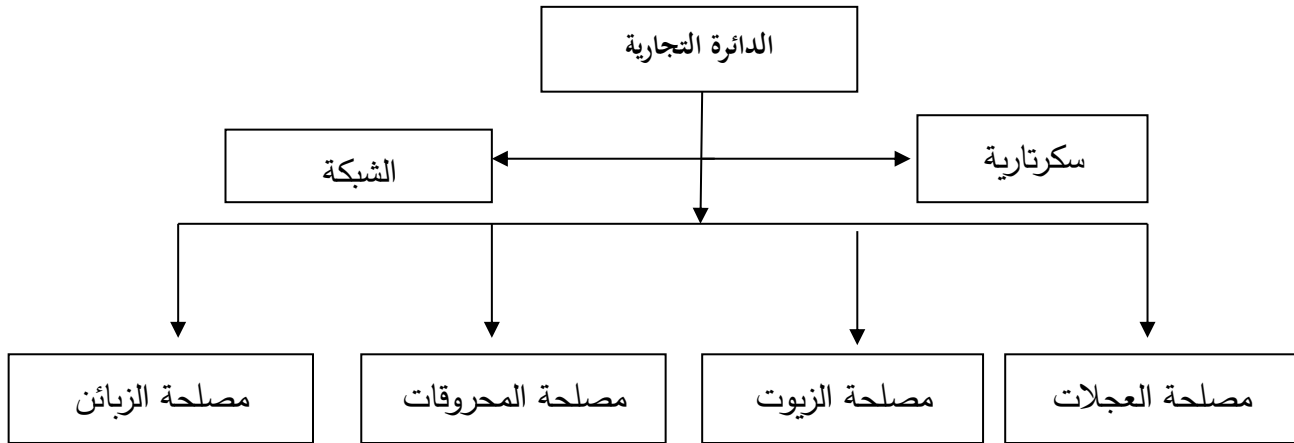
المصدر: من اعداد الطالبتان عن وثائق المؤسسة

تنقسم دائرة الإعلام الآلي إلى مصلحتين:

وتهتم هذه الدائرة بتشغيل المدخلات، تطوير برامج حسب الطلب، إدارة برامج التسييرية، ...

رابعا: هيكل الدائرة التجارية: الشكل التالي يوضح هيكل الدائرة التجارية:

شكل رقم (08): الدائرة التجارية

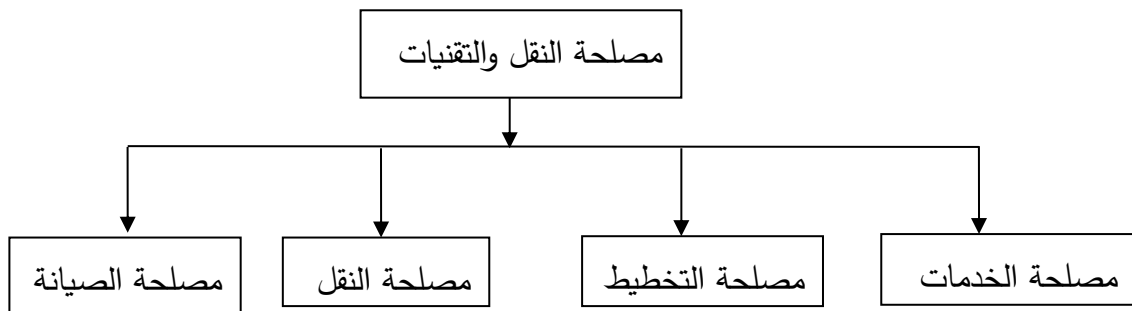


المصدر: من اعداد الطالبتان عن وثائق المؤسسة

تتقسم الدائرة التجارية إلى خمس مصالح: مصلحة العجلات مصلحة الزيوت، مصلحة المحروقات، مصلحة الزبائن، مصلحة الشبكة بالإضافة إلى السكرتارية
ومن بين المهام التي تتولاها هذه الدائرة: تسويق وتوزيع المنتجات، تسيير محطات الخدمات الاهتمام بمصالح الزبائن، ...

خامسا: هيكل دائرة النقل والصيانة: الشكل التالي يوضح هيكل الدائرة:

شكل رقم (09): هيكل دائرة النقل والتقنيات



المصدر: من اعداد الطالبتان عن وثائق المؤسسة

تنقسم دائرة النقل والتقنيات إلى أربعة مصالح: مصلحة الخدمات، مصلحة التخطيط، مصلحة النقل، ومصلحة الصيانة. وتتولى المهام التالية:

- نقل المواد البترولية.
- صيانة العتاد الخاص بمحطات الخدمات.
- تولي مهام عمليات الشراء.

المطلب الثالث: أداء المؤسسة

تعتبر شركة نفطال من أهم المؤسسات على الصعيد المحلي من سواء من حيث الموارد البشرية أو من حيث المالية.

أولاً: الموارد البشرية للمؤسسة

تضم وحدة نفطال فرع سطيف طاقة بشرية هائلة تسمح بالتسيير الحسن للمؤسسة، حيث أن طاقتها تحسب على أساس شهري أي أن مواردها البشرية دائمة التغيير من شهر إلى شهر والجدول التالي يبين تطور عدد العمال لشهر ديسمبر لسنة 2018 مقارنة ب 2020:

جدول رقم (03): تطور عدد العمال

2020		2019		2018		البيان
مؤقت	دائم	مؤقت	دائم	مؤقت	دائم	
1	154	9	133	4	120	إطار مسير
16	254	33	201	1	206	عون تحكم
47	369	87	298	63	344	عون تنفيذ
841		761		738		المجموع

المصدر: من اعدد الطالبان عن وثائق المؤسسة

ويلاحظ من الجدول انه هناك تزايد في عدد العمال خلال لسنوات الثلاث.

جدول رقم (04): مدى تأهيل العمال (سنة 2020)

المستوى العلمي	%
بكالوريا +	26,16
تقني سامي	5,5
تعليم ثانوي متوسط ابتدائي	68

المصدر: من اعداد الطالبتان عن وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: تحليل الأعباء للشركة من جدول حساب النتائج للسنوات (2018 - 2019 - 2020)

يعتبر حساب النتائج احدى القوائم المالية التي ينص عليها النظام المحاسبي هذه الوثيقة عبارة عن ملخص الاعمال الشركة خلال السنة المالية تظهر في اخره النتيجة المحاسبية، حيث يحتوي حساب النتائج على اعباء ونواتج والفرق بينهما يشكل النتيجة المحاسبية الصافية وهذه الاعباء والنواتج مقسمة لعدة اصناف مما سمح بالتحليل الجيد لفعالية الشركة.

المطلب الاول: عرض اعباء الشركة

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض جدول حسابات النتائج للسنوات الثلاث حسب المعلومات المتحصل عليها من المؤسسة. وللتفصيل أكثر حول الأعباء قمنا بعرض أهم أعباء الشركة في الفترة (2020/2018) يظهر في شكل مخطط بياني كل على حدا كالآتي:

