

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة
رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
تحت عنوان:

المقارنة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

دراسة حالة وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة
(وحدة مطاحن الحضنة)

تحت إشراف:

أحمد سعيد حميدي

من إعداد:

- بلال لحرش
- يعقوب دهمي

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
عربوة رشيد	أ.محاضر "أ"	جامعة المسيلة	رئيسا
أحمد سعيد حميدي	أ.محاضر "أ"	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
جمعي محمد	أ.محاضر "أ"	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2020-2019

إهداء

أولاً لك الحمد ربي على كثير فضلك وجميل عطائك وجودك، الحمد لله ومهما حمدنا فلن نستوفي حمدك والصلاة والسلام على من لا نبي بعده.

إلى ذلك الحرف اللامتناهي من الحب والرقّة والحنان، إلى التي بحنانها ارتويت وبدفئها احتमित، بنورها اقتديت، ولحقتها ما وفيت، إلى من يشتهي اللسان نطقها، وترفرف العين من وحشها، والتي كانت تتمنى رؤيتي وأنا أحقق هذا النجاح، وشاء الله أن يأتي هذا اليوم، أهدي هذا العمل إلى أمي "مسعودة".

إلى درعي الذي به احتमित، وفي الحياة به اقتديت، والذي شق لي بحر العلم والتعلم، إلى من احترقت شموعه ليضيء لنا درب النجاح، ركيزة عمري، وصدر أمانني وكبريائي وكرامتي، إلى أبي "عمار".

إلى من يذكرهم القلب قبل أن يكتب القلم، إلى من قاسموني حلو الحياة أو مرها، تحت السقف الواحد.... إخوتي وأخواتي "سهام، حميدة، آمال، يوسف، آية، عبد الرؤوف، إيمان". إلى اعز شخص في الدنيا جدي "عمر"

إلى كل من يحمل لقب "دهيمي" وعلى رأسهم المقربين أعمامي وعماتي وأخوالي وخالاتي

إلى عائلة الزميل لحرش بلال

إلى أحسن من عرفني بهم القدر، الأصدقاء القدامى، وأصدقاء الدراسة، إلى: "كمال، حسان، أمين، زيان"،

إلى من تقاسمت معه مشاق هذا البحث الزميل والأخ "بلال لحرش"

إلى كل من لم يدركهم قلبي، أقول لهم بعدتم ولم يبعد عن القلب حبكم، وانتم في الفؤاد حضور.

يعقوب



اهداء

أولا الحمد لله كثيرا على فضله ونعمته وجميل عطائك و جود سلطانك الحمد لله
ومهما حمدنا لن نستوفي حمدك والصلاة والسلام على اشرف المرسلين خاتم النبيين
" محمد" صلى الله عليه وسلم.

إلى التي وهبت نفسها بالعطاء بدون كلل ولا ملل والحنان المملئ بالدئى إلى التي صبرت
على كل شيء وأرادت بيا الوصول إلى هذا المقام تحت جناحها 'إلى جنتي وروحي أُمي "
نجدود"

إلى قوتي وعزوتي وكلمات لا تنتهي من العطاء وإلى جداري
وحمائتي من كل الشدائد والمحن إلى ابي "جمال"

إلى أقرب ما في قلبي والمفضل في صحبتي و ونستي إلى اخي خالد
وإلى التي ما أستطيع ان ارد لها شيئا إلى بمحبتى لها إلى اختي
الغالية " فاطمة"

إلى مجمل لقب " لحرش" وعلى رأسهم أعمامي وعماتي ولقب "
ملوكي" وعلى رأسهم اخوالي وخالتي

إلى عائلة الزميل دهيمي يعقوب

إلى احسن من عرفني بهم القدرأصدقاء الطفولة وأصدقاء
الدراسة:

" محمد" عبد العزيز" عبد الرحيم " نوردين " أحمد"

إلى كل العاملين معي في المكتب وعلى رأسهم الأستاذ رقيق برة
عبد الحفيظ

إلى كل من لم يدركهم قلبي لهم بعدتهم ولم يبعد عن القلب
حبكم وانتم في الفؤاد حضور

بلال

شكر وتقدير

الحمد لله الذي علمنا ما لم نكن نعلم وكان فضله علينا عظيماً، والشكر لله أولاً

وأخيراً على توفيقه لإنجاز هذا العمل.

ومن شكر الله أن نشكر أهل الفضل ونخص أولهم الأستاذ المشرف "احمد السعيد

حميدي " الذي لم يدخر جهداً لمساعدتنا في إنجاز هذا العمل وعلى الجهود الذي

بذله معنا من خلال متابعته للعمل بنصائحه القيمة.

والشكر موصول إلى كل من ساعدنا على إتمام هذا العمل وبالأخص نشكر محاسب

المؤسسة الأستاذ " مليك إسماعيل " على دعمه لنا على المعلومات المقدمة من

طرفه.

إلى كل طلبة محاسبة دفعة 2020 إلى كل من وسعهم قلبنا ولم تسعهم ورقتنا



فهرس المحتويات



إهداء

شكر وتقدير

فهرس المحتويات.....	
فهرس الجداول.....	
فهرس الأشكال.....	
مقدمة.....	أ-د

الفصل الأول: المقارنة النظرية بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

تمهيد.....	6
المبحث الأول: تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية	7
المطلب الأول: ماهية النتيجة المحاسبية وكيفية تحديدها	7
المطلب الثاني: ماهية النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها	17
المطلب الثالث: انعكاسات تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي للنظام الجبائي الجزائري.....	21

المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة	25
المطلب الأول: عرض المعيار الدولي الضريبة على الدخل رقم 12.....	25
المطلب الثاني: تقديم الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي.....	28
المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.....	32
الخلاصة:.....	35

الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في وحدة المركب الصناعي

التجاري الحضنة المسيلة

تمهيد.....	37
المبحث الأول: التعريف بميدان التربص.....	38
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن قطاع المطاحن بالجزائر.....	38
المطلب الثاني: بطاقة فنية حول المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.....	38
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لوحدة مطاحن الحضنة.....	40
المطلب الرابع: أهداف المؤسسة وأفاقها المستقبلية	44

فهرس المحتويات

المبحث الثاني: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى الجبائية في مطاحن الحضنة (وحدة المسيلة)	45
المطلب الأول: تحديد النتيجة المحاسبية.....	45
المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية.....	49
الخلاصة:.....	56
خاتمة.....	59-58
قائمة المراجع.....	63-61



فهرس الجد اول والأشكال



فهرس الجداول والأشكال

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	ميزانية الأصول	01
13	ميزانية الخصوم	02
15	حساب نسبة صافي الربح المحاسبي	03
16	حساب النتائج (حسب الطبيعة)	04
19	معدلات الضريبة على أرباح الشركات	05
20	جدول الجبائي رقم (09) "حساب النتيجة الجبائية"	06
31	اثبات الضريبة المؤجلة حسب طريقة الميزانية	07

كشاف الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	النتيجة المحاسبية - خسارة-	01
12	النتيجة المحاسبية - ربح-	02
18	العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية	03



مقدمة



تمهيد

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل وجود التشريعات الجبائية افرز عدت اختلافات وفروقات أهمها في تحديد الربح الخاضع للضريبة. وهذا ما أدى الى وجود نتيجتين مختلفتين في الحساب يتم الاعتماد عليهما، نتيجة تخضع الى طرق النظام المحاسبي المالي (النتيجة المحاسبية)، ونتيجة تخضع للتشريعات الجبائية (النتيجة الجبائية).

وعلى ذلك الفروقات فإن العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية تعتبر وطيدة، فإن النتيجة المحاسبية هي منطوق لتحديد النتيجة الجبائية، حيث تعتبر النتيجة المحاسبية محدد مؤقت للوعاء الضريبي وهذا راجع الى وجود تعديلات حسب المشرع الجزائري للوصول إلى النتيجة الجبائية.

حيث ان هذا الاختلاف ينجر عنه ضريبة مؤجلة التي تعد أحد الحلول من أجل المقارنة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية سواء كانت ضرائب مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم، في ظل استقلالية النظامين المحاسبي والجبائي بغية الوصول الى الضريبة السنوية على أرباح الشركات (IBS) وتحديدتها.

الإشكالية:

ومما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف يتم المقارنة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟

وعلى ضوء هذه الإشكالية نقوم بطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي النتيجة المحاسبية؟ وماهي اهم التسويات والمعالجات للوصول اليها؟
- كيف تحدد النتيجة الجبائية؟ وكيف يتم تحديدها؟
- ماذا نقصد بالضرائب المؤجلة؟ وكيف تعالج محاسبيا وجبائيا حسب المعيار الدولي 12 IAS؟
- كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية لمطاحن الحنونة بالمسيلة في جانب دراسة الحالة؟

فرضيات الدراسة:

وللإجابة عن الإشكالية المطروحة ومجموعة التساؤلات انطلقنا من الفرضيات التالية:

- تعرف النتيجة المحاسبية هي تلك النتيجة الغير خاضعة للربح الجبائي انما هي نتيجة تخضع لمتغيرات المشرع الجبائي.
- نقصد بالنتيجة الجبائية هي تلك الربح الخاضع للضريبة الناتجة من النتيجة المحاسبية مع اجراء تعديلات التشريعات الجبائية الجزائية.
- تعالج الضرائب المؤجلة الفروقات والاختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية في ظل استقلالية النظامين المحاسبي والجبائي.

مبررات اختيار الموضوع:

الأسباب الموضوعية:

- أهمية العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية
- دراسة أهم الفروقات ومعالجتها حسب المعيار المحاسبي رقم 12 IAS.

الأسباب الذاتية:

- اختيار الموضوع بحكم التخصص الذي درست فيه (مالية ومحاسبة) أي استفادة مباشرة بين الموضوع والتخصص
- تعزيز المعارف الشخصية في مجال المحاسبة والمالية.

اهداف الدراسة:

- التعرف على طرق وكيفيات تحديد الربح المحاسبي والربح الجبائي.
- توضيح مفهوم الفروقات المؤقتة بين الربح الضريبي والربح المحاسبي.
- المعالجة المحاسبية لمعظم الحالات الممكن ان تكون منشئ للضريبة المؤجلة في الشركات.

أهمية الدراسة:

- إظهار المراحل والخطوات المتبعة في تحديد النتيجة الجبائية.
- حصر اهم الأسباب التي تؤدي الى اختلاف نظرة النظامين المحاسبي والمالي.

الدراسات السابقة:

عبير وكواك، تبر زايد، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الوادي، 2018/2017

بحيث تناولت هذه الدراسة محاولة لإيضاح الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية من خلال دراسة تشخيصية لكل نتيجة وتحديد المفاهيم المرتبطة بها، حيث لخصت الدراسة مراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية المتمثلة واهم الضرائب المكونة للنظام الجبائي الجزائري التي تحدد الضريبة على أرباح الشركات والضرائب المؤجلة التي تحسب لسد الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

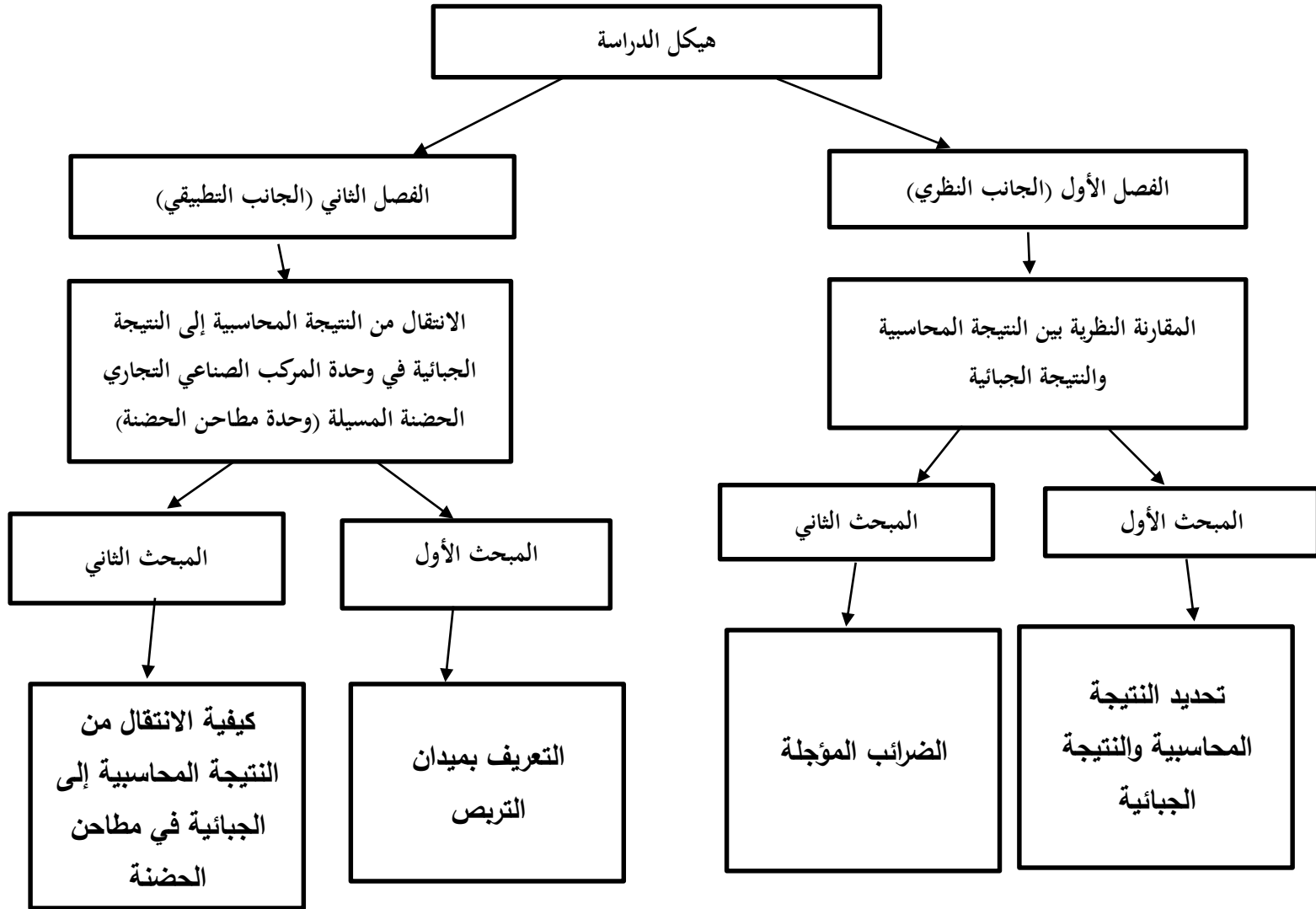
آسية مطبوع، أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية الجبائية على النتيجة المالية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، قسم علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، 2013/201

تهدف هذه الدراسة الى أبرز اهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية والجبائية وتأثير هذه الاختلافات على النتيجة المالية، فضلا عن استعراض لكيفية الوصول الى النتيجة الجبائية من خلال النتيجة المالية.