الفرع الاول: عرض حسابات النتائج لسنة 2018

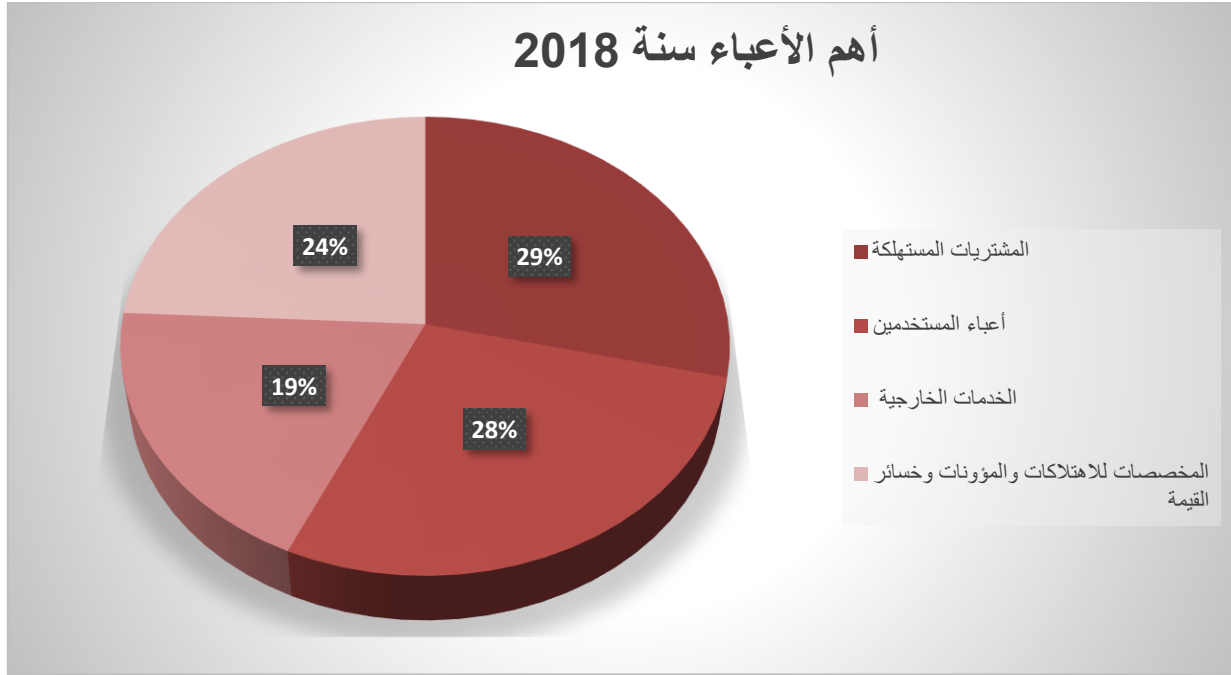
الجدول رقم(05) : جدول حسابات النتائج سنة 2018

رقم الحساب	البيان	المجموع
70	المبيعات والمنتجات الملحقة	5 243 758 613.63
72	الإنتاج المخزون او المنتقص من المخزون	-120 507 649.90
73	الإنتاج المثبت	417 848.05
74	اعانات الاستغلال	
	(1) انتاج السنة المالية	5 123 668 811.78
60	المشتريات المستهلكة	1 547 015 187.96
61 / 62	الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى	1 025 293 434.68
	(2) استهلاك السنة المالية	2 572 308 622.64
	(3) القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	2 551 360 189.14
63	أعباء المستخدمين	1 515 543 222.42
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	159 007 885.94
	(4) اجمالي فائض الاستغلال	876 809 080.78
75	المنتجات العملائية الأخرى	51 837 465.81
65	الأعباء العملائية الأخرى	5 845 986.17
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	1 305 213 157.91
78	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	26 266 643.13
	(5) النتيجة العمليائية	-356 145 954.36
76	المنتجات المالية	6 564 306.97
66	الاعباء المالية	2 022 778.51
	(6) النتيجة المالية	4 541 528.46
	النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	-351 604 425.90

المصدر: من الوثائق المحاسبية للشركة

التعليق:

الشكل رقم (10) : يوضح أهم الأعباء سنة 2018



المصدر: من إعداد الطالبتين

من خلال الشكل (10-02) نلاحظ أن المشتريات المستهلكة أعباء المستخدمين نسبتها متقاربة، حيث شكلت المشتريات المستهلكة أكبر نسبة وقد بلغت نسبتها 29% أي ما يعادل 1 547 015 187.96 دج، في حين أعباء المستخدمين كانت نسبتها 28% أي ما يعادل 1 515 543 222.42 دج، اما الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى فتمثلت نسبتها 21% أي 1 216 733 427.39 دج، اما المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة شكلت أقل نسبة قدرت بـ 18% أي ما يعادل 1 026 138 704.01 دج.

الفرع الثاني: عرض حسابات النتائج لسنة 2019

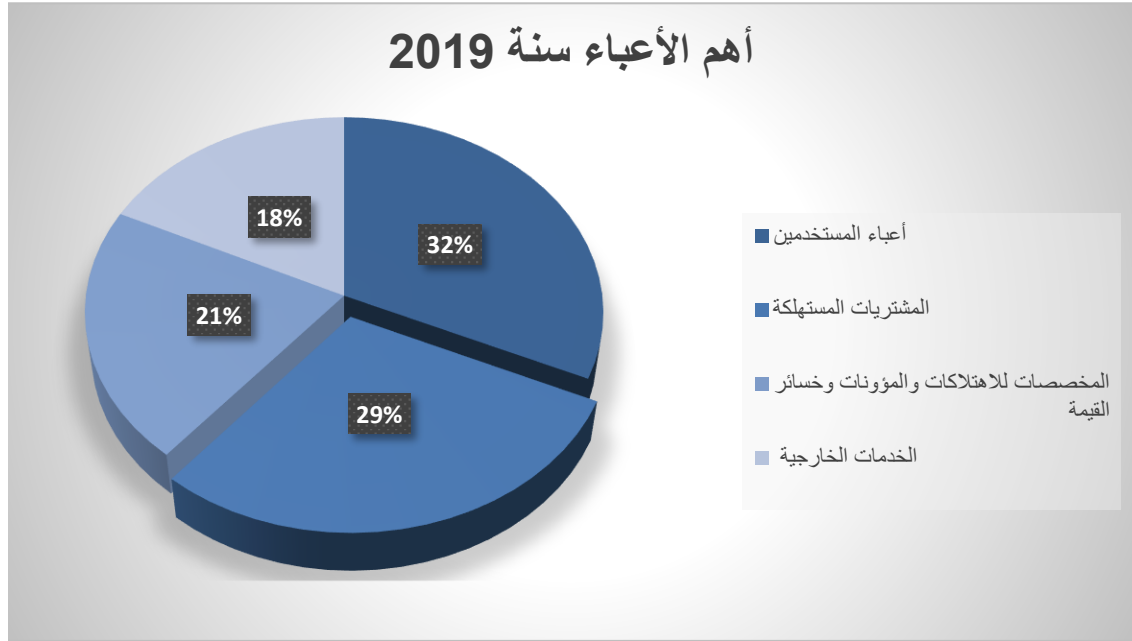
الجدول رقم (06): جدول حسابات النتائج سنة 2019

رقم الحساب	البيان	المجموع
70	المبيعات والمنتجات الملحقة	6 343 458 205.07
72	الإنتاج المخزون او المنتقص من المخزون	-134073707.7
73	الإنتاج المثبت	
74	اعانات الاستغلال	
	(1) انتاج السنة المالية	6 209 384 497.35
60	المشتريات المستهلكة	1 689 513 924.58
61 / 62	الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى	1 026 138 704.01
	(2) استهلاك السنة المالية	2 715 652 628.59
	(3) القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	3 493 731 868.76
63	أعباء المستخدمين	1 831 912 488.40
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	239 386 155.25
	(4) اجمالي فائض الاستغلال	1 422 433 225.11
75	المنتجات العملائية الأخرى	33 991 819.35
65	الأعباء العملائية الأخرى	7 672 322.89
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	1 216 733 427.39
78	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	8 556 326.53
	(5) النتيجة العملائية	240 575 620.71
76	المنتجات المالية	6 012 649.89
66	الأعباء المالية	118 888 538.79
	(6) النتيجة المالية	-112 875 888.90
	النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	127 699 731.81

المصدر: من الوثائق المحاسبية للشركة

التعليق:

الشكل رقم (11) : يوضح أهم الأعباء سنة 2019



المصدر: من إعداد الطالبتين

من خلال الشكل (11-02) يمكن أن نستكشف بأن أعباء المستخدمين نسبتها مرتفعة، بحيث شكلت أكبر نسبة من بين أهم الأعباء المدروسة وقد بلغت نسبتها 32% أي ما يعادل 1 831 912 488.40 دج، في حين بلغت نسبة المشتريات المستهلكة 29% أي ما يعادل 1 689 513 924.58 دج، أما المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة فتمثلت نسبتها 21% أي 1 216 733 427.39 دج، والنسبة الباقية كانت للخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى شكلت أقل نسبة من بين الأعباء قدرت بـ 18% أي ما يعادل 1 026 138 704.01 دج.

الفرع الثالث: عرض حسابات النتائج لسنة 2020

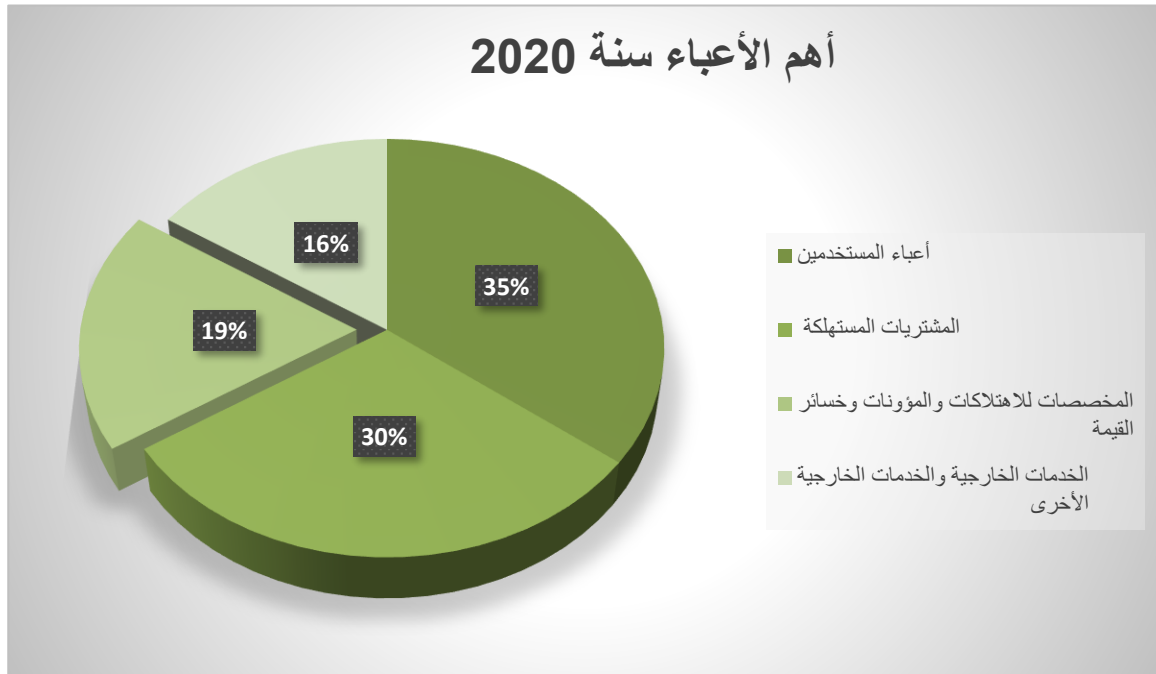
الجدول رقم(07) : جدول حسابات النتائج سنة 2020

رقم الحساب	البيان	المجموع
70	المبيعات والمنتجات الملحقة	5 765 941 577.35
72	الإنتاج المخزون او المنتقص من المخزون	-134 017 523.08
73	الإنتاج المثبت	
74	اعانات الاستغلال	
	(1) انتاج السنة المالية	5 631 924 054.27
60	المشتريات المستهلكة	1 620 188 751.79
61 / 62	الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى	831 483 581.28
	(2) استهلاك السنة المالية	2 451 672 333.07
	(3) القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	3 180 251 721.20
63	أعباء المستخدمين	1 881 568 967.86
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	232 111 011.95
	(4) اجمالي فائض الاستغلال	1 066 571 741.39
75	المنتجات العملائية الأخرى	53 859 089.93
65	الأعباء العملائية الأخرى	1 343 580.78
68	المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	989 044 464.06
78	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	30 400 460.47
	(5) النتيجة العمليائية	160 443 246.95
76	المنتجات المالية	17 274 473.10
66	الأعباء المالية	102 332 326.27
	(6) النتيجة المالية	-85 057 853.17
	النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)	75 385 393.78

المصدر: من الوثائق المحاسبية للشركة

التعليق:

الشكل رقم (12) : يوضح أهم الأعباء سنة 2020



المصدر: من إعداد الطالبتين

❖ يمكن أن نلاحظ من خلال الشكل (12-02) بأن أعباء المستخدمين نسبتها مرتفعة، بحيث شكلت أكبر نسبة من بين أهم الأعباء المدروسة وقد بلغت نسبتها 35% أي ما يعادل 1 881 568 967.86 دج، في حين بلغت نسبة المشتريات المستهلكة 30% أي ما يعادل 1 620 188 751.79 دج، أما المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة فتمثلت نسبتها 19% أي 989 044 464.06 دج، وينسبة للخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى شكلت أقل نسبة من بين الأعباء قدرت بـ 16% أي ما يعادل 831 483 581.28 دج.

المطلب الثاني: المقارنة بين الأعباء لسنوات 2018-2019-2020

في هذا المطلب سنركز في تحليل ودراسة على القوائم المالية التي تظهر فيها الأعباء والتي تمثلت في وجدول حسابات النتائج، والجدول التالي يوضح المقارنة بين الأعباء:

الجدول رقم (08) : أعباء الشركة لسنوات 2018, 2019, 2020

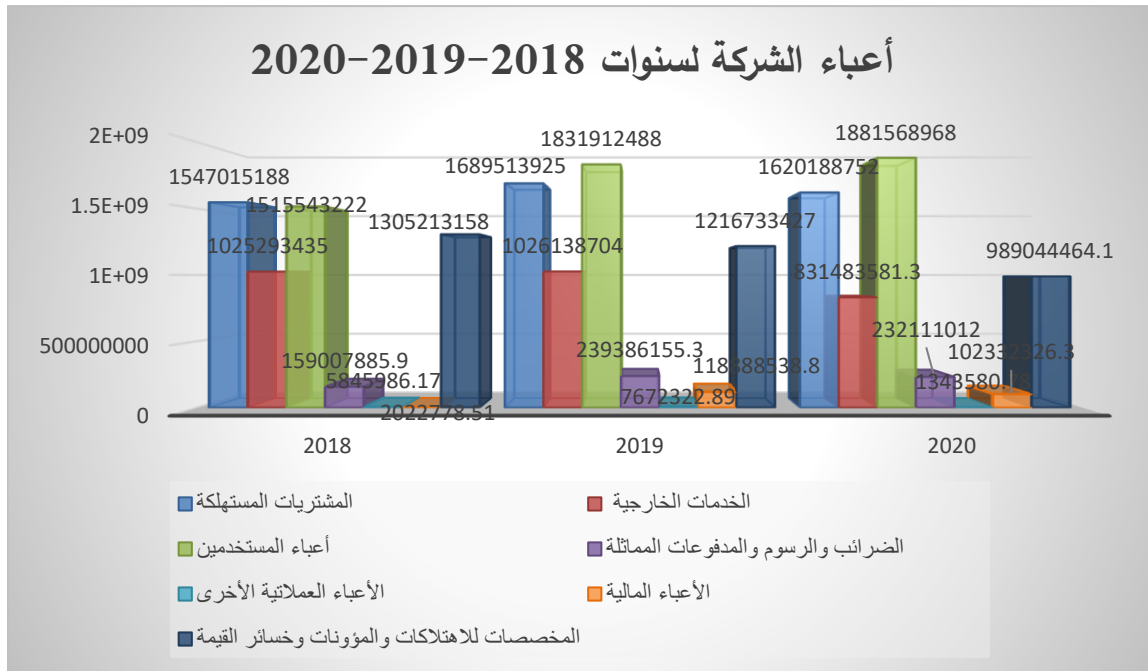
رقم الحساب	اسم الحساب	أعباء سنة 2018	أعباء سنة 2019	أعباء سنة 2020
60	المشتريات المستهلكة	1 547 015 187.96	1 689 513 924.58	1 620 188 751.79
61 / 62	الخدمات الخارجية والخدمات الأخرى	1 025 293 434.68	1 026 138 704.01	831 483 581.28
63	أعباء المستخدمين	1 515 543 222.42	1 831 912 488.40	1 881 568 967.86
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	159 007 885.94	239 386 155.25	232 111 011.95
65	الأعباء العملاقية الأخرى	5 845 986.17	7 672 322.89	1 343 580.78
66	الأعباء المالية	2 022 778.51	118 888 538.79	102 332 326.27
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	1 305 213 157.91	1 216 733 427.39	989 044 464.06
698/ 695				
693/692				