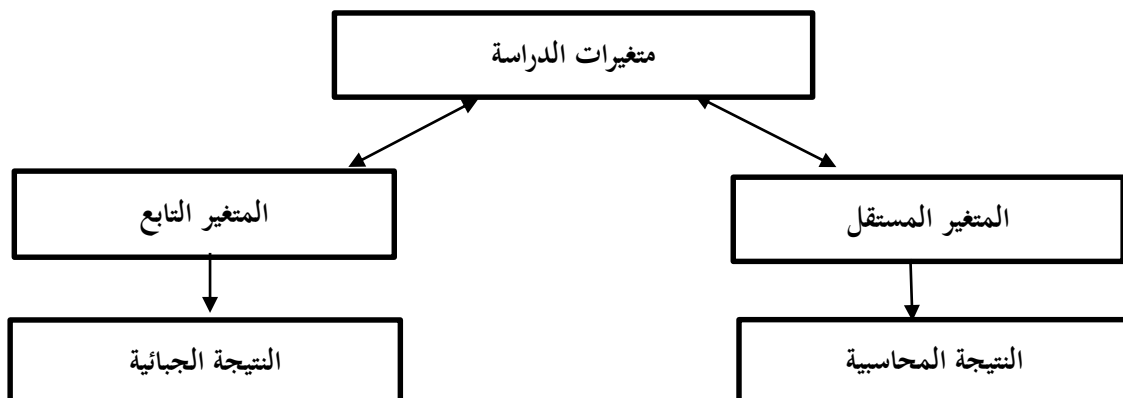
المنهج المتبع:

للإجابة على الإشكالية المطروحة واثبات صحة او نفي الفرضيات يتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي لعرض المفاهيم المتعلقة بالنتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، وإتباع المنهج التحليلي من اجل إبراز مراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وتوضيح علاقة عناصر النتيجتين. أما بالنسبة للجانب التطبيقي فاعتمدنا على الوثائق المحاسبية والجبائية والمقابلة الشخصية لرئيس مصلحة المحاسبية.

هيكل الدراسة: للإجابة عن الإشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية المطروحة ولتحقيق الأهداف المسطرة من هذا البحث تم تقسيمه كما يلي:



نموذج الدراسة:





الفصل الأول

المقارنة النظرية بين
النتيجة المحاسبية
والنتيجة الجبائية

تمهيد:

تتمثل اهم مخرجات المؤسسة في نهاية السنة المالية هي القوائم المالية الأساسية من أهم عناصرها هي النتيجة المحاسبية التي قد تكون ربح او خسارة فالنتيجة لمحاسبية تعد ثمرة استغلال المؤسسة لجميع موارد خلال الدورة والتي تظهر في قوائمها المالية وتعتبر ايضا النتيجة المحاسبية منطلق لحساب النتيجة الجبائية، لان الإدارة الضريبية تعتمد على النتيجة الجبائية من اجل الوعاء الضريبي الواجب دفعه. بحيث سنتناول في هذا الفصل كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والضرائب لمؤجلة.

- ويعرفها المشرع الجزائري حسب المادة 3، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007،
كونها:

المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية وهذا النظام يسمح بتخزين معطيات أساسية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأداؤها ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية.

تعريف النتيجة المحاسبية:

تعريف 1: تمثل النتيجة الصافية الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والإيرادات.¹

كما يمكن الإشارة الى انه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر والأعباء والإيرادات للدورات السابقة. وتعتبر الإيرادات والأعباء بالنسبة للدورات السابقة أخطاء وتعالج مباشرة من خلال الأموال الخاصة.

تعريف 2: بما أن الضريبة لا تفرض الا على النتيجة الإيجابية، فإن معظم الكتاب ذهبوا الى تعريف النتيجة من خلال الربح، حيث ان الربح هو زيادة في القيمة التي تنتج عن أي عملية تتم مع الغير، كما يعرفه الغير. كما يعرفه البعض انه زيادة في حقوق المساهمين في نهاية الدورة.²

تعريف 3: وتعرف النتيجة المحاسبية أيضا حسب المعيار ضرائب الدخل IAS 12 "على أن الربح المحاسبي صافي الربح أو الخسارة والمعد وفق معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولي وذلك قبل تنزيل ضريبة الدخل.³

حالات النتيجة المحاسبية:⁴

حالة ربح:

تعتبر النتيجة المحاسبية في حالة ربح عندما يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم او مجموع الإيرادات أكبر من مجموع الأعباء.

حالة خسارة:

تعتبر النتيجة المحاسبية في حالة خسارة عندما يكون مجموع الأصول أقل من مجموع الخصوم او مجموع الإيرادات أقل من مجموع الأعباء.

1 (شعيب شنوف، محاسبة المؤسسات طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزء الأول، الجزائر، ص33

2 (منصور احمد البدوي، المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص173

3 (محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولي، الطبعة 03، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 204

4 (ناصر مرزوق وعزام بشكير، مدخل الى المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، page bleues، ص 31-32

الفرع الثاني: طرق تحديد النتيجة المحاسبية.

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

أولاً: تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية.

(1) تعريف الميزانية:

تظهر الميزانية الوضع المالي للشركة في لحظة زمنية محددة، حيث تظهر القائمة ما تمتلكه الشركة من أصول وما يستحق عليها من التزامات للغير.¹

(2) عناصر الميزانية:

تقسم الميزانية الى قسمين أصول وخصوم حيث يتكون الأصول من أصول غير جارية واصول جارية اما جانب الخصوم فيتكون من أموال خاصة وخصوم غير وخصوم جارية.

أ- الأصول (ACTIF):

عرف مجلس المعايير المحاسبية الامريكية FASB على تعريف الأصول بأنها منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي.²

وتتضمن الأصول العناصر التالية:

الأصول الغير الملموسة: وهي الأصول التي ليس لها وجود أو كيان مادي ملموس ولكنها ذات قيمة أو

فائدة للمنشأة مثل شهرة المحل وحقوق اختراع والعلامات التجارية

الأصول الثابتة: هي مجموع الأصول التي تقتني بغرض المساهمة في العملية الإنتاجية، وليس بغرض

إعادة بيعها مثل الأراضي والمباني والآلات والأثاث والسيارات.³

الأصول الجارية: هي أصول يرتقب الكيان إمكانية إنجازها أو بيعه أو استهلاكه في إطار دائرة للاستغلال

العادي أو تتم حيازتها أساساً لغايات إجراء المعاملات أو لمدة قصيرة يرتقب الكيان إنجازها في غضون

الأشهر الاثني عشر التي تلي تاريخ اقفال سنة المالية أو تمثل أموال الخزينة التي لا يخضع استعمالها

للقيود.⁴

الإهلاك: التوزيع النظامي للمبلغ المهلك من أصول على مدى مدته المقدره حسب مخطط إهلاك مع

مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد هذه المدة.⁵

1 (محمد أبو نصار، محاسبة الشركات الأصول العلمية والعملية اشخاص وامول، المكتبة الوطنية، الأردن-عمان، الطبعة الثانية، 2015، ص40

2 (علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، مكتبة افاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، الطبعة الأولى، 2011، ص 139

3 (مي عبد ربه الجرجاوي، مبادئ المحاسبة المالية (1)، جامعة اسراء، فلسطين-غزة، 2015، ص29

4 (دونالد كيسو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر، الجزء الأول، السعودية، ص227

5 (الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص81

✓ شكل ميزانية الأصول:

الجدول رقم: (1-1) ميزانية الأصول

السنة المالية المقفلة في

صافي N-1	صافي N	اهلاك N	اجمالي N	الأصول
				الأصول المثبتة (الغير جارية) فارق بين الاقتناء التثبيات المعنوية التثبيات العينية التثبيات الجاري انجازها التثبيات المالية السندات موضوعة موضع المعادلة المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة سندات اخرى مثبتة قروض والأصول المالية الأخرى غير جارية
				مجموع الأصول الغير جارية
				الأصول الجارية المخزون والمنتجات قيد الصنع الحسابات الدائنة . الاستخدامات المماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب الأصول الأخرى الجارية الموجودات وما يماثلها توظيفات وأصول مالية جارية أموال الخزينة
				مجموع الأصول الجارية
				المجموع العام للأصول

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

ب- الخصوم:

حسب النظام المحاسبي المالي فقد عرفت المادة 22 كالتالي: " تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن احداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية." هذا التعريف لا يعتبر الأموال الخاصة خصوما.

تعتبر الخصوم خصوما جارية عندما يتوقع تسديدها خلال فترة دورة الاستغلال العادية أو خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ نهاية الدورة المحاسبية. اما باقي الخصوم فتصنف ضمن الخصوم غير الجارية.¹

• رأس المال:

يتمثل رأس المال والاحتياطات وما المبالغ المقدمة لتأسيس لشركة سواء من المستغل الفردي أو عن طريق المساهمة إضافة الى الجزء الذي اكتسبته نتيجة ممارستها لنشاطها (نتيجة الدورات المالية وفوارق إعادة التقييم).

• الخصوم الغير جارية:

وهي الخصوم غير المرتبطة بدورة الاستغلال والتي لا ينوي الكيان تسويتها خلال دورة الاستغلال وهي تشمل جميع عناصر الخصوم تمثل خصوم متداولة.²

• الخصوم الجارية:

هي خصوم تنتظر المؤسسة انقضائها في دائرة الاستغلال العادي حيث يجب ان يتم تسويتها في غضون اثنا عشر شهر التي تلي إقفال السنة المالية.³

• حساب النتيجة:

نتيجة السنة المالية هي عبارة عن قيمة الربح أو الخسارة التي تحققها المؤسسة من جراء العمليات المالية والتجارية التي قامت بها خلال دورة معينة، وفي نهاية السنة المالية تظهر في حالتين حالة ربح أو حالة خسارة. ومن هنا نتطرق الى الاشكال التي تكون فيه النتيجة ربح او خسارة:

1 (عبد الرحمان عطية المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار انشر جيطلي، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011، ص 12
2 (زينب بوغازي، توحيد حسابات الميزانية وفق للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة فرحات عباس¹ سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم علوم تجارية، محاسبة مالية وتدقيق، 2016/2017، ص 36
3 (الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 88

- النتيجة خسارة:

الشكل رقم: (1-2) النتيجة المحاسبية -خسارة-
الميزانية الى.....

الأصول	الخصوم
التثبيتات	رأس المال
المخزونات	المطلوبات
الذمم	
النتيجة -خسارة -	

=

المصدر: ناصر مرزوق وعزام بشكير، مدخل الى المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي، PAGES BEUES ، ص 34

- النتيجة ربح:

الشكل رقم: (2-2) النتيجة المحاسبية -ربح-
الميزانية الى.....

الأصول	الخصوم
التثبيتات	رأس المال
المخزونات	المطلوبات
الذمم	
	النتيجة -ربح -

=

المصدر: ناصر مرزوق وعزام بشكير، مدخل الى المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي، PAGES BEUES ، ص 34

✓ شكل ميزانية الخصوم:

الجدول رقم: (1-2) ميزانية الخصوم.
السنة المالية المقفلة في:

N-1	N	الخصوم
		رؤوس الأموال الخاصة رأسمال الصادر (أو حساب المستغل) رأسمال غير مطلوب العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) فارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) النتيجة الصافية (نتيجة صافية حصة المجمع) رؤوس الأموال الخاصة الأخرى ترحيل من جديد حصة الشركاء المدمجة (1) حصة ذوي الأقلية
		مجموع 1
		الخصوم الغير جارية
		القروض والديون المالية الضرائب (المؤجلة والمرصدة لها) الديون الأخرى غير جارية المؤونات والمنتجات المدمجة في الحسابات سلفا
		مجموع الخصوم الغير جارية (2)
		الخصوم الجارية
		الموردون والحسابات الملحقة الضرائب (المؤجلة والمرصدة لها) الديون الأخرى غير جارية خزينة الخصوم
		مجموع الخصوم الجارية (2)
		المجموع العام للخصوم

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

ثانيا: تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حساب النتائج.

تقدم المؤسسة احدى اهم قوائمها المالية وهي قائمة الدخل (حساب النتائج) من أجل معرفة والوصول الى النتيجة المسطر عليها في نهاية السنة المالية.

1) تعريف حساب النتائج: هو جدول بياني ملخص للأعباء والإيرادات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية (ربح أو خسارة).

ويعطي جدول حساب النتائج صورة أكثر حيوية عن المؤسسة حيث تقيس أداء المؤسسة خلال الفترة المالية المنتهية وتبين ما إذا كانت نتيجة هذا الأداء ربحا أو خسارة. وذلك عن طريق مقارنة الإيرادات بالتكاليف.¹

2) عناصر حساب النتائج:²

أ) **الإيرادات:** تتمثل الإيرادات والمكاسب ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية ويشار اليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وإباح الأسهم وربح حق الامتياز (الاتاوة) والإيجار

ب) **الأعباء:** تتمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الأصول أو زيادة الخصوم.

هي تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية:
الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة العملية، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر الغير العادية.

طرق الحساب في جدول حساب النتائج:³

القيمة المضافة للاستغلال:

هي الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاكها وتحدد على الشكل التالي:

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

حيث:

- إنتاج السنة المالية = $70/ح + 72/ح + 73/ح + 74/ح$

- استهلاك السنة المالية = $60/ح + 61/ح + 62/ح$

إجمالي فائض الاستغلال: هو عبارة على الفرق بين القيمة المضافة للاستغلال ومجموع ح/63 أعباء المستخدمين وح/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة نحصل عليه وفق العلاقة التالية:

1) عبد الوهاب رميدي، على سماتي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، الجزائر، 2016، ص 41
2) محمد كمال أبو عوجة وآخرون، الطرق المحاسبية والتقارير المالية، جامعة عين شمس، القاهرة، 2011، ص 43
3) عبير وكواك وتبر زايد، الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، جامعة حمه لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، 2017/2018، ص 14-15

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة - ح/63 - ح/64

النتيجة العملياتية (التشغيلية): هي عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليها المنتجات العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة مضافا إليه استرجاع خسائر القيمة والمؤونات ومنه تتمثل في العلاقة التالية:

النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال + ح/75 - ح/65 + ح/78 - ح/68

النتيجة المالية: وهي النتيجة التي تحققها من خلال العمليات المالية والتي يتم القيام بها حيث تمثل الفرق بين المنتجات المالية والأعباء المالية ومنه النتيجة المالية وتحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة المالية = ح/76 - ح/66

النتيجة العادية قبل الضرائب: هي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية وتخضع هذه الضريبة مباشرة للضريبة وتحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة العادية قبل الضرائب: النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

النتيجة الصافية للأنشطة العادية: تساوي النتيجة العادية قبل الضرائب ناقص أو زائد الضرائب الواجب دفعها والضرائب المؤجلة عن الأنشطة العادية وتحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - الضريبة

النتيجة الغير عادية: وتتمثل في الفرق بين المنتجات الغير عادية والأعباء الغير عادية، وتحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة الغير عادية = ح/77 ناقص ح/67

النتيجة الصافية للسنة المالية: هي عبارة عن مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة الغير عادية. وتحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة الغير عادية

نسبة صافي الأرباح:

تحسب هذه النسبة من خلال طرح جميع المصاريف من المبيعات ومن ثم يقسم الناتج على مجمل المبيعات، وتستخدم هذه النسبة من أجل وقياس صافي الأرباح الصافية.¹

الجدول رقم: (1-3) حساب نسبة صافي الربح المحاسبي

البيان	طريقة الحصول على المبالغ
مجموع الإيرادات	يأخذ من حساب النتائج
مجموع النفقات	يأخذ من حساب النتائج
النتيجة المحاسبية	مج الإيرادات - مج النفقات
نسبة صافي الأرباح %	النتيجة المحاسبية / مج الإيرادات

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة.