المصدر: من إعداد الطالبتين من الوثائق المحاسبية للشركة

التحليل:

قمنا بترجمة الجدول على شكل أعمدة بيانية لشرح أكثر، كما هو موضح في الأسفل:

الشكل رقم (13) : يوضح أعباء الشركة لسنوات 2018-2019-2020



المصدر: من إعداد الطالبتين من الوثائق المحاسبية للشركة

ح60 المشتريات المستهلكة: يتمثل في المخزونات مستهلكة والمواد الأولية المستهلكة حيث نلاحظ انه خلال سنة 2018 قدرت 1 547 015 187.96 ، حيث زادت قيمتها سنة 2019 ب 1 689 513 924.58 وخلال سنة 2020 ارتفعت لغاية 1 620 188 751.79.

ح61/62 الخدمات الخارجية: مثل الأعباء الكراء، أعباء الهاتف، أعباء الكهرباء التأمينات التوصيلات مختلفة: 2018 تساوي 1 025 293 434.68 وفي سنة 2019 انخفضت الي غاية 1 026 138 704.01 وخلال سنة 2020 زادة قيمتها 831 483 581.28.

ح63 أعباء المستخدمين:

وتضم الأجور والأعباء الاجتماعية المتعلقة بالعمال كانت قيمتها خلال سنة 2018 كانت

1 515 543 222.42 وخلال سنة 2019 ارتفعت 1 831 912 488.40 وخلال سنة 2020 أصبحت 1 881 568 967.86

ح64 الضرائب والرسوم:

تضم كل الأنواع الضرائب والرسوم التي تتحملها الشركة:

2018 قدرت 159 007 885.94

2019 قدرت 239 386 155.25

2020 قدرت 232 111 011.95

ح66 الأعباء المالية: تتمثل في الفوائد القروض المتحصل عليها من طرف الشركة بمختلف اشكالها

2 022 778.51 ← 2018

118 888 538.79 ← 2019

102 332 326.27 ← 2020

ح65 الأعباء العملية:

5845986,17 ← 2018

7672322,89 ← 2019

1 343 580.78 ← 2020

ح68 مخصصات الاهتلاكات:

1305213157,91 ← 2018

1 216 733 427.39 ← 2019

989 044 464.06 ← 2020

المبحث الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المالية للشركة الى النتيجة الجبائية

لقد أشرنا في الفصول النظرية أن النتيجة الجبائية هي الأساس التي تفرض عليها الضريبة، حيث تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع إضافة الاستردادات وطرح التخفيضات.

المطلب الاول: كيفية الانتقال من النتيجة المالية الى النتيجة الجبائية

سنتناول في هذا المطلب الخطوات الحسابية للانتقال من النتيجة المالية إلى النتيجة الجبائية استنادا إلى القوانين والأنظمة المعمول بها في الجزائر والمطبقة داخل الشركة.

❖ الخطوات الحسابية للانتقال من النتيجة المالية إلى النتيجة الجبائية

إنتاج السنة المالية: والذي يضم الحسابات التالية¹:

ح 70، ح 72، ح 73، ح 74 (1)

أ- استهلاك السنة المالية: ويضم الحسابات التالية:

ح 60، ح 61، ح 62 (2)

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

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

د- النتيجة العملياتية: عبارة عن الفائض الإجمالي عن الاستغلال مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى مطروحا منها الأعباء العملياتية الأخرى والمخصصات للاهلاك والمؤونات وحساب استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات.

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

هـ- النتيجة المالية: عبارة عن الفرق بين المنتوجات المالية والأعباء المالية².

ح 76 - ح 66.

و- النتيجة العادية قبل الضرائب: هي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية. أي (5 + 6).

¹ ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، مرجع سابق ذكره، ص 67.

² ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، مرجع سابق ذكره، ص 68.

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

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

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

النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية.

أو النتيجة الصافية للأنشطة العادية - النتيجة غير العادية.

المطلب الثاني: كيفية الانتقال من النتيجة المالية الى النتيجة الجبائية للسنوات 2018-2020

سنتطرق في هذا المطلب إلى إجراءات الانتقال من النتيجة المالية إلى النتيجة الجبائية في الشركة خلال الفترة 2018-2020.

الفرع الاول: كيفية الانتقال من النتيجة المالية الى النتيجة الجبائية لسنة 2018

نقدم في الجدول ادناه تحديد النتيجة الجبائية حسب ماورد في الجدول رقم 09 لشركة نفضال فرع سطيف حسب الحصيلة الجبائية لسنة 2018:

الجدول رقم(09) : الجدول رقم 09 سنة 2018

الفصل الثاني: تحليل أثر الأعباء على النتيجة الجبائية لمؤسسة نفضال فرع سطيف

السنة: 2018		تعين المؤسسة: نفضال فرع COM سطيف
المبلغ		
	ربح	1. النتيجة الصافية للسنة المالية
-351604425.90	عجز	
		2. الادمجات - الاستردادات
		أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال
		حصص الهدايا الإشهارية الغير القابلة للخصم
		حصص الإشهار المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم
		مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم
		الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم
		الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم
3428687.00		مؤونات غير قابلة للخصم
		الاهتلاكات غير قابلة للخصم
		مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم
		الاهتلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (ملك المستأجر) (المادة 27ق. م ت 2010)
		إيجارات خارج النتيجة المالية (قرض المؤجر) (المادة 27ق. م 2010)
	الضرائب الواجب دفعها على النتائج	الضريبة على أرباح الشركات
	الضرائب المؤجلة (تغيرات)	
		خسائر القيمة غير قابلة للخصم
		الغرامات والعقوبات غير قابلة للخصم
		فواق تحميل الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية
		استردادات أخرى
3428687.00		مجموع الاستردادات
		3. الخصومات
		فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها (المادة 173منق. ض. م. و. ر. م)
		حواصل وفوائض القيمة المتأتية من التنازل على الأسهم والأوراق المماثلة وكذلك تلك المتأتية من الأسهم
		وحصص هيئات التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة في البورصة
		المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة (المادة 147مكرر من ق م و ر)
		الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المادة 27ق. م. ت. 2010)
		الإيجارات خارج النتيجة المالية (ملك المستأجر) (المادة 27ق. م. ت. 2010)
		تكملة الاهتلاكات
		خصومات أخرى
		مجموع الخصومات
		4. العجز السابق القابل للخصم (المادة 147من ق. ص. م. و. ر. م)
		عجز سنة 20
		عجز سنة 20
		عجز سنة 20
		عجز سنة 20
		عجز سنة 20
		مجموع العجز قابل للخصم
	ربح	النتيجة الجبائية(4-3-2+1)
-348175738.9	خسارة	

المصدر: المؤسسة

التعليق على الجدول:

من خلال الجدول (09-02) أعلاه نلاحظ أنه لا يحتوي على معلومات تفصيلية تمكننا من الوصف الدقيق للمؤسسة، إذن كما هو موضح لنا النتيجة المحاسبية لشركة نفضال لسنة 2018 كانت سالبة هذا يعني انها لم تحقق ربح هذه السنة بل حققت عجز قدر (-351604425.90) ، اما الأعباء التي صرحت بها الشركة قدرت 3428687.00 وعليه فإن النتيجة الجبائية قدرت (-348175738.9).

الفرع الثاني: كيفية الانتقال من النتيجة المالية الى النتيجة الجبائية لسنة 2019

نعرض في الجدول ادناه تحديد النتيجة الجبائية حسب ماورد في الجدول رقم 09 لشركة نفضال فرع سطيف حسب الحصيلة الجبائية لسنة 2019:

الجدول رقم(10) : الجدول رقم 09 سنة 2019

الفصل الثاني: تحليل أثر الأعباء على النتيجة الجبائية لمؤسسة نפטال فرع سطيف

السنة: 2019		تعين المؤسسة: نפטال فرع COM سطيف
المبلغ	127 699 731,81	1. النتيجة الصافية للسنة المالية
	ربح	
	عجز	
2. الادمجات - الاستردادات		
		أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال
		حصص الهدايا الإشهارية الغير القابلة للخصم
		حصص الإشهار المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم
		مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم
		الاشتراقات والهبات غير القابلة للخصم
		الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم
681 381,20		مؤونات غير قابلة للخصم
		الاهتلاكات غير قابلة للخصم
		مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم
		الاهتلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (ملك المستأجر) (المادة 27ق. م ت 2010)
		لإيجارات خارج النتيجة المالية (قرض المؤجر) (المادة 27ق. م 2010)
	الضرائب الواجب دفعها على النتائج	الضريبة على أرباح الشركات
	الضرائب المؤجلة (تغيرات)	
		خسائر القيمة غير قابلة للخصم
		الغرامات والعقوبات غير قابلة للخصم
		فوق تحميل الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية
		استردادات أخرى
681 381,20		مجموع الاستردادات
3. الخصومات		
		فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها (المادة 173منق. ض. م. و. ر. م)
		حواصل وفوائض القيمة المتأتية من التنازل على الأسهم والأوراق المماثلة وكذلك تلك المتأتية من الأسهم وحصص هيئات التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة في البورصة
		المداخل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة (المادة 147مكرر من ق م و ر)
		الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المادة 27ق. م. ت. 2010)
		الإيجارات خارج النتيجة المالية (ملك المستأجر) (المادة 27ق. م. ت. 2010)
		تكملة الاهتلاكات
		خصومات أخرى
مجموع الخصومات		
		4. العجز السابق القابل للخصم (المادة 147من ق. ص. م. و. ر. م)
		عجز سنة 20
		عجز سنة 20
		عجز سنة 20
		عجز سنة 20
		عجز سنة 20
		مجموع العجز قابل للخصم
128381113.01	ربح	النتيجة الجبائية (1+2-3-4)
	خسارة	

المصدر: المؤسسة

التعليق على الجدول:

من خلال الجدول (10-02) أعلاه نلاحظ أن النتيجة المحاسبية لشركة نفعال لسنة 2019 كانت موجبة هذا يعني انها حققت ربح هذه السنة قدر 127 699 731,81 ، اما الأعباء قدرت 681 381,20 وعليه فإن النتيجة الجبائية قدرت 128381113.01 .

الفرع الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المالية الى النتيجة الجبائية لسنة 2020

في الجدول ادناه نوضح تحديد النتيجة الجبائية حسب ماورد في الجدول رقم 09 لشركة نفعال فرع سطيف حسب الحصيلة الجبائية لسنة 2020:

الجدول رقم(11) : الجدول رقم 09 سنة 2020

الفصل الثاني: تحليل أثر الأعباء على النتيجة الجبائية لمؤسسة نفضال فرع سطيف

السنة: 2020	
تعيين المؤسسة: نفضال فرع COM سطيف	
المبلغ	
75385393.78	ربح
	عجز
1. النتيجة الصافية للسنة المالية	
2. الادمجات - الاستردادات	
أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال	
حصص الهدايا الإشهارية الغير القابلة للخصم	
حصص الإشهار المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم	
مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم	
الاشتركات والهبات غير القابلة للخصم	
الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم	
1221300.00	مؤونات غير قابلة للخصم
	الاهتلاكات غير قابلة للخصم
	مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم
	الاهتلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (ملك المستأجر) (المادة 27ق. م ت 2010)
	لإيجارات خارج النتيجة المالية (قرض المؤجر) (المادة 27ق. م 2010)
	الضرائب الواجب دفعها على النتائج
	الضرائب المؤجلة (تغيرات)
	الضريبة على أرباح الشركات
	خسائر القيمة غير قابلة للخصم
	الغرامات والعقوبات غير قابلة للخصم
	فواق تحميل الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية
	استردادات أخرى
1221300.00	مجموع الاستردادات
3. الخصومات	
فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها (المادة 173منق. ض. م. و. ر. م)	
حواصل وفوائض القيمة المتأتية من التنازل على الأسهم والأوراق المماثلة وكذلك تلك المتأتية من الأسهم وحصص هيئات التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة في البورصة	
المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة (المادة 147مكرر من ق م و ر)	
الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المادة 27ق. م. ت. 2010)	
الإيجارات خارج النتيجة المالية (ملك المستأجر) (المادة 27ق. م. ت. 2010)	
تكملة الاهتلاكات	
خصومات أخرى	
مجموع الخصومات	
4. العجز السابق القابل للخصم (المادة 147 من ق. ص. م. و. ر. م)	
	عجز سنة 20
	عجز سنة 20
	عجز سنة 20
	عجز سنة 20
	عجز سنة 20
	عجز سنة 20
	مجموع العجز قابل للخصم
76606693.78	ربح
	خسارة
النتيجة الجبائية (1+2-3-4)	

المصدر: المؤسسة

التعليق على الجدول

من خلال الجدول (11-02) أعلاه نلاحظ أن النتيجة المحاسبية لشركة نفعال لسنة 2020 موجبة أي أنها حققت ربح قدر 75385393.78 ، اما بنسبة للأعباء قدرت 1221300.00 ، إذن فإن النتيجة الجبائية قدرت 128381113.01 .

المطلب الثالث: دراسة وتحليل الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في الفترة 2018-2020

انطلاقا من العرض لجدول رقم (09) اعلاه لشركه نفعال نلاحظ خلال الفترة المدروسة (2018-2020) انه هناك تغيرات ملحوظة بالنسبة لنتيجة المحاسبية والجبائية والاعباء المرفوضة خلال 3 سنوات.

❖ من فترة 2018 الى 2019 حيث كانت النتيجة المحاسبية في سنة 2018 (-351604425.9) خسارة اي ان مجموعة المنتوجات أقل من مجموعة الاعباء وفي سنة 2019 قدرت النتيجة المحاسبية 127699731.81 ارتفعت مقارنة بالنسبة لسنة السابقة حيث ان الشركة حققت ربح والنتيجة الجبائية قدرت خلال سنة 2018 (-348175738.9) سالبة وارتفعت الى 128381113.01 سنة 2019.

❖ وبالنسبة الاعباء مرفوضة انخفضت مقارنة بنسبة لسنة 2019 حيث كانت 3428687.00 اصبحت 681381.20.