¹ فهمي مصطفى شيخ، التحليل المالي، بدون دار نشر، الطبعة الأولى، رام الله - فلسطين، 2008، ص 42

✓ شكل حساب النتيجة حسب الطبيعة

الجدول رقم: (1-4): حساب النتائج (حسب الطبيعة).

N-1	N	البيان
		رقم الأعمال تغير المخزون المنتجات المصنعة ومنتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
		1- إنتاج السنة المالية
		مشتريات مستهلكة خدمات خارجية
		2- استهلاك السنة المالية
		3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
		أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم المدفوعة والمشابهة
		4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
		المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
		5- النتيجة العملياتية
		المنتجات المالية الأعباء المالية
		6- النتيجة المالية
		7- مجموع أعباء الأنشطة العادية
		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
		8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
		العناصر غير العادية-المنتجات العناصر غير العادية -الأعباء
		9- النتيجة الغير عادية
		10- صافي نتيجة السنة المالية
		11- صافي نتيجة المجموع المدمج

المصدر: الجريدة الرسمية العدد. 19. 25. مارس. 2009 ص 30

المطلب الثاني: ماهية النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها.

الفرع الأول: مفهوم النتيجة الجبائية.

قدم المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعريف للنتيجة الجبائية حيث

كان التعريف كالتالي:

تعريف 01:

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

والملاحظ هنا انا هذا التعريف يركز على تعريف النتيجة الجبائية من خلال حساب النتائج.

تعريف 02:

ان الربح الصافي يحدد بالفرق بين الأصول الصافية عند اختتام وافتتاح الفترة التي تستخدم النتائج المحققة كقاعدة للضريبة مقتطعا منها الزيادات المالية وتضاف اليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال او الشركاء خلال الفترة.²

والملاحظ هنا انا هذا التعريف يركز على تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات الميزانية.

الفرع الثاني: العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

مما سبق يمكن استنتاج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية ولكن بعد اجراء بعض التعديلات الازمة التي نص عليها المشرع في القوانين السارية المفعول والظاهرة في الوثيقة رقم 02 (GN02) او ما يسمى بالحزمة الجبائية *lisse fiscale*.³

إذا الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية ويمكن تلخيص هذا التعديل في العلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة (القانون الجبائي لا يسمح بطرح بعض الأعباء) - التخفيضات (القانون الجبائي لا يفرض ضريبة على بعض المبالغ التي تدخل في تحديد الربح المحاسبي) - العجز المالي السابق (خسارة)

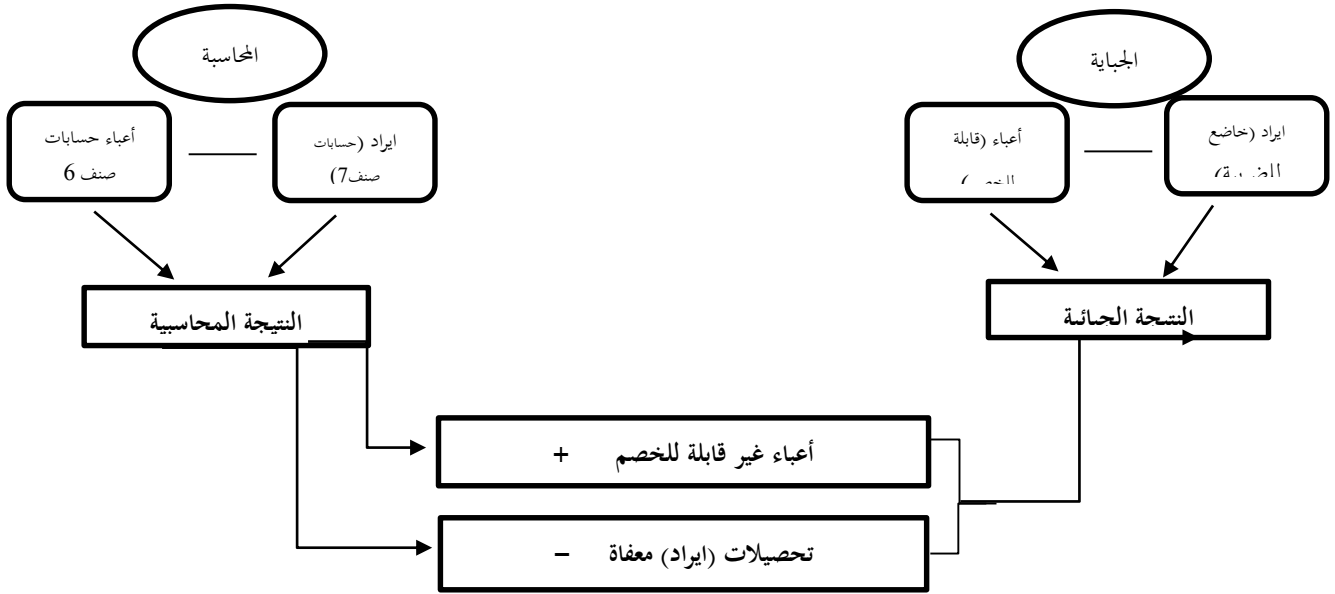
1 (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المادة 140

2 (حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 74

3 (حنيفة بن ربيع وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، منشورات كليك، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، الجزائر، 2013، ص 279-280

ويمكن تلخيص هذه العلاقة في الشكل التالي:

الشكل رقم: (2-3) العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية



المصدر: حنيفة بن ربيع وآخرون، مرجع سبق ذكره ص 280

الفرع الثالث: العناصر المكونة للنتيجة الجبائية.

تتشكل النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية الصافية مضافا إليها الأعباء المدمجة مطروح منها الأعباء ناقص العجز المالي (الخسارة).

(1) الأعباء المدمجة (الاستردادات).

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

(2) الأعباء المخفضة (التخفيضات أو الإعفاءات).

انه مبلغ لم يتم خصمه لتحديد نتيجة المحاسبية ولكن يتم خصمه من قبل السلطات الضريبية (مثال: الإهلاكات). يتم خصمها أيضاً من الأرباح الخاضعة للضريبة وفقاً لنظام معين والتي تكون بالتالي معزولة (بالطبع مكاسب رأس المال).²

¹ إيمان يخلف ومحمد طرشي وعزوز علي، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات التعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية،

مجلة الرابع، العدد الثاني، الجزائر، ديسمبر 2017، ص 309 وص 311

² Bernard plagnet , fiscalité pour non- spécialistes, dunod,paris,2013,p44

3) خسائر السنوات السابقة المخصومة:

عادة ما تحقق المؤسسة حديثة العهد خسائر في السنوات الأولى من نشاطها وذلك لإمكاناتها المحدودة وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الاقتصادي ولهذا خول لها المشرع إمكانية خصم خسائر السنوات السابقة حيث تخصص هاته الخسائر من الربح المحقق، وفي حالة عدم تغطية العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة.¹

4) الضريبة على أرباح الشركات:

حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية تسمى الضريبة على أرباح الشركات"

حيث يخضع للضريبة على أرباح الشركات بصفة اجبارية الأشخاص المعنوية التي يسيرها القانون التجاري انطلاقا من حيث الربح الجبائي الذي تحققه الشركات التابعة للنظام الحقيقي، وذلك عن طريق مسك محاسبة منتظمة طبقا لقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي.²

ويتم حساب الضريبة على أرباح الشركات بضرب معدل الضريبة على أرباح الشركات في الربح الجبائي المحقق من طرف الشركات، وفق المعدلات الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم: (1-5) يوضح معدلات الضريبة على أرباح الشركات

نوع النشاط الممارس	المعدل المطبق
بالنسبة للأنشطة انتاج السلع	معدل 19%
بالنسبة للأنشطة البناء والاشغال العمومية والري وكلك الأنشطة السياحية	معدل 23%
بالنسبة لباقي الأنشطة التجارية والخدماتية	معدل 26%

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020.

كما سيتم التوضيح حول عناصر الأعباء المدمجة (الاستردادات) وعناصر الأعباء المخفضة (التخفيضات) في الجدول رقم 09 كالتالي:

¹ Mohamed mounir, fiscalité de l'entreprise, La presse nationale et le papier, 2ème Edition, Maroc, 2017, p 204

² (سماعيل عيسى، الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مجلة الريادة لاقتصاديات الاعمال، المجلد الخامس، العدد الثاني، جوان 2019، ص 96

الجدول رقم: (1-6) جدول الجبائي رقم (09) "حساب النتيجة الجبائية"

9/tableau de determination du résultat		
I-Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	
	Perte	
II-Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissement non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) cf. art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf. art 27 de LFC 2010)		
Impôt sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôts différés (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations(*)		
Total des réintégrations		
III-Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf. art 173 CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titres assimilés ainsi que ceux des actions ou parts d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf. art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) cf. art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf. art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions(*)		
Total des déductions		
IV-Déficits antérieurs à déduire (cf. art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Total des déficits à déduire		
I-Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	
	Perte	

المصدر: وزارة المالية/ المديرية العامة للضرائب، القوائم الجبائية الجديدة، الصادرة في 2011/01/26

المطلب الثالث: انعكاسات تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي للنظام على النظام الجبائي الجزائري.
أولا: النظام المحاسبي المالي الجديد والنتيجة الجبائية.

حسب التطبيقات المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد، فإنه على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية، العبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتائج والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات، والعناصر التي يكون الاختلاف في تقييمها في تحديد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية تتركز عموما في النقاط التالية:

• القواعد والتقنيات الجديدة الإهلاك، والخسائر في القيمة، هذه الأخير تعتبر عنصرا جديدا على النظام الجبائي الجزائري.

• التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي.

• تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية والأجنبية.

• المعالجة المحاسبية للضرائب، وخاصة الضرائب المؤجلة، مع إمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذها بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ أخذها بعين الاعتبار وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية.

• تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الخطاء، والتي يظهر أثرها مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون التسجيل في جدول حساب النتائج.

• الأعباء والنواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن ان لا تؤخذ بعين الاعتبار، مثل الأعباء التي تعتبر من الكماليات والغير مبررة من وجهة نظر الادارة الضريبية، ونواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة، وأعباء ونواتج مرتبطة بالعمليات التي يتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة.

• العمليات غير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية.

ثانيا: بعض الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد.

1) الإهلاكات والقيمة الضائعة للأصول: النظام الجبائي الحالي يعتمد على تقنيات عادية (مألوفة) الإهلاكات (بطريقة: خطية، متزايدة، متناقصة) عموما على أساس التكلفة التاريخية، وفي حين

المرجع الجديد أخذ بعين الاعتبار التقنيات السابقة للذكر من قبل والمعطيات التالية:

• قيمة ومدة الاستعمال. القيمة الضائعة.¹

¹آسية مطبوع، أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية الجبائية على النتيجة المالية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، قسم علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، 2013، ص 69 وص 70

(أ) **الإهلاكات:** إن تعريف الإهلاكات يتطور في حين أنه في النظام المحاسبي المالي يتعلق باسترجاع تكلفة، أما الآن فأصبح توزيعاً نظامياً للمبالغ المهلكة للأصل طوال مدة حيازته المحتملة، أين نلاحظ استخدام المزايا الاقتصادية للأصل وهذا حسب المعايير ifrs، بحيث نقوم بتحديد طريقة اهتلاك الأصل حسب مميزات وخصائص المؤسسة، التي يرجع لها تحديد مدة وطريقة الإهلاك الأصل بحيث:

- لما تكون مدة الحياة المتوقعة للأصل في المؤسسة أقل من مدة حياته الاقتصادية، نقوم بطرح القيمة المتبقية للأصل (قيمة التنازل عنه) من قيمته الإجمالية لنحصل على قاعدة الإهلاك.
- طريقة الإهلاك يجب أن تترجم أحسن طريقة لاستخدام المزايا الاقتصادية للأصل، أي متناسبة مع وتيرة الاستعمال المحتملة التي تم تحديدها من طرف مدة إدارة المؤسسة، وليس عن طريق مدة مطبقة عادة حسب أصناف الأصول كل على حدا، عندما تكون لها مدة حياة أو وتيرة اهتلاك مختلفة (حالة مبنى وسقفه على سبيل المثال)، هذا النوع من الإهلاك حسب المكونات يمكن ان تستعمل فيه طرق مختلفة، أو معدلات اهتلاك خاصة لكل جزء (مختلف عن طريقة اهتلاك الأصل ككل)، حيث ان حساب اهتلاك كل جزء من الأصل على حدا ينتج عنه وضع خطة اهتلاك لكل جزء.