وعليه فإن هذه الزيادة والنقصان في النتيجة المحاسبية والاعباء المرفوضة لها تأثير مباشر على النتيجة الجبائية . وبالنسبة لفترة 2019 إلى 2020 حيث كانت النتيجة محاسبية والاعباء المرفوضة والنتيجة جبائية كما هو موضح في الجدول الموالي :

السنة	2019	2020
النتيجة المحاسبية	127699731.81	75385393.78
الأعباء المرفوضة	681381.20	1221300
النتيجة الجبائية	128381113.01	76606693.78

المصدر: اعداد الطالبتين

❖ نلاحظ ان النتيجة محاسبية لسنة 2020 قد انخفضت مقارنة لسنة 2019، واما الاعباء المرفوضة فهي عكس النتيجة المحاسبية حيث انها ارتفعت بالنسبة لسنة 2019، وعليه فإن النتيجة الجبائية لشركة نفعال في سنة 2020 قد انخفضت بالنسبة لسنة السابقة .

✓ نعلم ان فترة 2020 هي فترة التي بدأ فيها وباء كورونا ويمكن اعتبارها انه هو أحد أهم الاسباب الرئيسية لتراجع وانخفاض لنتائج شركة نفضال .
اي انه أثر عليها وعلى جميع شركات بصفة عامة تأثير سلبي، حيث انه ادى الى نقص في المبيعات والزيادة في الابعاء وهذا الامر بصفه عامة هو الذي تراجع في نتائج الشركة هذا حسب تفسيرنا ورأينا الخاص.

❖ تحليل النتيجة :

- 1) عدم تقدم التفصيل فيما يخص الابعاء المرفوضة .
- 2) عدم وجود اي أعباء مرفوضة اخرى .
- 3) عدم وجود اعباء العقارات غير مخصصة مباشره للاستغلال .
- 4) عدم وجود حصص الهدايا الاستثمارية قابلة والغير قابلة للخصم .
- 5) عدم وجود وذكر كل من :
 - مؤونات غير قابله للخصم
 - مصاريف البحث والتطوير غير قابله للخصم
 - الاهتلاكات متعلقة لعمليات العقود القرض .
- 6) عدم وجود تخفيضات
- 7) عدم وجود عجز لسنوات السابقة (خسائر السنوات السابقة).

الخلاصة

تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة التطبيقية لدراسة أثر الأعباء على النتيجة الجبائية بمؤسسة نفضال فرع COM سطيف، للفترة ما بين (2018-2020) وذلك وبالاعتماد على وثائق المؤسسة المتمثلة في كل من جدول حسابات النتائج والجدول رقم (09) من القوائم الجبائية والمتعلق بتحديد النتيجة الجبائية. ومن خلال هذه الدراسة التي حاولنا فيها معرفة كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة بعد تحليل ومعالجة الأعباء غير القابلة للخصم والقابلة للخصم، وكيف تعالج الضرائب المؤجلة محاسبيا، حيث أظهرت نتائج الدراسة أنه:

✓ من خلال الدراسة التطبيقية تبين لنا انه توجد علاقة طردية للأعباء والنتيجة الجبائية للمؤسسة محل الدراسة.

الخاتمة

الخاتمة

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

أولاً: اختبار الفرضيات

كمحاولة للإجابة على الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة تم التوصل إلى صحة فرضيات الدراسة من خلال ما يلي:

الفرضية الاولى :

✍️ الاعباء هي اجزاء سالبة من الميزانية يتم تحديد الاعباء وفق شروط يحددها المشرع.

فقد تم التوصل الى عدم صحتها حيث ان الاعباء تعتبر اجزاء سالبة من الناحية مالية يتم اخذ بالحسبان الى الاعباء مدفوعة والاعباء المحصلة .

الفرضية الثانية :

✍️ يتم تحديد النتيجة الجبائية على اساس النتيجة المحاسبية التي حققتها مؤسسة خلال السنة المالية بعد ادخال عليها بعض التغيرات ضرورية المستمدة من النصوص الجبائية. فقد تم التوصل الى صحة هذه الفرضية.

الفرضية الثالثة :

✍️ يعرف الاصل الضريبي المؤجل على انه التبعات الضريبية المرتبطة بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع وبعبارة اخرى المردودات الضريبية. تم التوصل الى صحة هذه الفرضية.

الفرضية الرابعة :

✍️ لا يوجد هناك تأثير للأعباء على نتيجة الجبائية لشركة نפטال. لا وجود لصحة هذه الفرضية حيث انه هناك تأثير للأعباء على النتيجة ولقد تم شرح هذا بالتفصيل في الجزء تطبيقي.

ثانيا: نتائج الدراسة

تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها فيما يلي:

- ✓ تظهر الاختلافات بقوة في جانب الأعباء عند الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية نظرا للقيود التي تضعها الادارة الجبائية في قابلية خصم هذه الأعباء.
- ✓ مازال حساب واعتماد الضرائب المؤجلة على مستوى المؤسسة يلقي صعوبات عديدة من حيث التطبيق لصعوبة وتعقد القوانين المنظمة للعمل المحاسبي.
- ✓ ان الدولة تتبع النموذج الفرانكفوني في تحديد النتيجة الجبائية، عكس النموذج الانجلو- سكسوني الذي ينص على استقلالية النتيجة الجبائية على النتيجة المحاسبية.
- ✓ اعتماد الملحق رقم 09 من القوائم الجبائية والمتعلق بتحديد النتيجة الجبائية، أزاح اللبس والغموض الذي كان يسود تحديد النتيجة الجبائية لعدم إطلاع المكلفين عن كيفية حسابها، وباعتماد هذا الجدول المفصل تم توضيح النصوص الجبائية المقيدة لقابلية خصم الأعباء وكذا تخفيض المنتوجات غير الخاضعة للضريبة بتدقيق.
- ✓ يعتبر حساب النتيجة الجبائية المرحلة الأخيرة، بمعنى يتم تحديد مجمل الأعباء الواجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة والمنتوجات والخسائر الواجب خصمها من الوعاء لنحصل على النتيجة الجبائية التي تعتبر وعاء لحساب الضريبة، وان كل هذه التعديلات متمثلة في الادمجات والخصومات تتم خارج إطار المحاسبة.

ثالثا: اقتراحات الدراسة

بناء على النتائج المتوصل إليها ارتأينا لصياغة مجموعة من الاقتراحات:

- ✓ على المشرع الجزائري إعادة النظر في تكييف القوانين والتشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي.
- ✓ الاستفادة من تجارب الدول في تكييف النظام المحاسبي، لمحاولة التقليل من العبء الجبائي والتحكم في التهرب الجبائي وآثاره.
- ✓ ضرورة توجه المؤسسات الجزائرية لنموذج الأنظمة المحاسبية الأنجلوسكسونية لما توفره من مجال للإبداع المحاسبي، واعتماد الإدارة الجبائية على معلومات خارج المحاسبة.
- ✓ إنشاء هيئة مختصة في الجانب المحاسبي والجبائي في الجزائر العاصمة وذلك لإجراء أي تعديل لمنصوص أو التشريعات قبل إصدارها.

رابعا: آفاق الدراسة

في الأخير نأمل أن يكون هذا البحث انطلاقة فعلية لبحوث جديدة مثل:

- ✓ إعادة إجراء دراسة مماثلة في السنوات المقبلة خصوصا في حالة تغير قوانين نظام التشريع الجبائي.
- ✓ كيف يمكن للمؤسسات الجزائرية الاعتماد على النظام الأنجلوسكسونية عند اعداد جدول حسابات النتائج.

وختاما نأمل أن نكون مثل الشجرة التي أينعت فأوفرت ورقا وثمرا وإن لم تثمر فحسبها أن
أورقت فأوفرت ظلا والله يهدي لأقوم السبيل.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: باللغة العربية

الكتب:

1. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية الجزء الأول، منشورات كليك، المحمدية-الجزائر، الطبعة الثانية 2015.
2. سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991.
3. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيلطي، برج بوعرييج، 2009.
4. كتوشح عاشور، أصول المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
5. ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، الجزء الأول، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 2018، الجزائر.

الرسائل الجامعية:

6. بن توتة قندز، متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري لمسايرة النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2014.
7. بوعزة محمد لمين، النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر محاسبة وجباية، جامعة الطاهر مولاي سعيدة، 2013.
8. بوعزة محمد لمين، النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، محاسبة وجباية، جامعة الطاهر مولاي سعيدة، 2013.
9. بوعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية ولتجارية وعلوم التسيير جامعة البويرة، 2014.
10. حنيش شيماء، الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر 3، 2017.
11. دنيا بدودة، دراسة العلاقة بين الضرائب المؤجلة وجودة المعلومة المحاسبية في البيئة الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2019.
12. عبير وكواك وتبر زايد، الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 2018.

المجلات:

13. إيمان يخلف ومحمد طرشي وعزوز علي، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية مجلد الرابع العدد الثاني، الجزائر، ديسمبر، 2017.
14. رشيد عريوة، دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13/ العدد: 01 (2020).
15. رضوان موجاري، آليات الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس دورة 2018، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية وادارية المجلد 07، العدد 02، ديسمبر 2020.

الملتقيات:

16. تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالجبائية قطعية أم استمرارية في ضوء المعايير الدولية -IFRS وIAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، IFRS-IAS كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، يومي 13-14 جانفي 2013.

القوانين والتشريعات:

17. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009، القرار المتضمن لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين.
18. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.
19. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2019.
20. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018.
21. قانون المالية التكميلي لسنة 2021.
22. قانون المالية لسنة 2018.
23. قانون المالية لسنة 2022.
24. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، منشور رقم 03 /م/م ع/ض/ قانون المالية لسنة 2018 الصادرة بتاريخ 2018/02/08.

المطبوعات:

25. بوعلام ولهي، محاضرات في المراجعة الجبائية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، 2021.
26. محمد العربي غزي، محاضرات في أدوات مراقبة التسيير، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، 2021.

ثانياً: باللغة الفرنسية

الكتب:

27. Charles Horngren et d'autre, **Comptabilité de gestion**, Traduit par Gzorges Langlois, 3e édition, Prarson Education, Paris, 2006, p32.
28. Direction générale des finances publiques Française, Précis de Fiscalité (Fiscalité directedes entreprises), livre 2, Jouve, 01/01/2013.
29. Robert Obert, Marie–Pierre Mairesse, Comptabilité et Audit (Manuel et Applications), 2eme Edition, Dunod, Paris, 2009, P 370.

قائمة الملاحق

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

Page 1

Unité : 819 DISTRICT COM SETIF

(Par Nature) Au 31 décembre 2018

999 UNITE CONSOLIDANTE.

Période 13/2018

Compte	LIBELLE	Note	Exercice N			Exercice N - 1		
			Externe	Interne	Total	Externe	Interne	Total
70	Ventes et produits annexes		5 193 768 685.73	49 989 927.90	5 243 758 613.63	4 631 088 120.90	31 679 055.11	4 662 767 176.01
72	Variation stocks produits finis et en cours		-123 391 624.49	2 883 974.59	-120 507 649.90	-125 806 924.10	3 403 326.19	-122 403 597.91
73	Production immobilisée			417 848.05	417 848.05			
74	Subvention d'exploitation							
	1- PRODUCTION DE L'EXERCICE		5 070 377 061.24	53 291 750.54	5 123 668 811.78	4 505 281 196.80	35 082 381.30	4 540 363 578.10
60	Achats consommés		1 525 781 411.40	21 233 776.56	1 547 015 187.96	1 298 548 018.90	13 820 179.43	1 312 368 198.33
61/62	Services extérieurs et autres consommations		608 205 864.09	417 087 570.59	1 025 293 434.68	522 213 065.61	334 161 749.70	856 374 815.31
	2- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		2 133 987 275.49	438 321 347.15	2 572 308 622.64	1 820 761 084.51	347 981 929.13	2 168 743 013.64
	3- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		2 936 389 785.75	-385 029 596.61	2 551 360 189.14	2 684 520 112.29	-312 899 547.83	2 371 620 564.46
63	Charges de personnel		1 286 320 089.38	229 223 133.04	1 515 543 222.42	1 189 727 873.65	230 314 740.11	1 420 042 613.76
64	Impôts, taxes et versements assimilés		153 353 703.23	5 654 182.71	159 007 885.94	169 960 963.91	6 510 638.20	176 471 602.11
	4- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 496 715 993.14	-619 906 912.36	876 809 080.78	1 324 831 274.73	-549 724 926.14	775 106 348.59
75	Autres produits opérationnels		46 197 481.43	5 639 984.38	51 837 465.81	35 619 059.21	25 997 682.09	61 616 741.30
65	Autres charges opérationnels		785 286.65	5 060 699.52	5 845 986.17	2 220 528.16	307 121.57	2 527 649.73
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes		1 282 191 444.30	23 021 713.61	1 305 213 157.91	1 378 579 183.37	22 033 227.56	1 400 612 410.93
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions		21 241 888.63	5 024 754.50	26 266 643.13	127 589 163.29	514 866.38	128 104 029.67
	5- RESULTAT OPERATIONNEL		281 178 632.25	-637 324 586.61	-356 145 954.36	107 239 785.70	-545 552 726.80	-438 312 941.10
76	Produits financiers		212 037.44	6 352 269.53	6 564 306.97	195 703.74	10 133 036.01	10 328 739.75
66	Charges financières			2 022 778.51	2 022 778.51		3 999 178.67	3 999 178.67
	6- RESULTAT FINANCIER		212 037.44	4 329 491.02	4 541 528.46	195 703.74	6 133 857.34	6 329 561.08
	7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (5+6)		281 390 669.69	-632 995 095.59	-351 604 425.90	107 435 489.44	-539 418 869.46	-431 983 380.02
695/698	Impôts exigibles sur résultats ordinaires							
692/693	Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires							

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

Page 1

Unité : 819 DISTRICT COM SETIF

(Par Nature) Au 31 décembre 2018

999 UNITE CONSOLIDANTE.

Période 13/2018

Compte	LIBELLE	Note	Exercice N			Exercice N - 1		
			Externe	Interne	Total	Externe	Interne	Total
70	Ventes et produits annexes		5 193 768 685.73	49 989 927.90	5 243 758 613.63	4 631 088 120.90	31 679 055.11	4 662 767 176.01
72	Variation stocks produits finis et en cours		-123 391 624.49	2 883 974.59	-120 507 649.90	-125 806 924.10	3 403 326.19	-122 403 597.91
73	Production immobilisée			417 848.05	417 848.05			
74	Subvention d'exploitation							
	1-PRODUCTION DE L'EXERCICE		5 070 377 061.24	53 291 750.54	5 123 668 811.78	4 505 281 196.80	35 082 381.30	4 540 363 578.10
60	Achats consommés		1 525 781 411.40	21 233 776.56	1 547 015 187.96	1 298 548 018.90	13 820 179.43	1 312 368 198.33
61/62	Services extérieurs et autres consommations		608 205 864.09	417 087 570.59	1 025 293 434.68	522 213 065.61	334 161 749.70	856 374 815.31
	2- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		2 133 987 275.49	438 321 347.15	2 572 308 622.64	1 820 761 084.51	347 981 929.13	2 168 743 013.64
	3- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		2 936 389 785.75	-385 029 596.61	2 551 360 189.14	2 684 520 112.29	-312 899 547.83	2 371 620 564.46
63	Charges de personnel		1 286 320 089.38	229 223 133.04	1 515 543 222.42	1 189 727 873.65	230 314 740.11	1 420 042 613.76
64	Impôts, taxes et versements assimilés		153 353 703.23	5 654 182.71	159 007 885.94	169 960 963.91	6 510 638.20	176 471 602.11
	4- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 496 715 993.14	-619 906 912.36	876 809 080.78	1 324 831 274.73	-549 724 926.14	775 106 348.59
75	Autres produits opérationnels		46 197 481.43	5 639 984.38	51 837 465.81	35 619 059.21	25 997 682.09	61 616 741.30
65	Autres charges opérationnels		785 286.65	5 060 699.52	5 845 986.17	2 220 528.16	307 121.57	2 527 649.73
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes		1 282 191 444.30	23 021 713.61	1 305 213 157.91	1 378 579 183.37	22 033 227.56	1 400 612 410.93
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions		21 241 888.63	5 024 754.50	26 266 643.13	127 589 163.29	514 866.38	128 104 029.67
	5- RESULTAT OPERATIONNEL		281 178 632.25	-637 324 586.61	-356 145 954.36	107 239 785.70	-545 552 726.80	-438 312 941.10
76	Produits financiers		212 037.44	6 352 269.53	6 564 306.97	195 703.74	10 133 036.01	10 328 739.75
66	Charges financières			2 022 778.51	2 022 778.51		3 999 178.67	3 999 178.67
	6- RESULTAT FINANCIER		212 037.44	4 329 491.02	4 541 528.46	195 703.74	6 133 857.34	6 329 561.08
	7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (5+6)		281 390 669.69	-632 995 095.59	-351 604 425.90	107 435 489.44	-539 418 869.46	-431 983 380.02
695/698	Impôts exigibles sur résultats ordinaires							