(ب) القيمة الضائعة للأصل:

عند كل ترصيد حساب للمؤسسة يجب ان نتساءل عن وجود مؤشر يدل على ان الأصل يمكن ان يفقد جزءاً من قيمته على سبيل المثال: خسائر مادية، تغير في المحيط التقني أو القانوني، تغير في معدلات الفائدة. في حالة الأصل المستحق نقوم باختبار لنقصان القيمة: القيمة المحاسبية الصافية للأصل الثابت تقارن بالقيمة المسترجعة أي بمعنى سعر الأصل المحتمل اهتلاكه وقيمة الاستغلال أي مقيمة بمجموع التدفقات النقدية الحالية الصافية التي يمكن للأصل ان يحصلها، فإذا كانت القيمة الحالية تظهر أصغر من القيمة المحاسبية الصافية، التدني في القيمة يسجل في القيمة الحالية، أما في المرجعية الجديدة، الخسائر في القيمة ليست حتماً منتهية. المؤونة يمكن تشكيلها مسبقاً إذا كانت قيمة الأصل المعالجة في حدود قيمة الأصل المهلك فتطبق هاته القواعد المتعلقة بالنقص في القيمة للأصول الثابتة تؤدي إلى تغيرات مستمرة لمخطط الإهلاك بالموازاة مع هذه الانخفاض، النقص في القيمة يخفض قاعدة الإهلاك ويأخذ هذا بعين الاعتبار مسبقاً عند تحويلنا من جديد قاعدة أقساط الإهلاكات، إذن الاختبارات المستقبلية لهذه التغيرات تعطي لها مميزات خاصة.¹

(2) النتائج الجبائية:

من أهم الآثار الجبائية المتعلقة بتغيرات طريقة الإهلاك بحسب مكونات الأصل بالموازاة عند أول تطبيق لقاعدة الإهلاك والخسائر في قيمة الأصل، فالطريقة المحاسبية الجديدة يجب عليها ان تكون مطبقة

¹آسية مطبوع، مرجع سبق ذكره ص 71 وص 72

سلفا، أي كأنها دائما مستعملة قبل جميع أصول المؤسسة حسب القواعد الجديدة، ولكن عمليا هناك طريقتين يمكن تطبيقهما من طرف المؤسسة من أجل المرور إلى النظام الجديد وهما:

- طريقة إعادة التكوين لتكلفة الإهلاكات الناتجة عن التكلفة التاريخية للمكونات التي وجب تطبيقها، وإعادة حساب الإهلاكات انطلاقا من هذه التكلفة. تغيرات الأصول تعالج محاسبيا في الأموال الخاصة.
- طريقة إعادة منح القيم المحاسبية، التي هي طريقة توقعيه على مستوى حساب الإهلاكات، والتي ليست لديها أثر على رؤوس الأموال الخاصة الافتتاحية. حيث عليها إعادة تقييم القيم المحاسبية الصافية بدلالة النسب التي تمثل تكلفة كل عنصر مع القيمة الإجمالية للأصل، كل مكون يهتك على مدة استعماله المتبقية ابتداء من أول سنة تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي الجديد.
- التطبيق الأول لطريقة الإهلاك لكل عنصر تفرض على المؤسسات إعادة إرجاع والمؤونات الموجهة للإصلاحات الكبيرة المتعلقة بإعادة تعويض الاستثمارات.

أ) مدة الإهلاك: ¹

بالنسبة للأصول غير المركبة: يجب علينا الأخذ من أجل تحديد النتيجة الضريبية مدة استعمال للجزء المتعلق بالاستثمارات الثابتة، ماعدا مباني التوظيف (من حيز عليه لهدف واحد هو تحقيق عائد من رأس المال المستثمر). والذي سوف يهتك على أساس مدة حياته الفعلية ومعرفة إهلاكات مكونات الأصل يكون على قاعدة مدة استعماله الاختلاف بين القواعد المحاسبية والضريبية المتعلقة بالأصل يمكن لها ان تعالج بالطريقة التالية:

- إذا كانت مدة الاستعمال الاقتصادية أقصر من مدة استعماله في المؤسسة، سوف يطبق اهتلاك استثنائي.
- إذا كانت مدة الاستعمال الاقتصادية أطول من مدة استعماله في المؤسسة فإن الحل ليس محددًا بطريقة نهائية.
- تكون المؤسسة أمام إشكالية إعادة إدماج الفرق الموجودة بين اهتلاك المحاسبي والإهلاك الجبائي. والذي ليس له أثر إلا بوضع المؤسسة في الحالة الابتدائية.
- وأما بالسماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي يسمح بإهلاك سريع لأصولها.
- بالنسبة للاستثمارات غير مركبة: الإهلاك المحاسبي يجب ان يحسب حسب المدة الحقيقية. إذا كانت مدة الاستعمال جد قصيرة. الإدارة الجبائية يجب عليها ان تسمح للمؤسسات بتطبيق إهلاكات استثنائية، الفرق بين القواعد المحاسبية والجبائية يمكن ان يعالج بالطرق التالية:
- إذا كان الإهلاك المحسوب على أساس مدة الاستعمال كبيرة على مدة الإهلاك المحسوب بمدة استعمال في المؤسسة، فإن الفرق يجب إدماجه ضريبيا.

¹آسية مطبوع، مرجع سابق ذكره، ص73

• إذا كان الإهلاك المحسوب على أساس مدة الاستعمال قصيرة على مدة الإهلاك المحسوب بمدة استعمال في المؤسسة، فإن الفرق يجب إدماجه ضريبياً.
ويمكن الأخذ بإمكانية الإهلاك حسب الطريقة المتناقضة ومدة الإهلاك لكل مكون سوف تحدد معامل الإهلاك المتناقض المختار.

(ب) مصاريف إعادة التجديد. الإصلاح والمراجعة:

هناك نظام يمكن ان يمنح الخيار للمؤسسات:

- إما تخصيص المؤنات للإصلاحات الكبيرة.
- إما تطبيق طريقة المكونات مع التسجيل المحاسبي لمكونات الأصل والمنشآت في هذه الوضعية، وهذه الخاصة ينتج منها نتائج جبائية. ففي الحالة الأولى للمؤسسة تقوم بتخفيض مصاريفها، وفي الحالة الثانية المؤسسة وجب عليها إعداد مخطط إهتلاكي خاص بكل مكون من مكونات الأصل.

(ج) قاعدة اهتلاك الأصل:

القيمة المهتلكة للأصل هي القاعدة التي يحسب عليه الإهلاك، وهو المبلغ الإجمالي (مبلغ الحيازة) يطرح منه القيمة المسترجعة (القيمة الأصلية للأصل مطروح منها أعباء التنازل) في هذا المنظور هناك بعض الأصول الثابتة قيمتها المهتلكة متناقضة، لكن يمكن للمؤسسة ان تحسب الإهلاك على كل القيمة (قيمة إجمالية) عن طريق إهتلاكات استثنائية.¹

¹آسية مطبوع، مرجع سابق ذكره، ص74

المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة.

بعد تحديد نقاط الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، وتحديد النقاط التي تكون وفق النظام المحاسبي المالي هي حدث منشي للضريبة المؤجلة، نقوم بعرض طرق اثبات ومعالجة هذه الاختلافات محاسبيا وكيفية معالجتها وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

المطلب الأول: عرض المعيار الدولي الضريبة على الدخل رقم 12.

الفرع الأول: النشأة والظهور.

في شهر جويلية من سنة 1979 تم اصدار المعيار المحاسبي الدولي 12 من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

عدل المجلس المعايير المحاسبية الدولية المعيار المحاسبي الدولي 12 في أكتوبر 1996 " ضرائب على الدخل" الذي ألغى المعيار الدولي 12 المعاد صياغته عام 1994 "المحاسبة على ضرائب الدخل" لقد أصبح المعيار المعدل نافع المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفقرات التي تبدأ من 01 جانفي 1998 لتقوم اللجنة بعد ذلك بإضافة بعض الفقرات.

وفي أكتوبر 2000 أقر المجلس المعايير المحاسبية الدولية تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي 12 والتي تشمل إضافة الفقرات 52 (أ)، 25 (ب)، 65 (أ)، 81 (أ)، 87 (أ)، 87 (ج)، وحذف الفقرات 03 و 50 ويوضح التعديل المحدد المعالجة المحاسبية لتاريخ ضرائب الدخل على الأرباح الموزعة، ويصبح النص المعدل نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفقرات التي تبدأ من 2001/02/01 أو بعد ذلك التاريخ، وتشجيع التطبيق المبكر.¹

الفرع الثاني: هدف المعيار.

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضرائب المؤجلة" إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، ويوضح المعيار بالتحديد كيفية احتساب مقدار الضريبة المؤجلة مستحقة الدفع عن الفترة الحالية والفترة المستقبلية وبين المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة المعد وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي، ويعالج الاختلافات الدائمة والمؤقتة.²

الفرع الثالث: نطاق المعيار

يجب تطبيق هذا المعيار على المحاسبة عن ضرائب الدخل، فإن ضرائب الدخل تشمل جميع الضرائب المحلية والأجنبية التي تستند الى أرباح الخاضعة للضريبة وتشمل ضرائب الدخل أيضا ضرائب المستقطعة، المستحقة السداد من قبل منشأة تابعة أو منشأة زمنية أو ترتيب مشترك على التوزيعات على المنشأة المعدة للتقرير.

(1) مومني ياسين، واقع معالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة احمد دراية أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، شعبة علوم مالية ومحاسبية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، 2017/2018، ص6

(2) محمد ابون نصار وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره ص 202

لا يتعامل هذا المعيار مع طرق المحاسبة عن المنح الحكومية (انظر معيار المحاسبة الدولي 20"المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدة الحكومية") أو الإعفاءات الضريبية للاستثمارات. ولكن يتعامل هذا المعيار مع المحاسبة عن الفروق المؤقتة التي قد تنشأ عن مثل تلك المنح أو الإعفاءات الضريبية للاستثمارات.¹

الفرع الرابع: بعض المصطلحات المتعلقة بالضريبة المؤجلة.

لفهم مبدأ الضرائب المؤجلة يجب شرح المصطلحات المتعلقة بها هي:

1) الفروق المؤقتة:

وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية خلال دورة معينة من جراء الاخذ بعين الاعتبار دورات مختلفة أثناء حساب النتيجة المحاسبية، ومن جهة، والنتيجة الجبائية من جهة أخرى لبعض العناصر الأعباء والنواتج، هذه الفروقات خلال دورة معينة ويمكن امتصاصها بعد ذلك خلال الدورات اللاحقة (2). ويمكن أن تكون الفروق المؤقتة كما يلي:

أ) فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:

وهي فروق مؤقتة سوف ينجم عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الجبائي للفترة المالية المقبلة وذلك استرداد وتسوية القيمة الدفترية المسجلة للأصل أو الخصم.

ب) فروق مؤقتة قابلة للخصم:

وهي فروق مؤقتة سوف ينجم عنها مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترة المالية المقبلة وذلك استرداد أو تسوية القيمة الدفترية المسجلة للأصل أو الخصم.

2) الفروق الدائمة:

وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال دورة معينة والتي لا يمكن امتصاصها خلال الدورات اللاحقة، وتطراً مثل الفروقات عندما يجب إدراج بعض العناصر في حساب النتيجة المحاسبية وبين ما إقصاؤها في حساب النتيجة الجبائية ولا ينتج عنها ضرائب مؤجلة وتشمل العناصر التي تؤدي إلى حدوث اختلافات دائمة ما يلي:³

أ) العناصر الغير القابلة للخصم:

تعتبر هذه العناصر قابلة للخصم من الإيرادات عند تحديد النتيجة المحاسبية ولا يسمح بخصمها وفق التشريع الجبائي.

¹ عباس علي ميرزا واخرون، المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية، المحاسبين القانونيين، الأردن، 2016، ص62

² عبير وكواك وتير زايد، مرجع سبق ذكره، ص 40

³ رشيد عريوة، دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 01، 2020/07/28، ص608-609

ب) العناصر غير الخاضعة للضريبة:

تمثل هذه العناصر الإيرادات التي تؤخذ في الاعتبار عند قياس الربح المحاسبي.
3 الضريبة المستحقة: هو مبلغ الضريبة المستحق الدفع في حالة تحقيق ربح أو خسارة أو التحصيل في حالة تحقيق خسارة خلال سنة مالية ما، إن الضريبة المستحقة إن الضريبة المستحقة تحسب على أساس النتيجة الجبائية وليس النتيجة المحاسبية.

- **الربح المحاسبي:** هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل اقتطاع مصروف الضريبة.
- **الربح الخاضع للضريبة:** هو صافي الربح أو الخسارة للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والتي تحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد).
- **القاعدة الضريبية:** للأصل أو التزام هو المبلغ الذي يؤدي إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض الضريبة.

الفرع الخامس: القياس.

ينطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 IAS في الأساس الى قياس ضرائب الدخل من خلال:

- 1) يجب قياس المطالب (الموجودات) الضريبية الجارية للفترة الحالية والفترات السابقة بالمبلغ المتوقع سداه إلى استرداده من السلطات الضريبية وذلك باستخدام معدلات الضريبية وقوانين الضريبية السارية التطبيق أو على وشك التشريع كما بتاريخ الميزانية العمومية.
 - 2) يجب قياس الالتزامات الموجودة الضريبية المؤجلة بمعدلات الضريبية التي يتوقع أن تطبق على الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يتم سداد الالتزام، وذلك على أساس معدلات الضريبية وقوانين الضريبية السارية التطبيق أو على وشك التشريع كما بتاريخ الميزانية العمومية.
 - 3) إن قياس المطالب الضريبية المؤجلة والموجودات الضريبية المؤجلة، يجب أن تعكس النتائج الضريبية التي ستترتب تبعا للأسلوب الذي تتوقعه المنشأة للاسترداد أو تسديد القيمة المدرجة لموجوداتها والتزاماتها كما بتاريخ الميزانية العمومية.
- ملاحظة:** " ان الضريبة المؤجلة الإضافية التي تنشأ من إعادة التقييم يتم تحميلها مباشرة إلى حقوق الملكية" ¹

¹ (صديق حسوس، تأثير النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف، قسم العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية محاسبة، 2018/2017، ص 08

المطلب الثاني: تقديم الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: تعريف الضرائب المؤجلة.

أولاً: عرفت المادة 134-2 من النظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة كالتالي:

" الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة أرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية.¹

وتعرف أيضاً الضريبة المؤجلة هي تلك الضريبة الناتجة عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة بين الاعتراف والتقييم الجبائي لها.²

تسجل الميزانية أو حساب النتائج الضرائب المؤجلة عن:

اختلال زمني (مؤقت) بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذ في الحسبان لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

* عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل المنظور.

* تعديلات وعمليات الحذف ومعاودة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مجمدة.

وعند إقفال سنة مالية ما' يدرج أصل أو خصم ضريبي مؤجل في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل أن يترتب عليها لاحقاً عبء أو منتوج ضريبي في مستوى تقديم الحسابات. يفص ما بين الضرائب المؤجلة كأصل والديون الدائنة الضريبية الجارية ويفصل بين الضرائب الخصمية المؤجلة وديون الضريبة الجارية.³

ومن بين العمليات التي يترتب عنها ضريبة مؤجلة حسب المشرع الجزائري نجد:⁴

- المصاريف الإعدادية المسجلة في رؤوس الأموال.
- فارق إعادة التقييم.
- الفروقات من بين الإهلاك الجبائي والإهلاك المحاسبي.
- المؤونات غير القابلة للخصم إلى غاية تحقيق الخسارة في القيمة.
- الأعباء القابلة للخصم بشروط.
- الإيرادات الخاضعة للضريبة بشروط
- عقود الإيجار التمويلي.

⁽¹⁾ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة، محمد مولاها للنشر، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص 139

⁽²⁾ A.Kadodouri et A.Mimeche, cours de comptabilité financière,acheve d'imprimer sur les presses enag.algérie,2009,p303

⁽³⁾ لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية الجديدة، page bleus

⁽⁴⁾ ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2018، ص 22

- الإيرادات ' الأعباء ' الأرباح ' الخسائر المسجلة في رؤوس الأموال.
- مصاريف البحث والتطوير.
- العجز الجبائي والقروض الضريبية
- السلع ذات القيمة المنخفضة المدرجة جبائيا كأعباء
- النتيجة المترتبة عن التجميع.
- الاندماجات ' الشراء والتنازل.

ثانيا: مميزات الضرائب المؤجلة.

بالنسبة لحسابات الضرائب المؤجلة هي كل الضرائب غير المتوقعة بعد إقفال السنة المالية التي تقدم النتيجة بعد حساب الضرائب المستحقة عليها وفق النظام الجبائي المعمول به دون الأخذ بعين الاعتبار بالتغيرات التي تطرأ عليه ومن شأنها ترتيب ضرائب جديدة على عاتق المؤسسة تحسب أجل وفق الحالات التالية:¹

(1) حالة الفرق الزمني في تقييد الإيرادات والأعباء محاسبيا وأخذها في عين الاعتبار جبائيا بصفة لاحقة.

(2) حالة الخسائر الجبائية والأرصدة الدائمة لبعض أنواع الضرائب التي يمكن أن تحمل مستقبلية أو تغطية ضرائب مستقبلية محتملة إذا كان القانون الجبائي يسمح بذلك.

(3) الإلغاءات وإعادة المعالجات الموجهة في إطار تقديم القوائم المالية المجمعة كما يمكن المقاصة بين الضرائب المؤجلة من سنوات سابقة سواء في الميزانية أو جدول حساب النتائج إذا توفرت الشروط التالية:²

- الديون والحقوق الناتجة عن نفس الإدارة ونفس المؤسسة الخاضعة للضريبة.
- في حالة وجود نص قانوني نافذ مع أخذ بعين الاعتبار طبيعة وأصل الضريبة المعفاة بالمقاصة.

ثالثا: أهمية الضرائب المؤجلة

تكمن أهمية الضرائب المؤجلة من خلال تغيير للأهمية المعلومات المتعلقة بمكونات العبء الضريبي للمؤسسة من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وذلك بعدة أسباب أهمها ما يلي:

- (1) التعرف على العناصر التي ساهمت في تحديد العبء الضريبي وإجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة أو المؤسسة والمؤسسات الأخرى المماثلة.
- (2) الحكم على نوعية الاستثمار: فالعديد من المستثمرين الذين يرغبون في الحكم على نوعية العوائد التي تحققها مؤسسة معينة ويهتمون بالفرق بين الدخل المحاسبي قبل الضريبة وصافي الدخل

⁽¹⁾ فؤاد توفيق ياسين، المحاسبة الضريبية، الياتوري للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 12

⁽²⁾ لوز نوح، مخطط النظام المحاسبي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية ولمكتبية، ي الجزائر، 2009، ص 23

الضريبي كما لها من تأثيرات على تلك العوائد التي تزيد قيمتها نتيجة لأثر ضريبي موجب من الواجب فحصها بعناية خاصة إذا كان هذا لأثر غير متكرر ومن ناحية أخرى فإن الإفصاح عن الفروق المؤقتة من شأنه توفير معلومات المستثمرين تفيدهم في التنبؤ بالعائد على الاستثمار.

3) التنبؤ بالتدفقات المستقبلية بشكل أفضل: حيث إن فحص الجزء المؤجل من مصروف ضريبة الدخل يؤدي إلى توفير المعلومات تفيد في التعرف على ما ذا كان من المحتمل أن تزيد الضريبة واجبة السداد أو تقل في المستقبل، كما أن الفحص المتأن قد يبرز سياسات المؤسسة المتعلقة برسمة التكاليف والاعتراف بإيرادات وغيرها من السياسات التي تؤدي ظهور فروق مؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي ونتيجة لكل ذلك فإنه يمكن التنبؤ بالتخفيضات المستقبلية في الالتزامات الضريبية المؤجلة والتي تؤدي إلى فقد جزء من السيولة بسبب زيادة مدفوعات الضريبة الفعلية عن ضريبة الدخل الظاهر في قائمة الدخل.¹

المساعدة في وضع السياسات الحكومية: إفصاح عن المعلومات التي تعكس الآثار الضريبية المترتبة على الفروق المؤقتة يؤدي إلى التعرف على مقدار الضرائب التي تدفعها المنشأة بالفعل. وبالتالي التعرف على معدل الضريبة الفعال لها. وهي من الأمور المفيدة لصناعة السياسات الحكومية خاصة عند إعداد الموازنة العامة للدولة أو عند إدخال بعض التعديلات على التشريعات الضريبية.

الفرع الثاني: أصناف الضرائب المؤجلة

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

1) ضرائب مؤجلة أصول:

تمثل المبلغ الضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة تحصيل وبعبارة التحصيل يعني أنها ستخفض من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع يتم الاستفادة من هذا الأصل على عدد السنوات المسموح بها من طرف التشريع الجبائي والمقدرة بأربع سنوات الموائية للعجز.³ من خلال تعريفنا على الضرائب المؤجلة أصول يمكن ذكر الحالات التي تظهر فيها الضرائب المؤجلة الأصول على سبيل الذكر لا للحصر:

- المؤونة المخصصة للتعويض العامل عن فصله للتقاعد
- المؤونة المخصصة للضمان على العطل مدفوعة الاجر
- الأتعاب المدفوعة للأعضاء المهنة الحرة

¹ نور الدين موساوي المعالجة المحاسبية للضرائب وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الوادي، تخصص

تدقيق محاسبي، علوم تسيير، 2015، ص 46

² كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر،

2011، ص169

³ مومني ياسين، مرجع سبق ذكره، ص19

• نفقات وأعباء التطوير التي يتم تثبيتها وإظهارها ضمن التثبيات المحاسبية عكس الجبائي التي يجب طرحها خلال الدورة التي حدثت فيها.¹

(2) ضرائب مؤجلة خصوم:

هي مبالغ الضرائب على النتيجة الواجب دفعها في السنوات المستقبلية والمتعلقة في الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.²

كما سيوضح في الجدول التالي يوضح حالات الضرائب المؤجلة:

الجدول رقم: (1-7) اثبات الضريبة المؤجلة حسب طريقة الميزانية.

عناصر الأصول	عناصر الخصوم	
يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل	يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل	القيمة المحاسبية < من القيمة الجبائية
يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل	يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل	القيمة المحاسبية > من القيمة الجبائية
لا شيء	لا شيء	القيمة المحاسبية = القيمة الجبائية

المصدر: ALI OUARAB, Applications d'impôt différé en Algérie, memorandum de maîtrise, Université Akli Mohand-Bouira, Collège des sciences économiques et commerciales, comptabilité et audit, 2013/2014, p61

الفرع الثالث: الإشكاليات التي تطرحها الضرائب المؤجلة

إن تسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة يطرح عدة إشكاليات على ارض الواقع نذكر منها:

(1) تقييم احتمالية استرجاع الضريبة المؤجلة مستقبلا:

تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر فإنه يتم تسجيل الضرائب المؤجلة ولاسيما ضرائب المؤجلة الأصول ألا ضرائب المؤجلة الأصول إلا إذا كانت هناك احتمالية تحميلها وتسويتها من الأرباح المستقبلية وهذا ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 حيث يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة أصول بالنسبة للاختلافات المؤقتة القابلة للخصم وكذلك الخسائر الضريبية في جميع الحالات التيمن المحتمل استرداد قيمتها من الأرباح الخاضعة مستقبلا وفي نهاية كل سنة مالية يجب مراجعة قيمة هذه الضريبة المؤجلة تبعا للتغيير في احتمالية الحصول على أرباح مستقبلية حيث يتم تسجيل الضريبة المؤجلة أصول غير معترف بها سابقا بالقدر الذي أصبح من المحتمل الحصول أرباح خاضعة في المستقبل من شأنها استرداد هذه الضريبة.

(2) تقييم الضرائب المؤجلة في حالة التغييرات في معدل الضريبة:

⁽¹⁾ المادة 147، قانون الضرائب المباشرة 2020

⁽²⁾ كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص170

يطرح تغيير القواعد الضريبية ولا سيما المعدل الضريبي الإشكالية في تقييم الضرائب المؤجلة وخاصة المبلغ الظاهر في الميزانية المتعلق بالسنوات السابقة والذي تم تقييمه على أساس المعدل الضريبي السابق. وبالتالي يتم تصحيح تلك القيمة في نهاية كل سنة بناءً على معدل الضريبة المعتمد بذلك التاريخ وذلك التغيير يحمل ضمن الميزانية.¹

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

أولاً: التسجيلات المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق المعيار الدولي رقم 12.

تتم المعالجة المحاسبية وفق المعيار الدولي رقم 12 حسب الخطوات التالية:

- التزام (الأصل) لضرائب لم تدفع (دفعت بالزيادة) واستحقت
- الدورات الناتجة عن خسائر ضريبية ترحل للخلف لاسترداد ضريبة سددت في فترات سابقة ويجب الاعتراف بها كأصل.²

ثانياً: التسجيلات المحاسبية لضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

لقد قسم النظام المحاسبي المالي الجزائري الضرائب المؤجلة أصول وأدراجها في الحساب 133 وضرائب مؤجلة خصوم 134 وسوف نتعرف على المعالجة المحاسبية لكل من الحسابين:

(1) التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول:

- تسجل الضرائب المؤجلة أصول في الدورة وفق التشريع الجبائي المتعارف عليها عند التواريخ الإقفال دون حساب التحيين حيث وفق الفوارق التي يبين النواتج أو المصروفات في المحاسبية وأخذها بعين الاعتبار في القاعدة الضريبية.

- الخسائر الضريبية أو الديون الضريبية المؤجلة حيث يتم تسجيلها في الأرباح الضريبية المستقبلية الممكنة. عند الإقصاءات والتسويات المنجزة في إطار إعداد الكشوف المالية المجمعة.

ملاحظة: إن الحساب 133 هو في نفس الوقت حساب تجميع وتسجيل.³

- * ح/133 ضرائب مؤجلة أصول:

ويأتي هذا الحساب للإفصاح عن أصول الضريبة الواجب استردادها في الفترات اللاحقة.

- * ح/692 فرض الضريبة المؤجلة أصول:

يأتي هذا الحساب لتقييد عملية استرداد مبلغ الضريبة المؤجلة الواقعة على عاتق المؤسسة.

على أن يكون الحساب 133 " ضرائب مؤجلة أصول " مدين لحساب دائن 692 " فرض الضريبة

المؤجلة أصول ".⁴

⁽¹⁾ خطيبي خضير، تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية، مذكرة لنيل شهادة ماجيستر، المحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016، ص 45

⁽²⁾ طارق عبد العال، دليل المحاسبة، إلى تطبيق معايير التقرير المالية الدولية الحديثة، الدار الدامية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 577

⁽³⁾ نوح لبوز، مرجع سبق ذكره، ص 24

⁽⁴⁾ بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 293

ويتم التسجيل المحاسبي كالآتي:

N/12/31

	*****	ضرائب مؤجلة أصول	133
*****		فرض ضريبة المؤجلة أصول	692

في حالة التسوية:

N/12/31

	*****	فرض ضريبة مؤجلة أصول	692
*****		ضرائب مؤجلة أصول	133

ثانيا: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم.

وتسجل الضرائب محاسبيا بجعل الحساب 134 " ضرائب مؤجلة خصوم" دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة وهذا ما يجعل الحساب 693 " فرض الضريبة المؤجلة خصوم " مدينا، هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة أما عند ترصيد الضريبة خصوم فنسجل قيد معاكسا.

-* ح/134 ضرائب مؤجلة خصوم:

ويأتي هذا الحساب للإفصاح عن الخصوم الواجب تسديدها في الفترات اللاحقة.

-* ح/ 693 فرض الضريبة مؤجلة خصوم:

ويأتي هذا الحساب لتقييد عملية تسديد مبلغ الضريبة الواقعة على عاتق المؤسسة. أن يكون الحساب 134 " ضرائب مؤجلة خصوم " دائن لحساب مدين 693 "فرض ضريبة مؤجلة خصوم"¹ التسجيل المحاسبي:

¹ (بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 293 و 294

• إثبات الضريبة المؤجلة خصوم.

N/12/31

*****	*****	فرض ضريبة مؤجلة خصوم	693
*****	*****	ضرائب مؤجلة خصوم	134

يكون في حالة التسوية للضريبة وتسدد المستحقات: ¹

N/12/31

*****	*****	ضرائب مؤجلة خصوم	134
*****	*****	فرض ضريبة مؤجلة خصوم	693

ثالثا: التسجيل المحاسبي والتقييم للأصل والخصم الضريبي المؤجل

الضريبة المستحقة للسنة أو للسنوات السابقة يجب تسجيلها على أساس أنها خصم ضريبي في حالة لم تمدد. أما إذا كان المبلغ المسدد بالنسبة للسنة أو السنوات السابقة يتجاوز المبلغ المستحق لهذه السنوات فإن الفارق يسجل على أساس أنه أصل ضريبي. أما تقييم الخصوم والأصول الضريبية المستحقة المؤجلة للسنة أو السنوات السابقة فيجب أن يكون بالمبلغ الذي يتوقع دفعه أو استرجاعه من الإدارة الجبائية باستخدام معدلات الضريبة المعتمدة في تاريخ الإقفال. ²

¹ بن ريع حنيفة مرجع سبق ذكره ص294

² كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة الشلف، 2009، ص184

خلاصة:

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى تحديد كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والعلاقة الموجودة بينهما حيث تعد النتيجة المحاسبية من مخرجات المؤسسة الاقتصادية والتي تتمثل في القوائم المالية "الميزانية" و"حساب النتائج" حيث يتعين على المؤسسة من اجل تحديد نتيجتها المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي تسجيل جميع الأعباء التي تتحملها حتى وان كانت غير قابلة للخصم مع تسجيل جميع الإيرادات مع انها غير خاضعة للضريبة. وهذا من اجل تحديد وتصنيف تلك الأعباء والنواتج من اجل تحديد النتيجة الجبائية لحساب الوعاء الضريبي.

ومن اجل تبيين أكثر يجب على الشخص الماسك لمحاسبة المؤسسة القيام بعملية المقارنة بين النتيجة المحاسبية طبقا للنظام المحاسبي المالي والنتيجة الجبائية الخاضع لتشريعات الجبائية. وأيضا تم توضيح الاختلافات القائمة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية من خلال عرض المعيار الدولي رقم 12 " ضرائب على الدخل" والتسجيل المحاسبي الناتج عن تلك الفروقات للضرائب المؤجلة بنوعيتها "ضرائب مؤجلة أصول" "ضرائب مؤجلة خصوم".

كما يجب على الإدارة الضريبية وعلى رأسها وزارة المالية القيام بإصلاحات للنظام الجبائي من أجل مواكبته مع نصوص النظام المحاسبي المالي من اجل تقليل من تلك الفروقات بين النظامي الذي أصبح يعيق كل من ماسك المحاسبة والإدارة الضريبية من اجل تحديد الوعاء الضريبي.



الفصل الثاني

الانتقال من النتيجة
المحاسبية إلى النتيجة
الجبائية في وحدة المركب
الصناعي التجاري الحضنة
المسيلة
(وحدة مطاحن الحضنة)

تمهيد:

تدعيما للجانب النظري أي تطرقنا اليه سابقا لموضوع المقارنة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية سنجري دراسة تطبيقية نحاول من خلالها مطابقة المعرفة النظرية مع ما هو موجود في الواقع، ذلك باختيار نج من المؤسسات الاقتصادية تمثل وحدة المركب الصناعي التجاري حصنة (وحدة المسيلة)، حيث تم تقسيم الفصل الى مبحثين.

مبحث خاص بتقديم المؤسسة محل الدراسة، ومبحث خاص بكيفية احتساب المؤسسة للنتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية وعرض تطبيق للضرائب المؤجلة في المؤسسة لسنة 2019 وتوضيح معالجتها محاسبيا بالاعتماد على مختلف القوائم المالية والجداول الجبائية للمؤسسة محل الدراسة

المبحث الأول: التعريف بميدان التريص

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن قطاع المطاحن بالجزائر

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات، ففي سنة 1965 وبالضبط في 25 مارس تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطن، وأصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطن غير أن دورها آنذاك كان مقتصرًا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته، كذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق ففي سنة 1982 قامت المؤسسة الوطنية للدقيق والطن بإنشاء خمس مؤسسات مماثلة للصناعة الغذائية من الحبوب ومشتقاتها عبر الوطن وتدرج تحت هذه المؤسسات عدة مركبات صناعية وتجارية.

ويكمن النشاط الأساسي للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة في تحويل الحبوب (القمح الصلب واللين) وإنتاج وتسويق المواد المشتقة (السميد والدقيق وعجائن غذائية والكسكس). وسنتطرق بالتفصيل عن المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة في المطلب الثاني.

المطلب الثاني: بطاقة فنية حول المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

1 - نشأة المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة:

يقع المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة التابع للشركة الفرعية حبوب قسنطينة، على بعد 02 كلم من وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على طريق الرابط بين ولايتي برج بوعريريج والمسيلة، بدأ بناؤه سنة 1980 حيث تم تشغيله لأول مرة سنة 1982. وقد عرف المركب التجاري الصناعي الحضنة بالمسيلة عدة تغييرات في إسمه التجاري حيث كان يطلق عليه وحدة انتاجية تابعة لرياض سطيف سابقا، ثم مؤسسة مطاحن الحضنة شركة ذات أسهم تابعة لمجمع رياض سطيف، حيث حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة في شكل مساهمة مطاحن الحضنة وهذا في 02 أكتوبر 1997 على مساحة 30755م² منها 12555م² مغطاة.

أسست الشركة التابعة "مطاحن الحضنة في 01.10.1997 (مستخلص محضر مجلس الإدارة رقم 06، جلسة يوم 07.09.1997، تحولت إلى شركة تابعة، شركة مساهمة ب تاريخ 01.10.1997 بمبلغ رأس المال الاجتماعي 60.000.000 دج ابتداء من 01.10.1997، تم رفعه في 30.04.1998 إلى 479.000.000 دج وفي 2007 بلغ 1.449.460.000 دج.

سنة 2016 أجري تقسيم جديد في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم، واصبحت شركة مطاحن الحضنة بالمسيلة تابعة للشركة الفرعية حبوب قسنطينة.

2-الوحدات الإنتاجية للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

✓ يتكون من مطحنة واحدة حيث تم إنجازها من طرف الشركة التركية من نوع " «MOLINO» مولينو وتاريخ بداية استغلالها سنة 2015 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 3000قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 220.915.480.55 وارتفعت القدرة الإنتاجية ب:242.202.253.51دج.

✓ يتكون من مسمدة جديدة وقد تم إنجازها من طرف الشركة الايطالية من نوع " «Golfito» قول فيطو وتاريخ بداية استغلالها سنة 1993 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 4000قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 563.986.101.84دج

3-قدرات الشركة:

البطاقة الفنية للشركة التابعة:

- قدرة الطحن:4.000قنطار/يوميا من القمح الصلب
1.500/يوميا من القمح اللين.

- قدرة الانتاج:2.560قنطار/يوميا من السميد (سميد ممتاز ب:64%نسبة الاستخلاص)
1.110قنطار/يوميا من الدقيق (دقيق خبز ب:74%نسبة استخلاص).

- قدرة تخزين:125.000قنطار (قمح صلب 62.500قنطار-قمح لين 62.500قنطار).
-طاقة الحمولة للمواد الأولية، حيث أن عدد الوحدات 19 وحدة والحمولة المقيدة 330 طن.

-أما المنتجات بمختلف أنواعها حسب إحصائيات سنة 2009 فهي كالاتي: السميد
199.283قنطار،الدقيق 209.629قنطار، بقايا الطحن 189.004قنطار،العجائن الغذائية 531قنطار.

رقم الأعمال المنجز خلال سنة 2017=2.938.000.000.58دج

4- وظائف الشركة:

*الوظيفة الإدارية: وهي وظيفة غير منتجة ولكنها ضرورية ولها من الأدوار ما يلي:

- ضمان التسيير الإداري (سير الملفات، الاتصالات التوجيه.....إلخ)

- ضمان التسيير المالي والمحاسبي (المالية، التسجيلات، التقييم.....إلخ)

- ضمان النشاط المصالح التقنية والإنتاجية (الدراسات، التموين، صيانة التجهيزات، الإنتاج تسيير الملفات
التقنية.....إلخ)

*الوظيفة الإنتاجية تتمثل في الأدوار التالية:

-تسجيل طلبات الزبائن وتحقيقها.

-بيع المنتجات التامة المتمثلة في السميد والفرينة والمنتجات الثانوية المتمثلة في النخالة
والكسكسي.....إلخ.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لوحدة مطاحن الحضنة

إن الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل والتركيب السلمي الإداريين حيث تباين دوائر ومصالح وفروع الشركة وسنعرض أهم دوائر هذه الشركة وخصائصها والجدير بالذكر أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة عرف بعض التغيرات وهذا أهم ما جاء فيه:

1 - رئيس المدير العام:

مكلف بإدارة جميع شؤون الوحدة والتنسيق بين مختلف المصالح المتواجدة بالوحدة وكذلك التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع والاتصال بجميع السلطات المعنية بنشاط الوحدة ولهذا توكل له عدة مهام أهمها:

-الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة.

-يعتبر الواجهة الأولى للوحدة.

-التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع.

-يقوم بالربط بين جميع الدوائر .

يقوم بإعلام الرئيس المدير العام بمركب الصناعي التجاري الحضنة بالحالة اليومية للمؤسسة.

وتنقسم المصالح التي تعمل مباشرة مع المدير العام إلى قسمين هما:

قسم مهمته التنظيم والتسيير الداخلي " الهيكلية " للوحدة وتوزع مهامه إلى النواحي التالية:

أولاً: قسم التنظيم والتسيير الداخلي - الهيكلية - للوحدة:

1 - الأمانة العامة: تابعة للمديرية العامة ومكلف بتسجيل البريد الصادر والوارد وطبع المراسلات الصادرة عن المديرية العامة.

2 - مصلحة النوعية: مكلف بنوعية الإنتاج وفقاً للمعايير المحددة سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في الكمية، تغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة ومقدار المنافسة.

3 - المحاسب: يقوم بمساعدة المدير العام في الحسابات التي يقوم بها.

4 - المستشار القانوني: يقوم المدير العام باستشارته أو بمناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو المحامي لدى الشركة والمكلف بالمنازعات التي تدخل فيها الشركة سواء كانت بين الشركة ومورديها أو زبائنها أو داخل الوحدة.

5 - مكتب مساعد الأمن والوقاية: ومهمته حماية الشركة داخلياً وكذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق، السرقة وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من مختلف الأخطار.

ثانياً: قسم الإشراف على العمال والتسيير الإداري والمالي والمبيعات:

وينقسم هذا القسم إلى ثلاث مديريات أساسية هي:

1 - مديرية الاستغلال: وتنقسم بدورها إلى أربعة مصالح هي:

1/1- مصلحة التموين: ومن مهامها ما يلي:

- شراء الحبوب والمواد الأولية التي تدخل في عملية الإنتاج.

- تزويد مختلف المصالح والمديريات بالتجهيزات الخاصة بالتنظيم والإنتاج.

2/1 - مصلحة الإنتاج: مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها

كمادة مصنعة مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في

ورشات الإنتاج والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها محددة علمياً وتنقسم هذه المصلحة

إلى مصنعين هما:

أ-مصنع التحويل رقم (1): يضم آلات تحويل القمح الصلب إلى سميد بطاقة إنتاجية قدرها 5000 قنطار

خلال 24 ساعة.

ب-مصنع التحويل رقم (2): يضم آلات تحويل القمح الصلب واللين إلى دقيق وفرينة على الترتيب بطاقة

إنتاجية 1500 قنطار من القمح الصلب و 1500 قنطار من القمح اللين خلال 24 ساعة.

-كما أن هذه المصلحة تتفرع إلى ثلاث فروع:

-فرع محاسبة المواد.

-فرع الطحن والإنتاج.

-فرع الشحن والتوظيف.

- ويوجد تحت تصرف هذه المصلحة مخبر يعمل على متابعة النوعية المنتجة وكذا متابعة الوزن تبعاً

للقانون كما تعمل على استمرارية الإنتاج وذلك بتخصيص أفواج عمل تعمل بالتناوب طيلة 24 ساعة ولهذا

تعتبر من أهم المصالح.

3/1 - مصلحة الصيانة: ويشغلها رئيس المصلحة ومهمته إصلاح العطب الخاص بآلات الإنتاج وتشغيل

هذه الأجهزة 24 سا / 24 سا وتتفرع هذه المصلحة إلى:

فرع الإلكترونيكوميكانيك والكهرباء: ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية كالثلاجات والمكيفات.

فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحن والشاحنات.

4/1 - مصلحة تسيير المحزونات: تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل

حركة المخزون والقيام بعمليات الجرد الشهرية والسنوية، وتتفرع إلى ثلاث فروع متمثلة في:

-فرع استقبال وتخزين الحبوب.

-فرع تسيير مخزون الأكياس.

الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة
المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة)

- فرع تسيير قطع غيار والتجهيزات.

2 - مديرية التسويق: وهي مديرية حديثة النشأة بعدما كانت مصلحة تابعة لمديرية الاستغلال وتشرف هذه المديرية على توزيع جميع المواد المنتجة عبر المراكز الموجودة تحت تصرفها (المسيلة، بوسعادة، عين الملح) كما لها نقاط بيع محلية.

3 - مديرية الإدارة والمالية: وتنقسم إلى ثلاث مصالح وهي:

1/3 - مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات وتنفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع المالية والصندوق.

- فرع المحاسبة العامة.

- فرع محاسبا المبيعات.

- فرع المحاسبات.

2/3 - مصلحة الموارد البشرية:

لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال وكيفية تنظيم الموارد البشرية داخل الوحدة بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط العمالي وذلك لإعطاء أكبر كفاءة، تنفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع تسيير المستخدمين.

- فرع الخدمات الاجتماعية.

3/3 - مصلحة الوسائل العامة: ومن مهامها:

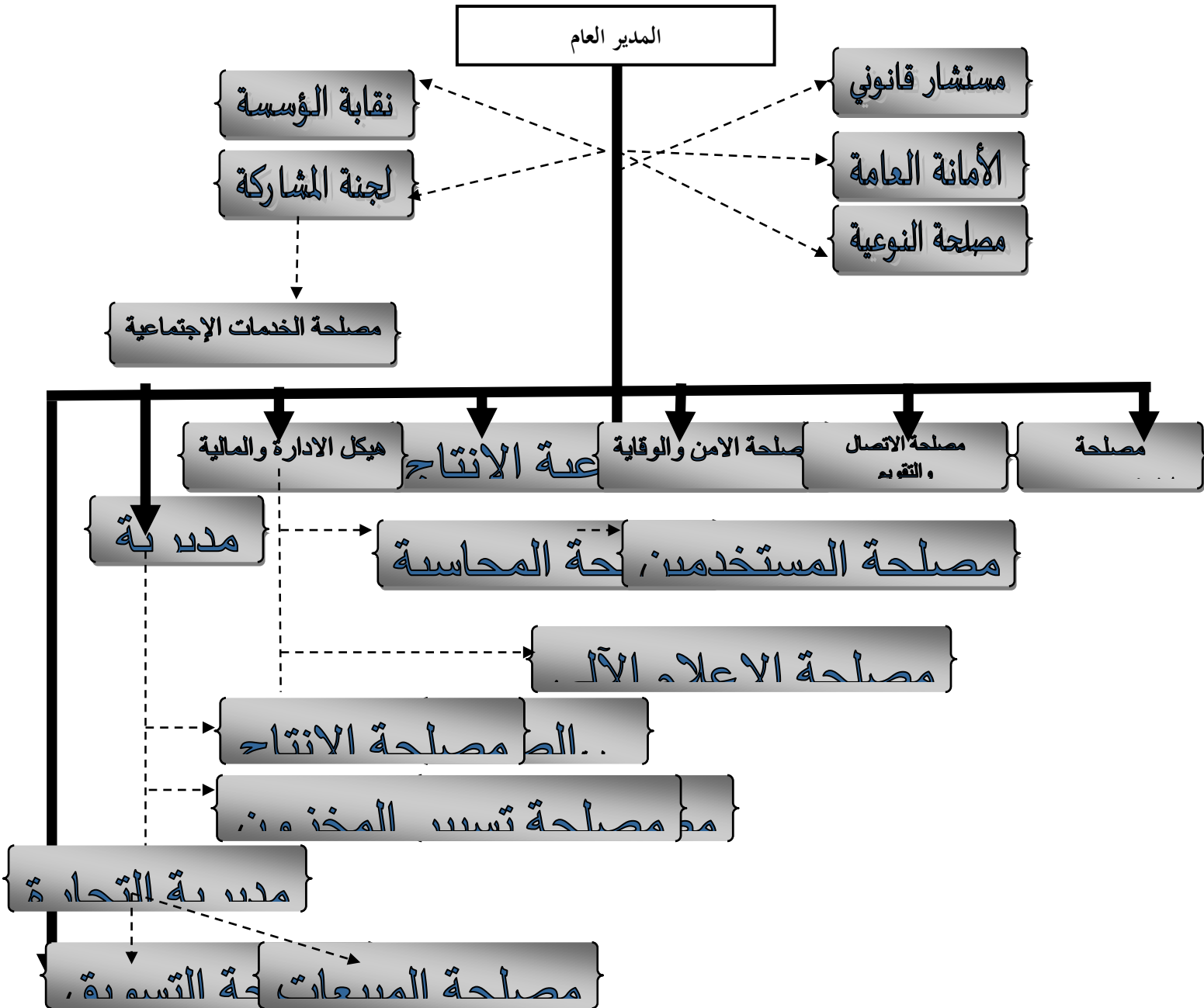
متابعة جميع الأشغال والترميمات التابعة للوحدة.

المتابعة الميدانية للاستثمارات.

مكتب الإعلام الآلي: ويعمل هذا المكتب بكل ما يتعلق بوسائل الإعلام الآلي ومتطلباته.

والشكل التالي يوضح هذه المديریات بمختلف مصالحها.

الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة



المطلب الرابع: أهداف المؤسسة وآفاقها المستقبلية

- تنشط المؤسسة مطاحن الحضنة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية ولهذا فإن المؤسسة مطاحن الحضنة تسعى إلى تحقيق أهداف وآفاق مستقبلية أهمها:
- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية.
 - زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيته.
 - محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية.
 - التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة.
 - تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية.
 - سد حاجيات المستهلك بمادتي السميد والفرينة.
 - المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني.
 - خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة.
 - الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه.
 - محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية.
 - محاولة القضاء على المشاكل السائدة داخل المؤسسة مثلاً: مشاكل الإنتاج، التوزيع والاتصال... الخ.
 - الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها.

الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة
المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة)

المبحث الثاني: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى الجبائية في مطاحن الحضنة
(وحدة المسيلة).

من أجل تحديد الريج الخاضع للضريبة وجب على المؤسسة المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد
الجبائية وضبط التصحيحات اللازمة حسب القوانين والتشريعات الجبائية.
المطلب الأول: حساب النتيجة المحاسبية.

نحصل على النتيجة المحاسبية الصافية للمؤسسة محل الدراسة انطلاقا من الميزانية أو من جدول
حساب النتائج المؤسسة حيث تم الحصول على نتيجة المؤسسة سنة 2019 عن طريق الميزانية من خلال
طرح المجموع العام للخصوم من المجموع العام للرسم أي:

ويمكن تلخيص العملية في الجدول التالي:

النتيجة	إجمالي الخصوم	إجمالي الأصول
357320009.89	2613968043.38	2971288053.27

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الميزانية المحاسبية.

كما أيضا يتم حساب النتيجة للمؤسسة لسنة 2019 عن طريق حساب النتائج من خلال طرح
المجموع العام للإيرادات من المجموع العام للنفقات أي:

ويمكن تلخيص العملية في الجدول التالي:

النتيجة	إجمالي النفقات	إجمالي الإيرادات
357320009.89	2679712673.89	3037032683.78

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على حساب النتائج.

حيث أن أصول المؤسسة تكونت من أصول غير جارية متمثلة في تسيّيات معنوية وتسيّيات مادية
من أراضي ومباني وتسيّيات مالية أخرى من أصول جارية متمثلة في مخزونات ومنتجات قيد الصنع وزبائن
وضرائب والرسم والخزينة النقدية للمؤسسة.

أما الخصوم المؤسسة تمثلت في رأسمال قدره واحتياطات وعلوات وتكونت الخصوم الجارية من
موردون وضرائب وديون أخرى من خزينة الخصوم.

الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة
المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة)

والجدول التالي يوضح الميزانية المحاسبية للمؤسسة ومختلف عناصرها لسنة 2019.

BILAN (ACTIF)

Exercice clos le 31/12/2019

ACTIF	N			N-1
	MONTANTS BRUTS	AMORTISSEMENTS PROVISIONS ET PERTES DE VALEURS	NET	NET
ACTIF NOM COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif/négatif	0.00		0.00	0.00
Immobilisations incorporelles	115653.48	115653.49	0.00	0.00
Immobilisations corporelles	3612818989.93	1831911569.95	1780907419.98	1795290776.97
Terrains	255898153.36		255898153.36	255898153.36
Bâtiments	1461930917.51	620811677.81	841119239.70	856404069.47
Autres immobilisations corporelles	132603618.80		132603618.80	682988554.14
Immobilisations en concession	1762386300.26	1211099892.14	551286408.12	-
Immobilisations en cours	53450738.43		53450738.43	95972429.08
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence	-		-	-
Autres participations et créances rattachées	-		-	-
Autres titres immobilisés	-		-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants	18800.00		18800.00	18800.00
Impôts différés actif	14823434.75		14823434.75	13046217.94
Groupe d'actifs à externaliser	-		-	-
TOTAL ACTIF NON COURANT	3681227616.60	1832027223.44	1849200393.16	1904328223.99
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	317207360.55	2674952.89	314532407.66	241191919.40
Créances et emplois assimilés				
Clients	351318874.41	327108369.37	24210505.04	28130065.58
Autres débiteurs	25539840.32	500306.09	25039534.23	12869355.95
Impôts et assimilés	20046.33		20046.33	8434249.59
Autres créances et emplois assimilés	-		-	-
Disponibilités et assimilés				
Placement et actifs financiers courants	-		-	-
Trésorerie	758285166.85		758285166.85	790005723.12
TOTAL ACTIF COURANT	1452371288.46	330283628.35	1122087660.11	1080631313.64
TOTAL GENERAL ACTIF	5133598905.06	2162310851.79	2971288053.27	2984959537.63

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة.

الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة
المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة)

BILAN (PASSIF)

Exercice clos le 31/12/2019

PASSIF	N	N-1
CAPITAUX PROPRES:		
Capital émis		
Capital non appelé		
Primes et réserves – Réserves consolidées (1)		
Dotations définitives de l'état en F.P		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net-Résultat net part du groupe (1)	357320009.89	353477806.88
Autres capitaux propres – Report à nouveau		
Part de la société consolidant (1)		
Part des minoritaires (1)		
Liaisons inter unités	2210690162.80	2246305525.35
TOTAL I	2568010172.69	2599783332.23
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	0.00	0.00
Impôts (différés et provisionnés)	12232125.23	8663881.00
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	68927900.72	56064904.11
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	13238070.48	13478083.49
Impôts	332543.00	12596.00
Autres dettes	305547241.15	306956740.80
TRESORERIE PASSIVE (CONCOURS BANCAIRES COURANTS-DECOUVERT)		
TOTAL III	322117854.63	320447420.29
TOTAL PASSIF (I+II+III)	2971288053.27	2984959537.53

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة.

الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة
المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة)

COMPTE DE RESULTAT

Exercice clos le 01/01/2019 au 31/12/2019

ACTIF	N		N-1	
	Débit (en dinars)	Crédit (en dinars)	Débit (en dinars)	Crédit (en dinars)
Vêtes de Marchandises		9733321.25	4087513.73	
Produitsfabriques		2940067656.62	2954441764.80	
Productio n vendue	Prestations de Services	2902215.20	2703422.80	
	Vente de Travaux			
Produits Annexes		1211731.45	2097818.18	
Rabais, Remises, Ristournesaccordés				
Chiffred'affaires net des Rabais, remises, ristou		2953914924.52	2963330519.51	0.00
Productions stockéeoudestockée		2361185.65	15645382.48	
Production immobilisée				
Cessions inter CIC		57105832.30	4722583.91	
I-Production de l'exercice		3013381942.47	2983698485.90	0.00
Achats de marchandisesvendues				
Matières premières		2367399404.56		2360716762.53
Autresapprovisionnements				
Variations des stocks				
Achatsd'étudesst de prestations de services				
Autresconsommations				
Rabais, Remises, Ristournesobtenussurachats				
Services extérieure s	Sous-traitancegénérale	714151.00		234295.05
	Locations	4518400.00		4490650.00
	Entretien, réparations et maintenance	1975114.66		2870240.65
	Primes d'assurances	8597196.18		9798526.67
	Personnel extérieur à l'entreprise			
	Rémunérationd'intermédiaires et honoraires	2010736.50		1422045.31
	Publicité	75000.00		1358608.00
Déplacement, missions et réceptions	2928461.33		2105802.47	
Autre services		5270704.99		4406017.14
Rabais, Remises, Ristournesobtenussur services extérieurs				
II-consommations de l'exercice	0.00	2393489169.22	0.00	2387402947.82
III-valeurajoutéed'exploitation (I-II)		619892773.25	596295538.08	
Charges de personnel	207951255.16			201679204.75
Impôts et taxes versementssa	8873433.21			1291568.00
IV-Excédent brut d'exploitation		403068084.88	393324765.33	

الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة
المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة)

	N		N-1	
	Débit (en dinars)	Crédit (en dinars)	Débit (en dinars)	Crédit (en dinars)
Autres produits opérationnels		9786000.96		25335847.54
Autres charges opérationnelles	41794.88		32417.21	
Dotations aux amortissements	54702997.39		70751968.33	
provision	12862996.61		7475459.88	
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		12849400.87	14276856.10	
V- résultat opérationnel		358095697.83		354677623.55
Produits financiers		1015339.48		1015934.48
Charges financières				
VI-Résultat financier		1015339.48		1015339.48
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		359111037.31		255693558.03
Eléments extraordinaires (Produits) (*)				
Eléments extraordinaires (Charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				355693558.03
Impôt exigible sur résultats				355693558.03
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		357320009.89	0.00	353477806.88

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة.

أن حساب النتيجة المحاسبية بالطريقتين يوصلنا إلى نفس النتيجة.

المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة.

تقوم مؤسسة مطاحن الحضنة وحدة المسيلة بتحديد النتيجة الجبائية وفقا لأحكام التشريع الجبائي، وذلك بإضافة الأعباء غير القابلة للخصم (الاستردادات، الأعباء المرفوضة جبائيا) إلى النتيجة الجبائية مطروح منها الإيرادات الغير الخاضعة للضريبة في (التخفيضات، الأعباء مقبولة جبائيا) بحيث اعتمادنا في حساب النتيجة الجبائية للمؤسسة على الجدول رقم 09 من الجداول الجبائية والذي يوضح بشكل مفصل مراحل تحديد النتيجة الجبائية.

أولا: معالجة عناصر النتيجة الجبائية للمؤسسة محل الدراسة.

القاعدة الضريبية في احتساب النتيجة الجبائية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + استردادات - التخفيضات - عجز (خسائر السنوات السابقة).

1-النتيجة المحاسبية: تم استخراجها من حساب النتائج والميزانية لسنة 2019 بحيث حققت مطاحن الحضنة وحدة المسيلة ربح قدر ب: 357320009.89 دج.

الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة
المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة)

2-الاستردادات: تتكون استردادات مطاحن الحضنة ووحدة المسيلة من خلال تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2019 من العناصر التالية:

أ-مصاريف هدايا: كانت مجموع الأعباء لمسجل محاسبيا قيمة: 200000.00 دج حيث استرد مبلغ 79500 دج فهذا العيب فاق النصاب القانوني الجبائي الذي حدد قيمة الهدية بـ 500 دج للواحد وبهذا المبلغ المعترف به جبائيا هو 120500 دج.

ب-العقوبات والغرامات المالية: وجدته خلال السنة غرامة مالية بمبلغ قدره 37547.00 دج يعاد دمجها في النتيجة الجبائية لأنه جبائيا تسترد وترفض العقوبات المالية من النتيجة.

ج-مخصصات ومؤونات غير قابلة للخصم: وجدته خلال سنة 2019 مؤونات بمبلغ: 22025860.98 دج مفصلة كما يلي:

- مخصصات مصاريف المسيرين والمطارات الهامة 3552687.41.
- مخصصات التقاعد: 12862996.61 دج.
- مخصصات العطل السنوية: 5610176.76 دج.

حيث أن المؤونات حسب التشريع الجبائي مرفوضة حتى تسدد فعليا يعني هذه المؤونات تسدد في

.N+1

ويمكن تلخيص الاستردادات في الجدول التالي:

المبلغ غير قابل للخصم	المبلغ المسموح به جبائيا	المبلغ مسجل محاسبيا	البيان
79500.00	120500.00	200000.00	مصاريف الهدايا
37547	-	37547	العقوبات والغرامات
22025860.98	-	22025860.98	مخصصات ومؤونات

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مصلحة المحاسبة.

3-التخفيضات:

أ-إهلاكات القابلة للخصم:

هي الإهلاكات المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي والتي تخفض من النتيجة المحاسبية حيث بلغت هذه الإهلاكات خلال سنة 2019 مبلغ قدر بـ 18780232.89 دج.

ب-مؤونات القابلة للخصم: بلغت المؤونات المسددة المتعلقة بسنة 2018 قدرها: 12599400.87 دج.

مفصلة كما يلي:

- تسديد مخصصات المسيرين والإطارات النامية لسنة 2018 بمبلغ: 4025000.00 دج.

الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة
المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة)

- تسديد مخصصات العطل المدفوعة لسنة 2018 بلغت مبلغ: 8574400.87 د.ج.

ويمكن تلخيص التخفيضات في الجدول التالي:

المبلغ غير قابل للخصم	المبلغ القابل للخصم	المبلغ مسجل محاسبيا	التخفيضات
-	18780232.89	18780232.89	إهلاكات القابلة للخصم
-	12599400.87	12599400.87	مخصصات ومؤونات

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مصلحة المحاسبة.

ويمكن استخلاص مجموع الاستردادات والتخفيضات في الجدول التالي:

RUBRIQUE	Déductions	Réintégrations
Les Réintégrations:		
Autres charges non déductibles		
Cadeaux		79500.00
dons		
Sponsoring & parrainage		37547.00
Amendes & pénalités		
Taxe de formation		3840000.00
Provision honoraire CAC exercice 2019		
Provision Partie variable GSP et cadres dirigeants 2019		
Taxes sur les véhicules		12862996.61
Dotations aux amortissements véhicule de tourisme		
Dotations pour provision de l'indemnité de départ à la retraite (IDR) 2019		
Impôts différés (variations)		
Autres provision		5610176.96
Dotation pour provision congé payé du 2 ^{ème} trimestre 2019		
Entretien et réparation véhicule léger		
Les déductions:		
Plus values sur cession d'éléments d'actifs immobilisés Art 173 du CID		
Les déficits antérieurs à déduire		
Dotations aux amortissements (plan d'amortissement selon la durée d'utilité) paglierani	5359272.19	
Dotations aux amortissements (plan d'amortissement selon la durée d'utilité) Molinos	13420960.70	
Provision honoraire CAC exercice 2018		
Provision partie variable GSP et cadres dirigeants 2018	4025000.00	
IDR des éléments sortant en retraite en 2018		
Autres déductions (reprise sur IDR)*	8574400.87	
Dotation pour congé payé 2 ^{ème} semestre 2018		

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة.

الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة
المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة)

4- خسائر السنوات السابقة: حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة يجب تخفيض خسائر أربع سنوات سابقة من النتيجة المحاسبية لتحديد النتيجة الجبائية حيث لم نجد أن المؤسسة تعرضت لخسارة في الأربع السنوات السابقة.

ثانيا: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في مطاحن الحضنة وحدة المسيلة لسنة 2019.

تعتبر الضرائب المؤجلة كل الضرائب الناتجة عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بأعباء والإيرادات وأصول خصوم الدورة، وبين الاعتراف والتقييم الجبائي لها، ولدراسة هذا النوع من الضرائب تقرنا من مصلحة المحاسبة وجدول حساب النتائج السابقين، وتمكنا من معرفة عنصر الضريبة المؤجلة للحالات المطبقة في المؤسسة وقد كانت الضريبة المؤجلة في حالة:

- مؤونات المسيرين والإطارات السامية.
- مؤونات التقاعد.
- مؤونة العطل المدفوعة.

1- معالجة الضرائب المؤجلة على المخصصات ومؤونات:

تقوم وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة) بتكوين أعباء خاصة بالمسيرين والإطارات النامية والتقاعد للعمال، العطل المدفوعة، وتم رصد جميع المؤونات بمبلغ: 22025860.98 دج في نهاية السنة 2019 وكذلك رصدنا تسديد مؤونات الخاصة بالمسيرين والإطارات السامية لسنة 2019 بمبلغ قدر ب: 3552687.41 دج.

ومؤونة العطل المدفوعة لسنة 2019 بمبلغ قدره: 5610176.96 دج ومؤونة مخصصة للتقاعد لسنة 2019 بمبلغ قدره: 12862996.61 دج.

وستنطبق في تحليلنا في وضعية الضرائب المؤجلة في الجدول التالي:

السنوات	سنة 2019
القيمة المحاسبية للمؤونات	22025860.98
القيمة الجبائية للمؤونات (القابلة للخصم)	12599400.87
الفرق الزمني المؤقت	-9426460.11
أصل الضريبة	(0.19x9426460.11)
	-1791027.42

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مصلحة المحاسبة.

الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة
المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة)

2-التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة لسنة 2019:

إثبات للضرائب المؤجلة لسنة 2019:

2019/12/31				
4184913.59	4184913.59	ح/ فرض الضريبة المؤجلة أصول ح-الضريبة المؤجلة أصول $4184913.59=(0.19 \times 22025860.98)$ إثبات الضرائب المؤجلة لسنة 2019	133	692

التسجيل المحاسبي لتسديد الضرائب المؤجلة لسنة 2019.

2019/03/25				
2393886.17	2393886.17	الضريبة المؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة خصوم $2393886.17=(0.19 \times 12599400.87)$ تسديد المؤونات المتعلقة بالسنة 2018	692	133

الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة
المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة)

9/tableau de détermination du résultat

I-Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	357320009.89
	Perte	
II-Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		79500.00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissement non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		22025860.98
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) cf. art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf. art 27 de LFC 2010)		
Impôt sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	66476119.19
	Impôt différé (variation)	1791027.42
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		37547.00
Autres réintégrations(*)		
Total des réintégrations		
III-Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf. art 173 CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titres assimilés ainsi que ceux des actions ou parts d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf. art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) cf. art 27 de LFC 2010)		18780232.89
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf. art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions(*)		12599400.87
Total des déductions		
IV-Déficits antérieurs à déduire (cf. art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Total des déficits à déduire		
I-Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	349874311.53
	Perte	

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة.

الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة
المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة)

ثالثاً: حساب الضريبة على أرباح الشركات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة لسنة 2019.

يتم حساب الضريبة على أرباح الشركات بعد تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2019 وبما أن المؤسسة إنتاجية فهي تخضع لمعدل 19% حيث أن هذه المؤسسة تدفع الضريبة مرة واحدة في السنة ولا تقوم بدفع التسبيقات وتحسب كالتالي:

- النتيجة الجبائية = 349874311.63
 - معدل الضريبة (19%) = (19% x 349874311.63)
 - قيمة الضريبة = 66476119.19
- حيث يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

2019/12/31				
	66476119.19	ح/الضرائب على الأرباح الشركات (IRS)		698
66476119.1 9		ح/الضرائب على النتائج (19% x 349874311.63) إثبات الضريبة على أرباح الشركات	444	

وحسب القانون المالية لسنة 2019 فإن آخر أجل للتصريح (30 أبريل) يعني 20 ماي آخر أجل

للدفع ويكون التسجيل كالتالي:

	66476119.19	ح/الضرائب على النتائج		444
66476119.19		ح/البنك تسديد الضريبة على أرباح الشركات (IRS)	512	

خلاصة:

من خلال دراستنا التطبيقية في وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة) التي حاولنا فيها معرفة كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى الجبائية في المؤسسة بعد تحليل ومعالجة الأعباء غير القابلة للخصم والقابلة للخصم، وكيفية تعامل الضرائب المؤجلة محاسبياً فيها بناءً على وثائق المؤسسة وتصريحاتها الجبائية، نستنتج أنه هنالك مشاكل تعترض المحاسبين من أجل التكيف مع القوانين الجبائية وهذا راجع لاختلاف بين النظامين المحاسبي والجبائي.



الخاتمة



الخاتمة:

تمت في هذه الدراسة تبيان المقارنة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية حيث ان المحاسبة هي المنهج الرئيسي والمعتمد لحساب النتيجة المحاسبية والجبائية لتحديد الضريبة على الأرباح في المؤسسات وعلى غرار العلاقة الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي والاختلافات بينهما، حيث مست هذه التغيرات بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة، مما أدى إلى ضرورة المقارنة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وذلك من خلال تبيان القوانين تبيين الأعباء القابلة للخصم (تخفيضات)، وأعباء غير قابلة للخصم (استردادات)، ولتوضيح هذه الاختلافات بين المحاسبة والجبائية والتقليص منها لا بد من اتباع طريقة الضرائب المؤجلة حيث انها لا تعتبر حلا نهائيا لهذه المشكلة انما هي للمساعدة فقط.

اختبار الفرضيات:

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

الفرضية الأولى:

تعرف النتيجة المحاسبية هي تلك النتيجة الغير خاضعة للريح الجبائي انما هي نتيجة تخضع لمتغيرات المشرع الجبائي وهذا ما تم اثباته في الفصل الأول في المبحث الأول في المطلب الأول من دراستنا.

الفرضية الثانية:

نقصد بالنتيجة الجبائية هي تلك الريح الخاضع للضريبة الناتجة من النتيجة المحاسبية مع اجراء تعديلات التشريعات الجبائية الجزائية. وهذا ما تم اثباته في الفصل الأول في المبحث الأول في المطلب الثاني من دراستنا.

الفرضية الثالثة:

تعالج الضرائب المؤجلة الفروقات والاختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية في ظل استقلالية النظامين المحاسبي والجبائي وهذا ما تم اثباته في دراستنا في الفصل الأول في المبحث الثاني.

النتائج:

على ضوء تلك الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج نذكر منها:

- ينشأ الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية بسبب وجود اختلافات جوهرية بين الأسس التي قياس كل منهما والى أهداف كل منهما أيضا.
- ان تحديد النتيجة الجبائية يتمثل في تسوية معينة تخضع للمشرع الجبائي.
- تغلب البيئة الجبائية على البيئة المحاسبية في ظل هذه القوانين حيث أصبحت المؤسسات تلتزم إلى الجانب الضريبي وليس إعطاء صورة واضحة لقوائمها.

- الضرائب المؤجلة تؤدي إلى تقليص الاختلافات التي تنتج بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في تحديد الريح الخاضع للضريبة، حيث تؤثر هذه الضرائب في تحديد الريح الجبائي للمؤسسة.
 - وجود صعوبات ومفاهيم مبهمه بالنسبة للمصالح الضريبية والمحاسبين في تحديد الضرائب المؤجلة.
- الاقتراحات والتوصيات:**

- على المشرع الجزائري إعادة تكييف التشريعات الجبائية مع مستجدات وتطورات نظام المحاسبي المالي.
 - متابعة بشكل دوري القوانين التشريعات الجبائية نظرا الى توجه المؤسسات بشكل كبير لجانب التسوية الجبائية فقط.
 - توسيع التشاور بين الخبراء المحاسبين والاستشاريين الجبائيين لإيجاد البدائل اللازمة لتقليل من الاختلافات مع مراعاة المصلحة العامة أولا وأخيرا.
 - فتح مجال التعاون أكثر بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية لتسهيل الجانب النظري بالواقع العملي في البحوث العلمية.
- أفاق الدراسة:**

بعد دراسة الموضوع يمكن الإشارة إلى بعض النقاط قد تكون إشكاليات لدراسات مستقبلية تستحق البحث وهي:

- ما هي أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في محيط البيئة الجزائرية.
- أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل التشريعات الجبائية.

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



قائمة المراجع



أولاً: المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007
2. حنيفة بن ربيع وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، منشورات كليك، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، الجزائر، 2013
3. دونالد كيسو، جيرى ويجانت، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر، الجزء الأول، السعودية، ص 227
4. رضوان محمد العناني، مبادئ المحاسبة وتطبيقها، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 6، 2006.
5. سليمة طبايبي، النظرية المحاسبية، مركز البحث والتطوير الموارد البشرية، عمان، 2016، الطبعة الأولى.
6. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسات طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزء الأول، الجزائر
7. طارق عبد العال، دليل المحاسبة، إلى تطبيق معايير التقرير المالية الدولية الحديثة، الدار الدامية، الإسكندرية، مصر، 2006.
8. عباس علي ميرزا وآخرون، المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية، المحاسبين القانونيين، الأردن، 2016.
9. عبد الرحمان عطية المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار انشر جيطلي، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011،
10. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العميقة، محمد مولاها للنشر، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
11. عبد الوهاب رميدي، على سماتي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، الجزائر، 2016.
12. علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، مكتبة افاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، الطبعة الأولى، 2011.
13. فهمي مصطفى شيخ، التحليل المالي، بدون دار نشر، الطبعة الأولى، رام الله - فلسطين، 2008.
14. فؤاد توفيق ياسين، المحاسبة الضريبية، الياتوري للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
15. كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2011.
16. كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة الشلف، 2009.
17. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية الجديدة، *page bleus*.
18. لوز نوح، مخطط النظام المحاسبي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية ولمكتبية، الجزائر، 2009.
19. محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولي، الطبعة 03، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
20. محمد أبو نصار، محاسبة الشركات الأصول العلمية والعملية اشخاص وامول، المكتبة الوطنية، الأردن-عمان، الطبعة الثانية، 2015.
21. محمد كمال أبو عجوة وآخرون، الطرق المحاسبية والتقارير المالية، جامعة عين شمس، القاهرة، 2011.

22. منصور احمد البدوي، المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
23. مي عبد ربه الجرجاوي، مبادئ المحاسبة المالية (1)، جامعة اسراء، فلسطين-غزة، 2015.
24. ناصر مرزوق وعزام بشكير، مدخل الى المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي *SCF*، *page bleues*،
25. ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2018.

الرسائل والاطروحات:

26. زينب بوغازي، توحيد حسابات الميزانية وفق للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية، جامعة فرحات عباس 1 سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم علوم تجارية، محاسبة مالية وتدقيق، 2016/2017.
27. صديق حسوس، تأثير النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف، قسم العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية محاسبة، 2017/2018.
28. خطيبي خضير، تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، المحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2016
29. عبيد وكواك وتبر زايد، الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، جامعة حمه لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، 2017/2018.
30. مومني ياسين، واقع معالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة احمد دراية أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، شعبة علوم مالية ومحاسبية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، 2017/2018.
31. نور الدين موساوي المعالجة المحاسبية للضرائب وفق النظام المحاسبي المالي، جامعة الوادي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي، علوم تسيير، 2014/2015

المجلات:

32. إيمان يخلف ومحمد طرشي وعزوز علي، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات التعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، مجلد الرابع، العدد الثاني، الجزائر، ديسمبر 2017.
33. رشيد عريوة، دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 01، 2020/07/28.
34. سماعيل عيسى، الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مجلة الريادة لاقتصاديات الاعمال، المجلد الخامس، العدد الثاني، جوان 2019.

القوانين والمراسيم:

35. الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009
36. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020

المواقع الالكترونية:

2020/08/07، <https://ar.wikipedia.org/wiki/%D9%86%D8%AA%D9%8A%D8%AC%D8%A9>.37

16:15

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

38. A.Kadodouri et A.Mimeche, cours de comptabilité financière, acheve d'imprimer sur les presses enag, Algérie, 2009.
39. ALI OUARAB, Applications d'impôt différé en Algérie, memorandum de maîtrise, Université Akli Mohand-Bouira, Collège des sciences économiques et commerciales, comptabilité et audit, 2013/2014.
40. Bernard plagnet, fiscalité pour non- spécialistes, dunod, paris, 2013.
41. Mohamed mounir, fiscalité de l'entreprise, La presse nationale et le papier, 2ème Edition, Maroc, 2017

الملخص:

تتمثل هذه الدراسة محاولة إيضاح كيفية المقارنة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية من خلال إعطاء مفاهيم وعلاقات لكل نتيجة مع تحديد كل واحد منها على حدة، حيث لخصت الدراسة المقارنة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفي أهمية التشريعات الجبائية في التأثير على العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفي تحديد الضرائب المؤجلة والضريبة على الأرباح الشركات. واتضح من خلال دراستنا ان من اجل الحد من الفروق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية يجب تكييف متطلبات النظام المحاسبي المالي مع نظام الجبائي الجزائري. الكلمات المفتاحية: النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية، الضرائب المؤجلة والضريبة على أرباح الشركات.

Résumé :

Cette étude tente de clarifier comment se fait la comparaison entre le résultat comptable et le résultat fiscal en donnant des concepts et des relations à chaque résultat en spécifiant chacun séparément. Déterminez l'impôt différé et l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Et il est devenu clair à travers notre étude que pour réduire les écarts entre le résultat comptable et le résultat fiscal, les exigences du système de comptabilité financière doivent être adaptées au système fiscal algérien.

Mots clés : résultat comptable, résultat fiscal, impôt différé, impôt sur les bénéfices des sociétés