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

Unité : 819 DISTRICT COM SETIF

(Par Nature) Au 31 décembre 2020

999 UNITE CONSOLIDANTE.

Période 13/2020

Compte	LIBELLE	Note	Exercice N			Exercice N - 1		
			Externe	Interne	Total	Externe	Interne	Total
70	Ventes et produits annexes		5 737 477 855.34	28 463 722.01	5 765 941 577.35	6 285 613 903.29	57 844 301.78	6 343 458 205.07
72	Variation stocks produits finis et en cours		-137 016 455.86	2 998 932.78	-134 017 523.08	-136 618 190.44	2 544 482.72	-134 073 707.72
73	Production immobilisée							
74	Subvention d'exploitation							
	1-PRODUCTION DE L'EXERCICE		5 600 461 399.48	31 462 654.79	5 631 924 054.27	6 148 995 712.85	60 388 784.50	6 209 384 497.35
60	Achats consommés		1 607 857 742.29	12 331 009.50	1 620 188 751.79	1 670 460 779.41	19 053 145.17	1 689 513 924.58
61/62	Services extérieurs et autres consommations		416 877 248.36	414 606 332.92	831 483 581.28	582 357 551.30	443 781 152.71	1 026 138 704.01
	2- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		2 024 734 990.65	426 937 342.42	2 451 672 333.07	2 252 818 330.71	462 834 297.88	2 715 652 628.59
	3- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		3 575 726 408.83	-395 474 687.63	3 180 251 721.20	3 896 177 382.14	-402 445 513.38	3 493 731 868.76
63	Charges de personnel		1 599 734 874.06	281 834 093.80	1 881 568 967.86	1 555 862 831.36	276 049 657.04	1 831 912 488.40
64	Impôts, taxes et versements assimilés		216 895 596.64	15 215 415.31	232 111 011.95	229 950 297.70	9 435 857.55	239 386 155.25
	4- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 759 095 938.13	-692 524 196.74	1 066 571 741.39	2 110 364 253.08	-687 931 027.97	1 422 433 225.11
75	Autres produits opérationnels		29 264 387.44	24 594 702.49	53 859 089.93	18 337 629.34	15 654 190.01	33 991 819.35
65	Autres charges opérationnels		1 158 983.90	184 596.88	1 343 580.78	5 446 985.80	2 225 337.09	7 672 322.89
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes		963 064 665.31	25 979 798.75	989 044 464.06	1 184 376 113.38	32 357 314.01	1 216 733 427.39
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions		24 817 434.86	5 583 025.61	30 400 460.47	6 198 912.52	2 357 414.01	8 556 326.53
	5- RESULTAT OPERATIONNEL		848 954 111.22	-688 510 864.27	160 443 246.95	945 077 695.76	-704 502 075.05	240 575 620.71
76	Produits financiers		475 835.52	16 798 637.58	17 274 473.10	348 944.10	5 663 705.79	6 012 649.89
66	Charges financières		89 736 207.36	12 596 118.91	102 332 326.27	117 705 524.95	1 183 013.84	118 888 538.79
	6- RESULTAT FINANCIER		-89 260 371.84	4 202 518.67	-85 057 853.17	-117 356 580.85	4 480 691.95	-112 875 888.90
	7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (5+6)		759 693 739.38	-684 308 345.60	75 385 393.78	827 721 114.91	-700 021 383.10	127 699 731.81
695/698	Impôts exigibles sur résultats ordinaires							
692/693	Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires							



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: **حسابات محاسبية**



استمارة تسجيل مذكرة ماستر للسنة الجامعية: 2021 / 2022

الاسم و اللقب : بوجايدان بوجايدان	الطالب الأول
تاريخ و مكان الميلاد: 09 جويلية 2000 بني قاصد علي - البج	
رقم الهاتف: 0665 24 25 66	
البريد الإلكتروني:	
الاسم و اللقب : قنجاوي هبة	الطالب الثاني
تاريخ و مكان الميلاد: 12 - 11 - 1999 بوسادة	
رقم الهاتف: 0676 26 38 90	
البريد الإلكتروني:	

<input type="checkbox"/>	ماستر مهني	<input checked="" type="checkbox"/>	ماستر أكاديمي	الشهادة المحضرة:
التخصص:				

عنوان المذكرة: تحليل آثار الأعباء على النتيجة الجها كية للشركات
دراسة حالة شركة لفظان سطيف - خلال الفترة
(2018 - 2020)

الإشكالية الرئيسية: ما مدى تأثير الأعباء على النتيجة الجها كية للشركات؟

التوقيع	الرتبة	الأستاذ المحاضر بوجايدان بوجايدان
	أ.د	

<input type="checkbox"/>	غير موافق	<input type="checkbox"/>	موافق	رأي اللجنة العلمية:
ملاحظات أو تحفظات:				

رئيس اللجنة العلمية: **مسؤول شعبة التكوين**
رئيس القسم: **DOUS Mokdad**
Chef de Département
Finances et Comptabilité

تاريخ:/...../.....
http://virtuelcampus.univ-msila.dz/facsegc
https://www.facebook.com/Vice-Doyen-CELE-SEGC-Msila-476721049530765

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
ص ب: 166 المسيلة 28000 الجزائر. ☎ : 035 -35-33-33

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Département:

قسم:

تصريح شرقي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

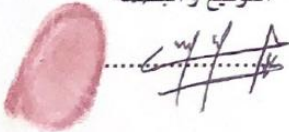
أنا المضي اسقله:

الطالب (ة): ش. بلبيسي المولود(ة) بتاريخ: 1999/11/12 ب. بوسعادة
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 101028988 الصادرة بتاريخ: 2017/08/02 عن: بوسعادة مسيلة
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبية: هذا التخصص: خلال السنة الجامعية: 2021/2022
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان:
تحليل أثر الأعباء على التسيير الجمالية للشركات دراسة حالة
شركات نذ شمال د. حليف خلال الفترة (2018 - 2020).

أصح بشرقي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2022/06/09

التوقيع والبصمة



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestionبامعة محمد بوضياف بالمسيلة
لية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Département:

نصم:

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة) :
المولود(ة) بتاريخ: 9 جاني 2000 ب:
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم:
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبية:
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: "تحليل P نظم الأعداد على المتجعة الحياتية"
لشركات دراسة حالة شركة نفطال سطاية خلال
فترة (2018 - 2020)

أصبح بشرفي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2022/06/09

التوقيع والوصمة

* يحرر كل طالب (ة) تصريحاً فردياً في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب (ة) واحد.
** يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة