وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
مخبر التطبيقات الكمية والنوعية للارتقاء الاقتصادي،
الاجتماعي والبيئي بالمؤسسات الجزائرية
قسم العلوم المالية والمحاسبية

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث
التخصص: محاسبة

محاسبة الضرائب المؤجلة وأثارها على المؤسسات الاقتصادية

وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)

– دراسة حالة –

إعداد الطالب:
بكيري جمال الدين

تحت إشراف الأستاذ:
د. بهاز جيلالي

أعضاء لجنة المناقشة:

الرقم	الإسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
01	د. رواني بوحفص	أستاذ محاضر أ	جامعة غرداية	رئيسا
02	د. جيلالي بهاز	أستاذ محاضر أ	جامعة غرداية	مشرفًا ومُقرِرًا
03	د. يوسف شرع	أستاذ	جامعة غرداية	مشرفا مُساعدًا
04	أ.د. محمد عجيلة	أستاذ	جامعة غرداية	مناقشا
05	د. محمد السعيد سعيداني	أستاذ محاضر أ	جامعة عمار ثليجي	مناقشا
06	د. عادل سلماني	أستاذ محاضر أ	جامعة زيان عاشور	مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

الشكر

بسم الله والصلاة والسلام على رسول الله القائل **«مَنْ لَمْ يشْكُر النَّاسَ لَمْ يشْكُر الله»**

رواه الترميذي.....

لكن قبل أن نشكر الناس علينا أولاً أن نوجه الشكر إلى خالق البشرية

"اللهم أني أشكرك شكراً كثيراً مباركاً فيه حتى ترضى والشكر لك أن رضيت والشكر لك بعد الرضا".

الشكر إلى من أضاء دربنا بهداه إلى أشرف الأنبياء والمرسلين مُحَمَّد عليه أفضل الصلاة والتسليم.....

كما أخص بالتقدير والشكر إلى مشرفي الفاضل الدكتور **بهاز جيلالي**، الذي أحاطني بكل رعاية وتوجيه حكيم مما كان له عظيم الأثر في إثراء معارفي في إستكمال هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر إلى المشرف المساعد الدكتور **شرع يوسف**

وأقول لهم بشراكم قول رسولنا الكريم ﷺ

«إِنَّ اللَّهَ وَمَلاَئِكَتَهُ وَأَهْلَ السَّمَوَاتِ وَالأَرْضِ حَتَّى النَّمْلَةَ فِي جُحْرِهَا وَحَتَّى الْحُوتَ لَيُصَلُّونَ عَلَى مُعَلِّمِ النَّاسِ الْخَيْرَ».

كما أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى كل من الدكتور دوة مُحَمَّد وموظفين مؤسسة سيجيديس فارما وعلى رأسهم مسؤول المحاسبة مُحَمَّد خالدي على مساعداته على إتمام هذا العمل.

ولا يفوتني أن أشكر جميع الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة، على تفضلهم لمناقشة وتحكيم هذا العمل وتقديم الملاحظات والتوجيهات التي ستساهم في إثراء العمل.

وفي أخير أتقدم بخالص شكري وعظيم إمتناني لكل من كان له جهد في سبيل إتمام هذا العمل فلهم مني كل الشكر والتقدير والإحترام.

الإهداء

أنه ليعجز اللسان عن التعبير ولكن سأحاول فمهما حاولت لن أفيّ حق هؤلاء

إلى من قال الله فيهما: **«ووَصَّيْنَا الْإِنسَانَ بِوَالِدَيْهِ إِحْسَانًا »**

إلى من ربتني ولدا وسقتني من حنينها شهد الهناء...التي أرضعتني حنانا وحبا...

إلى فيض العطف والمودة... إلى التي سهرت من أجل راحتي...أمي العزيزة

إلى رمز النبل والأخلاق... منبع الجود والكرم...إلى الذي رافقني بإرشاداته وتوجيهاته

النيرة طوال مشوار الدراسي... أبي العزيز

إلى رمز المحبة والجود والكرم...جدتي الحبيبة أطال الله في عمرها

إلى أُخْتَيَّ وإخوتي

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى كل أصدقاء وزملاء الدراسة دون إستثناء

وإلى كل من ساعدني أهدي لهم هذا العمل المتواضع.

ملخص الدراسة

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى تبيان المعالجة المحاسبية للضرائب وتسجيلها في كل من المؤسسات الاقتصادية وإدارة الضرائب (قباضة)، بإضافة إلى المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) والنظام المحاسبي المالي (SCF)، مع بيان أثر الاختلافات في التحديد والافصاح عن الضريبة المؤجلة في المؤسسات، ومن أجل تحقيق هدف البحث تم الاستعانة بدراسة ميدانية لمؤسسة اقتصادية تابعة للنظام الحقيقي وتطبق الضرائب المؤجلة.

وفي ضوء البحث النظري والميداني تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التي تتعلق بموضوع البحث والمتمثلة في أنّ المعالجة المحاسبية للضرائب تختلف في كل من المؤسسات الاقتصادية والإدارة الضريبية، كذلك كثرة الضرائب ومعدلاتها المرتفعة تعمل على كبح نشاط المؤسسات، بإضافة إلى أن الضرائب المؤجلة التي تتمثل في تقنية محاسبية تؤثر مباشرة على النتيجة المحاسبية دون النتيجة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبي مالي، نظام جبائي، معيار محاسبي دولي رقم (12)، ضرائب مؤجلة،نتيجة محاسبية، نتيجة جبائية.

Résumé :

Cette recherche vise à montrer le traitement comptable des impôts et leur comptabilisation dans chacune des entreprises économiques et de l'administration fiscale (la recette), en plus du traitement comptable des impôts différés selon à la fois la norme comptable internationale n°(12) et le système comptable financier (SCF), avec une explication de l'impact des différences dans la détermination et la divulgation de l'impôt différé dans les entreprises. Et afin d'atteindre l'objectif de la recherche, elle a été engagé à l'aide d'une étude pratique d'une entreprise économique affiliée au régime réel et l'application d'impôts différés.

En basant sur la recherche théorique et pratique appliquée, un ensemble de conclusions a été atteint en rapport avec le sujet, représenté par le traitement comptable des impôts diffèrent dans chacune des entreprises économiques et dans l'administration fiscale. Aussi de nombreuses taxes et leurs taux élevés concourent à freiner l'activité des établissements, en plus des impôts différés qui sont représentés par une technique comptable qui affecte directement le résultat comptable sans tenir compte du résultat fiscal.

Mots-Clés : Système Comptable Financier, Système Fiscale, IAS n°(12), Impôts Différés, Résultat Comptable, Résultat Fiscale.

Abstract :

This research aims to show the accounting treatment of taxes and their registration in both of the economic institutions and the tax administration (tax revenue), in addition to the accounting treatment of deferred taxes according to both the international accounting standard n°(12) and the financial accounting system (SCF), with an explanation of the impact of differences in the determination and disclosure of deferred taxes in institutions, and in order to achieve the objective of the research, a practical study in an economic institution affiliated with the real regime and the application of deferred taxes was engaged to help.

Based on theoretical research and practical research, a set of conclusions were reached in relation to the subject, represented by the accounting treatment of taxes differs in each of the economic institutions and in the tax administration. Also many taxes and their high rates contribute to the slowing down the activity of establishments, in addition to deferred taxes which are represented by an accounting technique which directly affects the accounting result without the tax result.

Keywords: Financial Accounting System, Tax System, IAS n°(12), Deferred Taxes, Accounting Result, Tax Result.

قائمة المحتويات

المحتويات	الصفحة
الشكر	III
الإهداء	IV
ملخص الدراسة	V
قائمة المحتويات	IX
قائمة الجداول	XIII
قائمة الأشكال	XVII
قائمة الاختصارات	IXX
مقدمة	أ - ك
الفصل الأول: المعايير المحاسبية الدولية وعلاقتها بالنظام المحاسبي المالي	
تمهيد الفصل الأول	02
المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية	03
المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبية الدولية	03
المطلب الثاني: دوافع وأهمية معايير المحاسبية الدولية	04
المطلب الثالث: مراحل إعداد وتطوير معايير المحاسبية الدولية	06
المبحث الثاني: مدخل للنظام المحاسبي المالي (SCF)	10
المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي	10
المطلب الثاني: أسباب وأهداف النظام المحاسبي المالي	11
المطلب الثالث: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	14
المبحث الثالث: مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية	20
المطلب الأول: توافق المحاسبي الدولي	20
المطلب الثاني: مزايا ومعوقات توافق المحاسبي	23
المطلب الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية	24
المبحث الرابع: المعايير المحاسبية الدولية ذات صلة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية	29
المطلب الأول: المعايير المتعلقة بالأصول والخصوم	29
المطلب الثاني: المعايير المتعلقة بالإيرادات والأعباء	38
المطلب الثالث: المعايير المتعلقة بالأدوات المالية	41
خلاصة الفصل الأول	43

الفصل الثاني: المحاسبة الضريبية من منظور النظام الجبائي الجزائري	
تمهيد الفصل الثاني	45
المبحث الأول: المحاسبة الضريبية	46
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الضريبية وأهميتها	46
المطلب الثاني: فرق بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية	47
المطلب الثالث: الوعاء الضريبي وطرق تقديره	48
المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري	49
المطلب الأول: ماهية النظام الجبائي وأنواعه	49
المطلب الثاني: مكونات وخصائص النظام الجبائي الجزائري	51
المطلب الثالث: علاقة النظام الجبائي بالنظام المحاسبي المالي	53
المبحث الثالث: التحصيل الضريبي	54
المطلب الأول: محاسبة قابضي الضرائب	54
المطلب الثاني: مدونة الحسابات الخاصة للخزينة	56
المطلب الثالث: أنواع التحصيل الضريبي في النظام الجبائي الجزائري	62
المبحث الرابع: المعالجة المحاسبية لمختلف أنواع الضرائب والرسوم حسب النظام الضريبي الجزائري	68
المطلب الأول: الضرائب على الدخل	68
المطلب الثاني: الرسم على الرقم الأعمال	83
المطلب الثالث: الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)	88
خلاصة الفصل الثاني	91
الفصل الثالث: الضرائب المؤجلة بين النظام الجبائي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12	
تمهيد الفصل الثالث	93
المبحث الأول: الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	94
المطلب الأول: تقديم معيار المحاسبي الدولي رقم 12	94
المطلب الثاني: محاسبة الضرائب المؤجلة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	98
المطلب الثالث: القياس والعرض والإفصاح عن الضرائب المؤجلة حسب المعيار الدولي رقم 12	100
المبحث الثاني: إنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	102
المطلب الأول: تحديد النتيجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)	102
المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية وفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	113
المطلب الثالث: الإختلاف بين النظام المحاسبي والقواعد الجبائية	120

المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)	123
المطلب الأول: تقديم الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)	123
المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة الناتجة عن الفروقات المؤقتة	128
المطلب الثالث: الضريبة المؤجلة عن عمليات التجميع	135
خلاصة الفصل الثالث	139
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لمعالجة وتأثير مختلف الضرائب والضرائب المؤجلة على المؤسسة سيجيديس فارما	
تمهيد الفصل الرابع	141
المبحث الأول: تقديم مؤسسة سيجيديس فارما (CEGEDIS PHARMA)	142
المطلب الأول: تقديم المجمع حيدرا فارم (HYDRA PHARM)	142
المطلب الثاني: مختلف فروع المجمع حيدرا فارم	143
المطلب الثالث: المؤسسة سيجيديس فارما (CEGEDIS PHARMA)	145
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب والضرائب المؤجلة في المؤسسة سيجيديس فارما	149
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للضرائب على الرقم الأعمال المؤسسة	149
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل المؤسسة	158
المطلب الثالث: المعالجة الضرائب المؤجلة في المؤسسة محل الدراسة	178
المبحث الثالث: تأثير المحاسبة الضريبية على المؤسسة محل الدراسة	186
المطلب الأول: تأثير الرسم على النشاط المهني على المؤسسة محل الدراسة	186
المطلب الثاني: تأثير الضرائب الدخل على المؤسسة محل الدراسة	189
المطلب الثالث: تأثير الضرائب المؤجلة على المؤسسة	193
خلاصة الفصل الرابع	197
الخاتمة	198
المراجع	204
الملاحق	214

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1 – 1	الكيانات الصغيرة الملزمة بمسك محاسبة مالية مبسطة	15
2 – 1	مقارنة أهم المبادئ المحاسبية بين (IAS/IFRS) و(SCF)	24
3 – 1	مقارنة الإطار التصوري بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي	26
4 – 1	مقارنة القوائم المالية وطريقة عرضها حسب (IAS/IFRS) و(SCF)	28
1 – 2	تسجيل حسابات النقدية لدى الإدراة الضرائب (القباضة)	57
2 – 2	تسجيل حساب دفع بشيك بنكي لدى الإدارة الضرائب (القباضة)	57
3 – 2	تسجيل حساب دفع بحساب جاري بريدي لدى الإدارة الضرائب (القباضة)	57
4 – 2	تسجيل محاسبي للغرامات القضائية على مستوى قباضة الضرائب وتوزيعها	58
5 – 2	إلغاء الضريبة وإرجاع المبلغ للمكلف	59
6 – 2	في حالة نسيان إسم أو لقب أو نوع الضريبة	59
7 – 2	إلغاء الشيكات	61
8 – 2	تحويل مبلغ من القابض إلى المكلف	61
9 – 2	دفع ضريبة على الدخل الإجمالي صنف المداخيل الفلاحية لدى الإدارة الضرائب	70
10 – 2	دفع ضريبة على الدخل الإجمالي صنف المداخيل الإيجارية لدى الإدارة الضرائب	71
11 – 2	دفع ضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأموال المنقولة لدى الإدارة الضرائب	73
12 – 2	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور	74
13 – 2	دفع الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور لدى الإدارة الضرائب	75
14 – 2	آجال دفع التسبيقات على الحساب ومبالغها للضريبة على الدخل الإجمالي	77
15 – 2	دفع الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف أرباح المهن لدى الإدارة الضرائب	79
16 – 2	آجال دفع التسبيقات على الحساب ومبالغها للضريبة على الأرباح الشركات	80
17 – 2	معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات	81
18 – 2	تسجيل الضريبة (IBS) لدى قابض الضرائب	82
19 – 2	تسجيل الرسم على النشاط المهني لدى قابض الضرائب وتوزيعها	85
20 – 2	تسجيل الرسم على النشاط المهني لدى قابض الضرائب وتوزيعها	87
21 – 2	إلتزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة	89
22 – 2	تسجيل الضريبة الجزافية الوحيدة لدى قابض الضرائب وتوزيعها	90

1 – 3	تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حساب النتائج	112
2 – 3	جدول تكميلي لتحديد النتيجة الجبائية	118
3 – 3	أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي	120
1 – 4	الرقم الأعمال المحقق خلال السنتين 2020، 2021	149
2 – 4	التسجيل المحاسبي للرسم على النشاط المهني لدى قابض الضرائب وتوزيعها	151
3 – 4	الرسم على القيمة المضافة المجمعة لسنة 2020	152
4 – 4	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة خلال السنة 2020	153
5 – 4	الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع للخزينة لسنة 2020	154
6 – 4	التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة لدى قابض الضرائب وتوزيعها	155
7 – 4	الرسم على القيمة المضافة المجمعة لسنة 2021	156
8 – 4	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة خلال السنة 2021	156
9 – 4	الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع للخزينة لسنة 2021	157
10 – 4	بطاقة الراتب لموظف في المؤسسة لشهر ديسمبر 2020	158
11 – 4	التسجيل المحاسبي للضريبة على الدخل الإجمالي لصنف (IRG/s)	159
12 – 4	التسجيل المحاسبي للرسم التكوين والرسم التمهين لدى الإدارة الضرائب	161
13 – 4	إهتلاكات لمختلف المعدات المستأجرة لصالح المؤسسة محل الدراسة	163
14 – 4	السيارات الخاصة المقتناة بموجب التأجير التمويلي	163
15 – 4	تغيرات في الضرائب المؤجلة لسنة 2020	164
16 – 4	التسجيل المحاسبي للغرامات لدى قابض الضرائب وتوزيعها	165
17 – 4	الأتعاب والأجور الوسطاء المتعاقد معهم من طرف المؤسسة لسنة 2020	165
18 – 4	تشكيل المؤونات	166
19 – 4	إدماجات مؤسسة محل الدراسة لسنة 2020	168
20 – 4	أقساط المسددة لمعدات المستأجرة لصالح المؤسسة محل الدراسة لسنة 2020	168
21 – 4	صرف المؤونات السابقة لسنة 2019	169
22 – 4	تسديد الأتعاب والأجور الوسطاء المتعاقد معهم من طرف المؤسسة لسنة 2019	170
23 – 4	تخفيضات مؤسسة محل الدراسة لسنة 2020	170
24 – 4	تسبيقات الضريبة على الأرباح لسنة 2020	171
25 – 4	التسجيل المحاسبي للتسبيقات (IBS) لدى الإدارة الضرائب لسنة 2020	172
26 – 4	تغيرات في الضرائب المؤجلة لسنة 2021	173
27 – 4	الأتعاب والأجور الوسطاء المتعاقد معهم من طرف المؤسسة لسنة 2021	174

4 – 28	تشكيل المؤونات لسنة 2021	174
4 – 29	إدماجات مؤسسة لسنة 2021	175
4 – 30	أقساط المسددة لمعدات المستأجرة لصالح المؤسسة محل الدراسة لسنة 2021	175
4 – 31	تخفيضات مؤسسة لسنة 2021	176
4 – 32	تسبيقات الضريبة على الأرباح لسنة 2021	176
4 – 33	التسجيل المحاسبي للتسبيقات (IBS) لدى الإدارة الضرائب لسنة 2021	177
4 – 34	تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول متعلقة بالكتلة الأجرية لسنة 2020	178
4 – 35	تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول لمؤونات الزبائن لسنة 2020	179
4 – 36	تشكيل الضرائب المؤجلة من مؤونات أخرى	179
4 – 37	تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول لمؤونات أخرى لسنة 2020	180
4 – 38	تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول لتكاليف المستحقة لسنة 2020	180
4 – 39	تسجيل المحاسبي لإسترجاع ضريبة مؤجلة أصول متعلقة بالكتلة الأجرية لسنة 2020	181
4 – 40	تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول متعلقة بالكتلة الأجرية لسنة 2021	182
4 – 41	تسجيل المحاسبي لإسترجاع ضريبة مؤجلة أصول لمؤونات الزبائن لسنة 2020	182
4 – 42	تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول لمؤونات الزبائن لسنة 2021	182
4 – 43	تسجيل المحاسبي لإسترجاع ضريبة مؤجلة أصول لمؤونات أخرى لسنة 2020	183
4 – 44	تشكيل الضرائب المؤجلة من مؤونات أخرى لسنة 2021	183
4 – 45	تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول لمؤونات أخرى لسنة 2021	183
4 – 46	تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول لإسترجاع التكاليف المستحقة لسنة 2020	184
4 – 47	تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول متعلقة بالكتلة الأجرية لسنة 2021	184
4 – 48	رصيد حساب الضريبة المؤجلة محل الدراسة لسنتين 2020- 2021	185
4 – 49	تأثير الرسم على النشاط المهني على النتيجة الصافية للمؤسسة	186
4 – 50	تغيرات في الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف رواتب والأجور	189
4 – 51	النتيجة الجبائية لسنة 2022	191
4 – 52	تغيرات في الضريبة على الأرباح الشركات	191
4 – 53	الميزانية المختصرة للمؤسسة لسنة 2021	193
4 – 54	الميزانية المختصرة للمؤسسة قبل ادماج الضريبة المؤجلة	194
4 – 55	تغيرات في الميزانية المؤسسة قبل وبعد تطبيق الضريبة المؤجلة	194
4 – 56	حساب النتائج المختصر قبل وبعد إدراج الضرائب المؤجلة	196

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1 – 1	دوافع لظهور المعايير المحاسبية الدولية	05
2 – 1	مراحل إعداد وصياغة المعايير المحاسبية الدولية	09
3 – 1	الإطار التصوري وفق النظام المحاسبي المالي	14
4 – 1	مراحل عملية التوحيد المحاسبي	22
1 – 3	تحديد الضرائب المؤجلة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)	98
2 – 3	الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	114
3 – 3	كيفية التمييز بين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة	124
1 – 4	التوزيع مختلف الفروع لشركة حيدرا فارم	144
2 – 4	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سيجيديس فارما	146
3 – 4	تأثير الرسم على النشاط المهني على النتيجة الصافية للمؤسسة	187
4 – 4	التغيرات الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور	190
5 – 4	تأثير الضريبة (IBS) على النتيجة الصافية للمؤسسة	192
6 – 4	تأثير الضرائب المؤجلة على الميزانية المؤسسة	195
7 – 4	تأثير الضرائب المؤجلة على حساب النتائج المؤسسة	196

قائمة الاختصارات

الاختصار	التسمية الكاملة	المعنى باللغة العربية
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير التقارير المالية
IASB	International Accounting Standards Board	المجلس الدولي للمعايير المحاسبي
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
ASAF	Accounting Standards Advisory Forum	المنتدى الاستشاري للمعايير المحاسبة
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
IRG	I'impôt sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IRG/RA	Revenus Agricoles	المداخيل الفلاحية
IRG/RF	Revenus Fonciers	المداخيل العقارية
IRG/BP	Bénéfices Professionnels	أرباح المهن
IRG/S	Traitements Salaires	المرتبات والأجور
IEP	Indemnité d'Expérience Professionnel	تعويض الخبرة المهنية
PSU	Prime de Salaire Unique	تعويض الأجر الوحيد
SPA	Sociétés Par Actions	الشركات المساهمة
SARL	Société à Responsabilité Limitée	الشركة ذات المسؤولية المحدودة
EURL	Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée	المؤسسة ذات الشخص الوحيد
SCA	Société en Commandité Par Actions	الشركة التوصية بالأسهم
EPIC	Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial	المؤسسات ذات طابع الصناعية والتجاري
SNC	Société en Nom Collectif	الشركات التضامن
SCS	Société en Commandité Simple	الشركات التوصية البسيطة
TAP	Taxe sur L'Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني
ANADE	Agence Nationale d'Appui et de Développent de l'Entreprenariat	الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب
CNAC	Caisse Nationale d'Assurance Chômage	الصندوق الوطني لضمان البطالة
ANGEM	Agence Nationale de Gestion du Micro Crédit	الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
IBS	I 'impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على الأرباح الشركات
ID	Impôt Différés	الضريبة المؤجلة
IDA	Impôt Différés Actifs	الضريبة المؤجلة أصول
IDP	Impôt Différés Passifs	الضريبة المؤجلة خصوم
FNSS	Fonds National de la Sécurité Sociale	المساهمة الوطنية للضمان الإجتماعي
PMR	Personnes à Mobilité Réduite	المساهمة الوطنية للأشخاص المعوقين حركيا

مقدمة

تمهيد:

تعتبر الضرائب أداة من أدوات السياسة المالية لما لها من دور إيجابي في دعم الميزانية العامة للدولة من خلال المساهمة التي تقوم بها في تمويل الإنفاق العام للدولة لضمان استمرارية الخدمات العمومية والأنشطة الحكومية وتنمية الاقتصاد الوطني، الأمر الذي أدى إلى تزايد أهميتها في جميع الدول لتحقيق الأهداف التي ترجوها سواء كانت إقتصادية عن طريق تشجيع وتحفيز الاستثمار، أو مالية عن طريق توفير حصيلة ضريبية وفيرة لتلبية رغبات المجتمعات، أو اجتماعية عن طريق تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال فرض الضرائب حسب قدرة الأشخاص المادية فهي تعمل على حد من التفاوت الكبير بين طبقات المجتمع.

تعد المحاسبة مصدر مهم لتوفير المعلومات المالية بالنسبة للوحدات الإقتصادية، فهي تعتبر بمثابة وسيلة لقياس وتحليل العمليات التجارية ذات الأثر المالي عند حدوثها، بحيث تقوم بتسجيلها وتبويبها وتلخيصها تم إيصالها إلى الجهات المعينة خلال فترات زمنية معينة على شكل قوائم المالية، بما يتيح لمستخدميها لتلبية احتياجاتهم المختلفة سواء كانت عن طريق قياس الربحية بالنسبة للمؤسسة، أو من خلال اتخاذ قرارات رشيدة بالنسبة للمستثمرين والمقرضين، أو حتى للدولة عن طريق تحديد مختلف الأوعية الضريبية.

في ظل التطورات الهائلة في كافة المجالات وخاصة الاقتصادية منها، أدى إلى ظهور وانتشار المؤسسات الدولية، وامتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول، الأمر الذي صعب من مهنة هذه المؤسسات في اعداد قوائمها المالية، ونتيجة لهذه التغيرات وضع دول العالم إلى بذل مجهودات من أجل بحث عن إطار محاسبي موحد يتميز بالتوافق ويحظى بالقبول العام بين الدول، ونتيجة لذلك تم الاتفاق على إنشاء هيئة دولية مستقلة التي تسعى إلى احداث توافق من خلال إصدار المعايير ذات البعد الدولي بحيث يكون تطبيقها أسهل وتكون معطياتها اكثر مصداقية وقابلة للمقارنة، وكضرورة حتمية فرضتها التوجهات الاقتصادية والإتجاه المتنامي لعولمة المحاسبية، اتبعت أغلبية الدول إلى توحيد أسس وقواعد ومضمون عرض قوائم المالية عن طريق تبني وتطبيق هذه معايير، هذا ما سعت إليه السلطات الجزائرية من خلال إصلاح نظامها المحاسبي بغية منها لتقريب الممارسات المحاسبية الدولية مع ما هو معمول به في الجزائر من خلال إصدار النظام المحاسبي المالي (SCF) المستمد من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS).

باشرت الجزائر إلى إصلاح نظامها الجبائي من أجل مواكبة التطورات الحاصلة في نظامها المحاسبي الذي تربطه علاقة وطيدة بالنظام الجبائي، فمخرجات نظام محاسبي مالي (SCF) والمتمثلة في القوائم المالية تعتبر مدخلات النظام الجبائي، إلا أن الهدف الأساسي من هذا النظام هو تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة بناء على قوانين وتشريعات جبائية من أجل ضمان تحقيق الأهداف المرجوة من طرف الدولة سواء كانت مالية أو إقتصادية أو اجتماعية، بينما الهدف من النظام المحاسبي المالي يتمثل في توفير معلومات عن الوضع المالي وأداء المؤسسات، وتقديم مجموعة من التقارير المالية من خلال الإفصاح الكامل عنها، كل هذا من أجل تمكين مستخدمي هذه التقارير المالية من إتخاذ قرارات اللازمة التي تكون رشيدة بناء على هذه المعلومات المحاسبية، وبالتالي فإن إختلاف في الأهداف ينتج عنه بالضرورة إلى إختلاف في النتائج المتوصل إليها.

أولا: إشكالية البحث

تمثل المحاسبة الضريبية المرحلة الأساسية والفنية لمراحل عمل النظام الجبائي، وذلك من خلال المراقبة والفحص والحكم على سلامة وصحة الاقرارات الضريبية المقدمة من طرف المكلفين بها، بإضافة توفير معلومات مناسبة لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة، إنطلاقا من النتيجة المحاسبية بعد إدخال تعديلات وتغيرات عليها بغرض الوصول إلى النتيجة الجبائية، هذا ما يجعل النتيجة المحاسبية المستخرجة من قائمة المالية (الميزانية، حساب النتائج) المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي يختلف عن النتيجة الجبائية التي يتم تحديدها عن طريق تطبيق أحكام وقوانين الجبائية لفترة معينة، وسيؤدي هذا حتما إلى ظهور فروقات جوهرية، قد تكون دائمة نتيجة لمعاملة بعض الإيرادات والنفقات من الناحية الضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها من الناحية المحاسبية بحيث يمكن تدارك هذه اختلافات في نفس السنة المالية دون أن تنعكس على فترات تالية، أو قد تكون مؤقتة نتيجة لإدراج بعض العناصر من الأعباء والنواتج في الربح الخاضع للضريبة في توقيت يختلف عن إدراجها في الربح المحاسبي وهذا ما ستنشأ عنها ضرائب مؤجلة في فترة محاسبية والتي ستنعكس آثارها على الفترات المالية اللاحقة بخفض أو زيادة في قيمة الضريبة الواجبة الدفع، ونتيجة لذلك تبنت الجزائر المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) أو ما يسمى "الضرائب على الدخل" الذي يعمل على حل المشاكل والفروقات الضريبية من خلال تحديد لكيفية المعالجة المحاسبية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

ومن خلال ما سبق تتضح إشكالية البحث والتي يمكن طرحها في السؤال الرئيسي:

- ✓ **ما هي مرتكزات تطبيق المحاسبة الضريبية على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية سيجيديس فارما وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)؟**

لمعالجة وتحليل هذه الإشكالية وتشخيص مختلف أركانها بكل دقة وعمق وموضوعية، قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما هي أهم الضرائب والرسوم التي تؤثر على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- ✓ كيف يتم معالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في كل من المؤسسات الاقتصادية والإدارة الضريبية؟
- ✓ ما مدى انسجام النظام المحاسبي المالي مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) في معالجة الإختلافات الموجودة بين قواعد المحاسبية وقوانين الجبائية؟
- ✓ هل تؤثر الضرائب المؤجلة على نتيجة الجبائية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)؟
- ✓ هل تطبيق الضرائب المؤجلة من عدمه في المؤسسة الاقتصادية "سيجيديس فارما" ستؤثر على جودة القوائم المالية؟

ثانيا: فرضيات البحث

تم صياغة فرضيات البحث بناء على الإشكالية المطروحة، وتتمثل الفرضيات فيما يلي:

- ✓ من بين أهم الضرائب والرسوم المطبقة والتي تؤثر على المؤسسات الاقتصادية حسب النظام الجبائي الجزائري نذكر كل من الضريبة على الدخل الإجمالي و على الأرباح الشركات بإضافة إلى الرسم على القيمة المضافة وعلى النشاط المهني؛
- ✓ تتم معالجة المحاسبية للضرائب في المؤسسات الاقتصادية حسب النظام المحاسبي المعمول به أما على المستوى الإدارة الضرائب فهناك قوانين تعمل على تنظيم ومعالجة وتسجيل الضرائب في حسابات خاصة بها؛
- ✓ يتوافق النظام المحاسبي المالي مع ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) خاصة فيما يتعلق بمحاسبة الضرائب على الدخل؛
- ✓ بما أن الضرائب المؤجلة تؤثر على النتيجة المحاسبية المعدة حسب النظام المحاسبي المالي المستمد من المعيار المحاسبية الدولية خاصة المعيار(12) فإنها ستؤثر على النتيجة الجبائية، بإعتبار أن هناك علاقة وطيدة فيما بينهما؛
- ✓ أن تطبيق الضرائب المؤجلة من عدمه في المؤسسة الاقتصادية "سيجيديس فارما" سيؤثر على جودة وصحة القوائم المالية.

ثالثا: أهمية البحث

تبرز أهمية البحث من خلال معرفة لكيفية عمل وتنظيم ومعالجة مختلف الضرائب والرسوم على مستوى الإدارة الضرائب والمتمثلة في القباضات الضريبية، بإضافة إلى إعطاء أهمية بالغة للمشاكل التي تعيق طريق للوصول إلى ربح حقيقي الذي يمثل الواقع الفعلي للمؤسسات من خلال الوقوف على الإختلافات التي تظهر بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي خاصة بما يتعلق بالفروقات المؤقتة والتي تنشأ عنها ما يسمى بالضرائب المؤجلة لما لها من دور في تقليل من الفجوات الموجودة بينهما، وكذلك إلى تبسيط ومواكبة آخر مستجدات الحاصلة في النظام الجبائي كل هذا من أجل تعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين الخاضعين لها، إلى جانب محاولة تدقيق ومراجعة الفعلية لمختلف الضرائب والرسوم المطبقة على المؤسسة محل الدراسة خاصة لسنتين (2020، 2021)، بإضافة إلى إعطاء لمحة عن أهم مستجدات التي أتى بها القانون المالية لسنة 2022 خاصة فيما يخص التغيرات التي طرأت على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

رابعا: أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف لعل من أهمها:

- ✓ التعرف على الإطار القانوني والتنظيمي لكل من النظام المحاسبي والجبائي؛
- ✓ دراسة المحاسبة الضريبية لمدى أهميتها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

- ✓ معرفة أهم أسباب اختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية من خلال وصف وتحديد طبيعة العلاقة القائمة بين النظامين؛
- ✓ تحديد الإجراءات والمعالجات اللازمة للوصول إلى النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية بعد قيام بتعديلات عليها؛
- ✓ التعرف على الاختلافات المؤقتة والدائمة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وعرضها في الميزانية وحساب النتائج وكيفية تسجيلها والافصاح عنها؛
- ✓ المعالجة المحاسبية لمختلف الحالات التي قد تنشأ منها الضريبة المؤجلة وذلك وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي (SCF)؛
- ✓ دراسة المشاكل المحاسبية التي يعاني منها النظام المحاسبي المالي عند تطبيق ضرائب المؤجلة ومدى إمكانية الأخذ بمتطلبات معيار المحاسبي الدولي (IAS 12) في محاسبة الضرائب المؤجلة؛
- ✓ إبراز معالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي ومعرفة أثر الذي سينعكس على النتيجة المحاسبية عند تطبيقها؛

خامسا: مبررات اختيار موضوع البحث

إن اختيار هذا النوع من البحوث والمواضيع يعود إلى أسباب عديدة، والتي من أهمها ما يلي:

- ✓ الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع؛
- ✓ أهمية الموضوع، وهذا نظرا للتعديلات التي يشهدها النظام الجبائي والذي قد يكون مرتين في السنة؛
- ✓ محاولة إثراء الدراسة حول الموضوع؛
- ✓ توسيع المعارف في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ محاولة ربط العمل الأكاديمي بمتطلبات الحياة العلمية؛
- ✓ وأهم من ذلك موضوع الضرائب المؤجلة موجود ضمن المشروع الدكتوراه.

سادسا: حدود البحث

قصد الوصول إلى الموضوعية في جوانب الدراسة، ومسايرة للمناهج العلمية المتعارف عليها، وبهدف الحصول على استنتاجات تخضع للمنطق العلمي، ومن منطلق التحكم في إبراز الإطار النظري للبحث ووضع حدود للإشكالية الرئيسية والإشكاليات الفرعية التي تسمح بالفهم السليم والصحيح لمختلف أساليب التحليل ومنهجية اختبار فرضياتها، ارتأينا أن نعدد مداخل وأبعاد الدراسة في النقاط التالية:

- ✓ يعتبر البعد النظري منطلق الدراسة، فقد استوجب علينا ذكره وذلك من أجل محاولة الإجابة على الإشكالية الموضوعة سابقا.

✓ يبرز البعد المفاهيمي في محاولتنا سرد بعض المصطلحات والمفاهيم التي تتخلل أغلب البحث والتي نذكر من أهمها المحاسبة الضريبية، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية وبأخص معيار رقم (12)، مختلف الضرائب والرسوم في النظام الجبائي الجزائري، الضرائب المؤجلة، وغيرها من المصطلحات التي قمنا بتوظيفها في سياق البحث بما يتلاءم فقراته المتعددة.

✓ يعتبر البعد الميداني محاولة منا لدراسة وتحليل تأثير مختلف الضرائب والضرائب المؤجلة على المؤسسة محل دراستنا.

✓ أما البعد المكاني لهذا الموضوع فينحصر كله في الجانب الميداني، فلقد أخذنا الدراسة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية سيجيديس فارما التي تنتمي للنظام الحقيقي وتطبق الضرائب المؤجلة.

سابعا: مناهج وأدوات البحث

بما أن البحث قد تم تقسيمه إلى أربعة فصول متمثلة في الجانب النظري لثلاثة فصول والجانب التطبيقي فإنه من الأفضل اتباع وتطبيق مناهج البحث التي تتماشى مع هذا التقسيم.

✓ المنهج التاريخي وذلك بسردنا بعض الأجزاء المتعلقة بنشأة كل معايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي؛

✓ المنهج الوصفي وذلك بالوصف كل من المحاسبة الضريبة، معالجة وتسجيلها محاسبيا، بإضافة إلى الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار رقم (12)؛

✓ المنهج التحليلي من أجل معرفة تأثير الضرائب والضرائب المؤجلة على المؤسسات الاقتصادية ، معتمدين في ذلك على مؤسسة سيجيديس فارما (CEGEDIS PHARMA).

إن المناهج المذكورة سابقا كان لابد لها من أدوات لتحقيقها وتجسيدها، ومن بين هذه الأدوات المسح المكتبي الذي يتمثل في الاطلاع على الكتب والمقالات، والأطروحات والرسائل العلمية، والقوانين والمراسيم التنفيذية والمواقع الكترونية، بالإضافة إلى استعمالنا لبرنامج EXCEL من أجل تسهيل عملية العرض، وتحليل الجانب الميداني والحفاظ على دقتها.

ثامنا: الدراسات السابقة للبحث

من أهم الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوعنا نذكر ما يلي:

1- الدراسات باللغة العربية

✓ **وحيد بليدية، المعالجة المجبائية للأعباء للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، مقال في مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 02، المجلد 16، العدد 02، 2021.**

قام الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تطرق لكيفية معالجة الجبائية للأعباء قابلة وغير قابلة للخصم وهذا من أجل إنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وتحديد العلاقة بين النظامين، إضافة إلى ذلك قام بعرض أهم الضرائب والرسوم المشكلة للنظام الجبائي، فقد توصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المستمد

بصورة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية أدى إلى ظهور عدت إختلافات بين القواعد المحاسبية والقوانين الجبائية والتي مست بأخص عناصر تحديد الضريبة المستحقة والمتمثلة في الضريبة على الأرباح الشركات التي يتم تحديدها من خلال إعتماد على الجدول الجبائي رقم 09 الذي يظهر كيفية وصول إلى النتيجة الجبائية إنطلاقا من النتيجة المحاسبية مضاف إليها أعباء قابلة للخصم ومطروح منها إيرادات غير خاضعة للضريبة.

- ✓ **طالب حسين سهام، تأثير الضرائب المؤجلة على النتيجة المحاسبية والجبائية للدورة، مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، جامعة ابن خلدون، تيارت، المجلد 04، العدد 02، 2021**

هدف هذا البحث بصفة أساسية إلى دراسة تأثير الضرائب المؤجلة أصول خصوم على نتيجة الدورة المحاسبية والجبائية، وذلك من خلال عرض الإطار المفاهيمي للضرائب المؤجلة من مفهوم ومسببات ظهور ومجال تطبيقها، بإضافة إلى كيفية تحديدها وإثباتها، كما تم عرض الفروقات المؤقتة والنتيجة الجبائية لمؤسسة محل الدراسة.

وتوصلت الباحثة إلى أن الضريبة المؤجلة سواء كانت أصول أم خصوم تعمل على تأثير في الربح المحاسبي سواء بالارتفاع أو الإنخفاض في المصاريف الدائنة دون الربح الجبائي ومنه الضريبة على الأرباح الشركات، وفي أخير أوصت على ضرورة تعمق في دراسة الضرائب المؤجلة مع تقديم توضيحات اللازمة كونها تعتبر هاجس للعديد من متعاملي المحاسبة والجباية.

- ✓ **يخلف إيمان، متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2019.**

تناولت هذه الدراسة إلى محاولة لإيجاد توافق بين النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي بما يعمل على تعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي من خلال تسليط الضوء على النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالنظام الجبائي وكذا إلى تحديد أوجه الإختلاف والتباين الحاصل بين النظامين، وتوصلت الباحثة إلى أن مخرجات النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في القوائم المالية تعتبر من المستخدمين المباشرين للنظام الجبائي، بإضافة إلى ذلك تبين أن هناك تضارب بين تطبيق قواعد المحاسبية مع قوانين الجبائية كقبول ورفض بعض عناصر جبائيا عن ما هو محاسبيا في تحديد الربح الخاضع للضريبة، الأمر الذي أدى إلى ظهور فروقات كانت لها آثار جبائية مختلفة وجب أخذها بعين الإعتبار.

وفي أخير أوصت الباحثة على ضرورة تكثيف الجهود من أجل حل مختلف الإشكاليات التي قد يواجهها التباعد بين النظامين عن طريق تقديم حلول موضوعية ووسطية ليس من شأنها تغليب الأهداف الجبائية على المحاسبية.

- ✓ **فرحات عبد الكريم، إشكالية التوافق المحاسبي الجبائي في الجزائر دراسة حالة مؤسسة: الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية – ALEMO قسنطينة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة عبد الحميد مهري – قسنطينة 02، 2018.**

عالجت هذه الدراسة في محاولة الباحث لإيضاح مدى توافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي وهل يحقق التجانس ويمنع التضارب بين البنية القانونية للنظام الجبائي والأساس الاقتصادي للنظام الجبائي، وذلك من عرض كل من النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي، بإضافة إلى تسليط الضوء على أهم فروقات الموجودة بينهما من أجل تحقيق توافق بين متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي وتطبيق قوانين وتشريعات الجبائية، حيث توصل الباحث إلى جملة من النتائج من أهمها أن هناك العديد من نقاط التعارض بين قواعد المحاسبية والقواعد الجبائية والتي من شأنها ستنعكس سلبا على تطبيق النظام المحاسبي المالي.

وعلى ضوء تلك النتائج، أوصت الدراسة إلى إلزامية قيام بإصلاحات دقيقة ومعمقة على المنظومة الجبائية لجعلها متلائمة مع فلسفة النظام المحاسبي المالي الذي ينص على تغليب الجوهر الاقتصادي على الواقع القانوني.

- ✓ **صديق حسوس، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري - دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018.**

ساهمت هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على آثار ناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريعات والقوانين الجبائية الجزائرية، وهذا من خلال تبيان مدى امتثال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إل أحكام النظام المحاسبي المالي خاصة بما يتعلق بمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وأثرها في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة من طرف إدارة الضرائب، ونتيجة لذلك كان برغم من تطبيق النظام المحاسبي المالي بغية إعطاء مصداقية وشفافية للقوائم المالية والكشف عن القيمة الاقتصادية للمؤسسة، إلا ان هناك تعارض بين مبادئ هذا النظام مع نصوص وقوانين الجبائية الجزائرية والذي سيؤدي حتما إلى نشوء فروقات خاصة مؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي والتي سيتم معالجتها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الذي يتوافق بشكل كبير فيما يتعلق بالإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي من ناحية التعريف والقياس والتسجيل الضرائب المؤجلة.

- ✓ **محمد قبايلي، آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، العلوم التجارية والمالية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2013**

عالجت هذه الدراسة الإشكالية تبيان النظام الجبائي الجزائري عن النظام المحاسبي المالي عند تطبيقه وما مدى مساهمة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 في حد من هذه الإختلافات ، وقد توصل الباحث إلى ان هناك عديد من اختلافات بين النظامين المحاسبي والجبائي وهذا راجع إلى أن القوانين الجبائية تم تشريعها على أساس تغليب الواقع القانوني عن الجوهر الاقتصادي، كما تم التوصل إلى أن النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية والذي بدوره سيعمل على تقديم القوائم المالية من طرف المؤسسات الاقتصادية التي تتميز بنوعية وأكثر موثوقية، وبالتالي ستسمح بتلبية احتياجات مختلف مستعملها من خلال تسهيل قراءتها. وفي أخير حث على ضرورة تكييف الإطار القانوني والجبائي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

2- الدراسات باللغة الأجنبية

- ✓ **Belouattar Tarek, Adjila Mohamed, The accounting for deferred taxes in the analysis of financial performance in economic institutions – a sample study of Algerian institutions, Journal of Economic Integration, Université Ahmed Draya, Adrar, Volume 10, Numéro 01, 2022**

تناولت هذه الدراسة مشكلة تأثير الضرائب المؤجلة على أداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتي تساعد مستخدمي هذه المعلومات على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من خلال حسابات الضرائب المؤجلة وذلك بتحليل العلاقة بين الضرائب المؤجلة أصول وخصوم والعائد على الأصول التي يمكن أن تعطي صورة عن الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، حيث تضمنت هذه الدراسة عينة من 12 مؤسسة جزائرية للفترة (2014- 2018) بإجمالي عدد مشاهدات يصل إلى 60 مشاهدة، حيث توصلت هذه الدراسة إلى ان الضريبة المؤجلة أصول تؤثر على العائد المالي للأصول على عكس الضريبة المؤجلة الخصوم، كما توصلت إلى إمكانية استخدام حسابات الضرائب المؤجلة أصول كوسيلة لإدارة الأرباح والتأثير على مصداقية وشفافية القوائم المالية.

- ✓ **Assia Moula, Les impôts différés : une perception économique de l'impôt sur le résultat et un vecteur de communication – L'expérience de l'Algérie-, Journal of Financial Accounting and Managerial studies, Université Larbi Ben Mhidi, Oum El Bouagh , Volume 03, Numéro 02, 2016**

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على مساهمة القوائم في تفسير المعلومات المالية المتعلقة بتقييم الضرائب المؤجلة من خلال التطرق إلى مفهوم الضرائب على الدخل من وجهة نظر كل من النظام الجبائي والمحاسبي، تم محاولة تقارب بين النظامين من أجل التمييز كل من الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة، فقد توصلت الباحثة إلى أن المشكلة الرئيسية لضريبة على الأرباح الشركات في الجزائر تنشأ لعدم استقلالية النظام المحاسبي عن النظام الجبائي، فغالبا ما تتعارض القواعد الضريبية المفروضة على المؤسسات مع بعض الأحكام والمبادئ المحاسبية ومع الواقع الاقتصادي وهذا ما سينتج عنه إختلافات كبيرة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، كما توصلت إلى أن هناك طريقتين لمعالجة الضرائب على الدخل، إما عن طريق الضريبة الحالية والتي تتكون من المحاسبة المصاريف الضريبية للسنة الحالية الناتجة عن الإفصاح الضريبي، أو عن طريق الضريبة المؤجلة التي تهدف إلى تسجيل الضريبة في سنة حالية سواء ستكون مستحقة الدفع أو مخفضة في الفترات المستقبلية. وفي الأخير أوصت على ضرورة تطبيق الضرائب المؤجلة وأخذها بعين الاعتبار في الحسابات الإجتماعية للمؤسسات الاقتصادية وذلك حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي لما لها من أهمية في تحسين صورة وجودة القوائم المالية.

- ✓ **Bouazza Abdelkader, L'Incidence Fiscale sur le résultat de l'Entreprise à travers le code Fiscal Algérien, Article dans la Revue EL-HAKIKA, Université Ahmed Draya, d'Adrar , Volume 13, Numéro 04, 2014**

تناولت الدراسة الأثر الضريبي على النتيجة الشركة من خلال القانون الجبائي الجزائري وذلك بتحديد العلاقة بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، حيث قام الباحث بتسليط الضوء على الربح المحاسبي وكيفية حسابه، ثم تطرق إلى مفهوم الربح الجبائي وآليات وصول إليه، بإضافة إلى تعرض لمختلف القواعد المحاسبية والجبائية المحددة للنتيجتين وهذا بهدف الإنتقال من النتيجة المحاسبية المعدة وفق المبادئ والقواعد المحاسبية وصولا إلى النتيجة الجبائية المحددة حسب القانون الجبائي الجزائري، حيث توصل الباحث إلى أن القواعد الجبائية هي التي تحدد النتيجة الجبائية من خلال تحديد فيما إذا كانت الأعباء قابلة وغير قابلة للخصم، كما أن الضرائب تؤثر على قرار الشركة فيما يتعلق بالتمويل النتائج، ويتم شعور بذلك التأثير من خلال قواعد الضرائب والمحاسبة التي تحكم كل عنصر من العناصر المكونة لهذه النتيجة من الإيرادات والنفقات.

- ✓ **Azouani Nacer, Saihi Youcef, Le risque financier lié au processus de la constataion des impôts différés dans les groupe Algériens, Article dans la Revue des études juridique & économique, Université de Tamenghasset, Volume 02, Numéro 01, 2013**

هدف هذا البحث إلى التطرق للمخاطر المرتبطة بالمعلومات المقدمة حول الضريبة المؤجلة بصفة عامة، وبإتقان هذا الموضوع في الجزائر بصفة خاصة، وذلك من خلال تعرض إلى مفهوم الضرائب المؤجلة والمخاطر التي ستنجر عند تطبيقها على الأنظمة المحاسبية حول العالم وعلى النظام المحاسبي المالي، بإضافة إلى تطرق للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ومدى تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خاصة في المؤسسة الوطنية للهياكل المعدنية والنحاسية، حيث توصل الباحثان إلى أن أغلب المؤسسات الجزائرية تعالج ضرائبها وفق الواجب الدفع، مع تسجيل الجزئي لبعض الضرائب المؤجلة، وبالتالي فإن تقديم المعلومات المطلوبة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يكون بصفة جزئية، وهذا لعدم فهم ودراية وغموض الموضوع الضرائب المؤجلة.

3- مساهمة البحث

من خلال تنويع الدراسات السابقة وإلمامها بمختلف جوانب الموضوع، وإعتمادها على أساليب وأدوات متنوعة (تحليلية، قياسية، نظرية) والتي ساهمت بشكل مهم في تعزيز هذه الدراسة التي تعتبر إمتداد لها، يمكن القول أن ما يميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة العناصر التالية :

- ✓ تبيان تنظيم ومعالجة وكيفية تسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم والعقوبات على المستوى الإدراة الضرائب ومن ثم توزيعها على مختلف هيئات الدولة؛
- ✓ دراسة التحليلية لتأثيرات التي تنشأ نتيجة تطبيق مختلف الضرائب والرسوم على النتيجة الصافية للسنة المالية للمؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ إبراز أهمية الضرائب المؤجلة من خلال دراسة أثارها على الجودة القوائم المالية؛
- ✓ إظهار كيفية إنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وذلك من خلال الدراسة المعمقة لجدول رقم (09) للميزانية الجبائية.

تاسعا: صعوبات البحث

بطبيعة الحال لا يخلو أي عمل من مواجهة صعوبات أثناء إجراء الدراسة، وقد تمثلت صعوبات بحثنا في النقاط التالية:

- ✓ اِنعدام للمراجع خاصة فيما يتعلق بمعالجة المحاسبية للضرائب في إدارة الضريبية؛
- ✓ معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تطبق الضرائب المؤجلة؛
- ✓ صعوبة وتأخير في الحصول على المعلومة من قبل المؤسسة محل الدراسة؛
- ✓ صعوبة في إجراء الدراسة الحالة في المؤسسة خاصة في الزمن جائحة كورونا، والتي ألمت بالعالم أجمع.

عاشرا: هيكل البحث

محاولة منا للإجابة على مختلف التساؤلات والانشغالات وتأكيدا لصحة الفرضيات من عدمها، وقصد الترابط والتسلسل بين حلقات الموضوع، ارتأينا تقسيم عناصر البحث إلى اربع فصول، والمتمثلة في.

- ✓ تضمن الفصل الأول المعايير المحاسبية الدولية وعلاقتها بالنظام المحاسبي المالي، أين قسمنا هذا الفصل إلى اربعة المباحث، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية، أما في المبحث الثاني فركزنا على النظام المحاسبي المالي وفي المبحث الثالث تكلمنا عن مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية وفي الأخير تطرقنا إلى المعايير المحاسبية الدولية ذات صلة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- ✓ تضمن الفصل الثاني المحاسبة الضريبية من منظور النظام الجبائي الجزائري، أين قسمنا هذا الفصل إلى اربعة المباحث، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى النظام الجبائي الجزائري، أما في المبحث الثاني فركزنا المحاسبة الضريبية وفي المبحث الثالث تطرقنا إلى التحصيل الضريبي وأنواعه، وفي الأخير تطرقنا إلى المعالجة المحاسبية لمختلف أنواع الضرائب والرسوم في النظام الجبائي الجزائري؛
- ✓ أما الفصل الثالث الضرائب المؤجلة بين النظام الجبائي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ، أين قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة المباحث، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى إنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفي المبحث الثالث فركزنا على الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ وفيما يتعلق بالفصل التطبيقي بدراسة حالة في مؤسسة سيجيديس فارما، بحيث يعتبر هذا الفصل كمحاولة منا لدراسة وتحليل القوائم المالية للمؤسسة لفترة ما بين (2019- 2021) بإضافة إلى الفترة 2022 بإعتمادنا على معلومات السنة 2021 وتطبيق عليها قانون المالية لسنة 2022، كمحاولة منا لمعرفة أثار الناجمة عن تطبيق كل من الضرائب والضرائب المؤجلة على المؤسسة.

الفصل الأول

المعايير المحاسبية الدولية وعلاقتها

بالنظام المحاسبي المالي

تمهيد الفصل الأول:

لقد صاحب التغيرات الاقتصادية الذي شهدها العالم إلى ظهور المؤسسات الدولية، وإتساع رقعة أعمالها، أدى ذلك إلى ظهور مشاكل محاسبية خاصة في إعداد القوائم المالية والحصول على تمويل من الأسواق المالية العالمية، ونتيجة لهذه تغيرات نشأ طلبا متزايدا على ضرورة توفير إطار محاسبي دولي يشمل مجموعة من المعايير المحاسبية بشرط ان تكون متوافقة ومتناسقة مع بعضها البعض والمقبولة قبولا عاما في كل البلدان بإضافة إلى اعتمادها كأسلوب محاسبي مفصل عند إعداد القوائم المالية، حيث اسفرت هذه الجهود إلى انشاء لجنة معايير المحاسبية الدولية (IASC) التي سعت لإحداث هذا التوافق من خلال صياغة ونشر مجموعة من المعايير ذات البعد الدولي ومتمثلة في معايير المحاسبية الدولية (IAS) والمعايير الدولية الإبلاغ المالي (IFRS) التي تعمل على توفير معلومات مالية أكثر مصداقية وقابلة للمقارنة على الصعيد الدولي.

من هذا المنطلق باشرت الكثير من الدول سواء المتقدمة أو النامية إلى تبني الكلي او الجزئي للمعايير المحاسبية الدولية التي تحظى بصفة القبول الدولي وتكييفها مع الأنظمتها المحاسبية، الأمر الذي جعل من الجزائر أن تقوم بإصلاح نظامها المحاسبي من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي (SCF) والذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، وذلك من أجل رفع درجة مصداقية البيانات والمعلومات التي تظهر على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

سنتطرق في هذا الفصل إلى أربعة مباحث وهي:

- ✓ **المبحث الأول:** الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ **المبحث الثاني:** مدخل للنظام المحاسبي المالي (SCF)؛
- ✓ **المبحث الثالث:** مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ **المبحث الرابع:** المعايير المحاسبية ذات صلة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية

تعتبر معايير المحاسبية الدولية من أهم وسائل تطور مهنة المحاسبة، حيث اكتسبت أهميتها خلال العقود الماضية للحاجة إلى توحيد تطبيقات المحاسبية وضمان شفافية ومصداقية المعلومات الناتجة عن الإفصاح في القوائم المالية والصادرة عن المؤسسات وإعطاء صورة صادقة لها، فهي تعتبر كمرشد وإطار مرجعي لحل المشاكل المحاسبية، ومن هذا المنطلق جاءت فكرة إيجاد معايير تتمتع بجودة عالية وقابلة للفهم والتطبيق لإعداد القوائم المالية بشكل يساعد متبنيها في أسواق المال العالمية، وللتعرف أكثر على معايير المحاسبية سوف نتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم ودوافع وأهمية معايير المحاسبية بإضافة إلى مراحل إعداد وتطوير معايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبية الدولية

قبل التطرق إلى مفهوم المعايير المحاسبية الدولية، لابد من المرور إلى مفهوم مصطلح معيار بصفة عامة، والذي يعني:

- المعيار هو ما يسمح لنا بوضع المبادئ التوجيهية أو المبادئ التي يمكننا من خلالها التمييز بين شيء واحد عن الآخر، كما للمعيار عدة مفردات كمبدأ او قاعدة يمكن من خلالها معرفة الحقيقة، اتخاذ قرار، او رأي أو حكم في قضية.[1]
- المعايير هو مجموعة من المقاييس والقواعد المنظمة للقيام بالأشياء، وهي الإرشادات العامة التي يرجع إليها أصحاب القرار والعاملين في المؤسسات والشركات على اختلاف موضوع عملها.[2]
- كما عرفت المنظمة العالمية للتقييس (ISO) المعيار بأنه الوثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين.[3]

ومن خلال التعاريف يمكن أن نستخلص أن المعايير هي الحكمة أو القاعدة أو الطريقة أو التوجيه المقدمة من قبل الأشخاص ذوي خبرة في تخصصاتهم والذين يعرفون احتياجات المنظمات التي يمثلونها، والتي تكون متفق عليها بين الجميع ومقياس للوصول إلى معرفة شيء ما.

- أما المعايير المحاسبية الدولية فهي قواعد تشمل قوانين وتشريعات متعارف عليها تتكون من الأعراف والاتفاقيات (conventions)، والقواعد (règles)، والإجراءات (procédures) الضرورية لتعريف وتحديد الممارسات المحاسبية الدولية والمقبولة بين المحاسبين، وظيفتها تحقيق التنسيق والتوحيد المحاسبين للتحكم في إعداد القوائم المالية، أو هي التوجيهات الرسمية التي تحدد كيفية القيام بالعمل المحاسبي.[4]

---

(1) https://ar.encyclopedia-titanica.com/significado-de-criterio / Page consultée le 10/01/2022

(2) https://mawdoo3.com/ Page consultée le 10/01/2022

(3) بولجنيب عادل، **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية- دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014، ص34

(4) عيادي عبد القادر، **تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في ظل الإطار النظري للمحاسبة – مع الإشارة إلى التشريعي للنظام المحاسبي المالي الجزائري**، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 15، 2016، ص31

- عرفت لجنة القواعد الدولية المعايير المحاسبية بأنها قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبدا، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.[1]
- كما ان معايير المحاسبية الدولية لا يمكن ان تتصف بالثبات أو عمومية الاستخدام نظرا لتغير الظروف البيئية من وقت لآخر ومكان لآخر، فالمعايير أقل ثبات من المبادئ، وبسبب وجود علاقة بين الاعتبارات البيئية والمعايير فإن عملية بناء المعايير المحاسبية تعد عملية مستمرة ولا يمكن التوصل إلى معايير دولية قابلة للتطبيق في كافة النظم الاجتماعية والاقتصادية والمالية.[2]
- أيضا يمكن تعريف المعيار في المحاسبة على أنه المرشد الأساس لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات إلى المستفيدين منها.[3]
- المعايير المحاسبية الدولية هي أدوات قياسية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس, والتقييم المحاسبي وهي تحظى بالقبول العام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية.[4]

وفي الأخير يمكن تعريفها على أنها بيان صادر عن هيئة محاسبية رسمية قابلة للتعديل، التي تسعى إلى تحقيق التوافق والتنسيق في الممارسات والمعالجات لمختلف المعاملات والأحداث المالية من خلال القياس والعرض المعلومات المحاسبية، وهذا بهدف تقديم مختلف الكشوفات المالية التي تحظى بالقبول العام.

المطلب الثاني: دو افع وأهمية معايير المحاسبية الدولية

1- دو افع ظهور معايير المحاسبية الدولية

على إثر التطورات التي عرفتها طبيعة المعاملات الاقتصادية، والتي أصبحت تأخذ في كثير من الأحيان أبعادا دولية، أصبح من ضروري إخضاع الممارسات المحاسبية إلى معايير تضمن الحماية للمستثمرين (المحليين أو الأجنبيين) من الممارسات الغير السليمة للشركات، ومن هذا المنطلق كان ظهور المعايير المحاسبية الدولية من أبرز الأسباب التي دفعت الدول لتبنيه من أجل إيجاد لغة عالمية مالية تزيد من شفافية ومصداقية المعلومات المحاسبية[5]، ومن أهم أسباب ظهور المعايير المحاسبية الدولية والمتمثلة فيما يلي: [6]

✓ عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر؛

---

(1) Paul D. Kimmel, Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso, **Accounting: Tools for business decision making**, Seventh edition, John Wiley & Sons, 2018.

(2) حسين عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري، **دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية**، المؤتمر العلمي الدولي حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال "التحديات- الفرص- الآفاق"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء، الأردن، 2009، ص12

(3) لطفي أمين السيد أحمد، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص44

(4) محمد محمود عبد ربه، **المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق**، جامعة عين الشمس، دار النشر والتوزيع الإسكندرية، 2007، ص 481

(5) بولجنيب عادل، **مرجع سبق ذكره**، ص190

(6) عيادي عبد القادر، **مرجع سبق ذكره**، ص31

✓ تطور الأسواق وإندماج الشركات خاصة الأوروبية أثر بشكل كبير على تنظيم المؤسسات، وهو ما يتطلب نشر المعلومات والقوائم المالية للكشف عن وضعيتها المالية؛

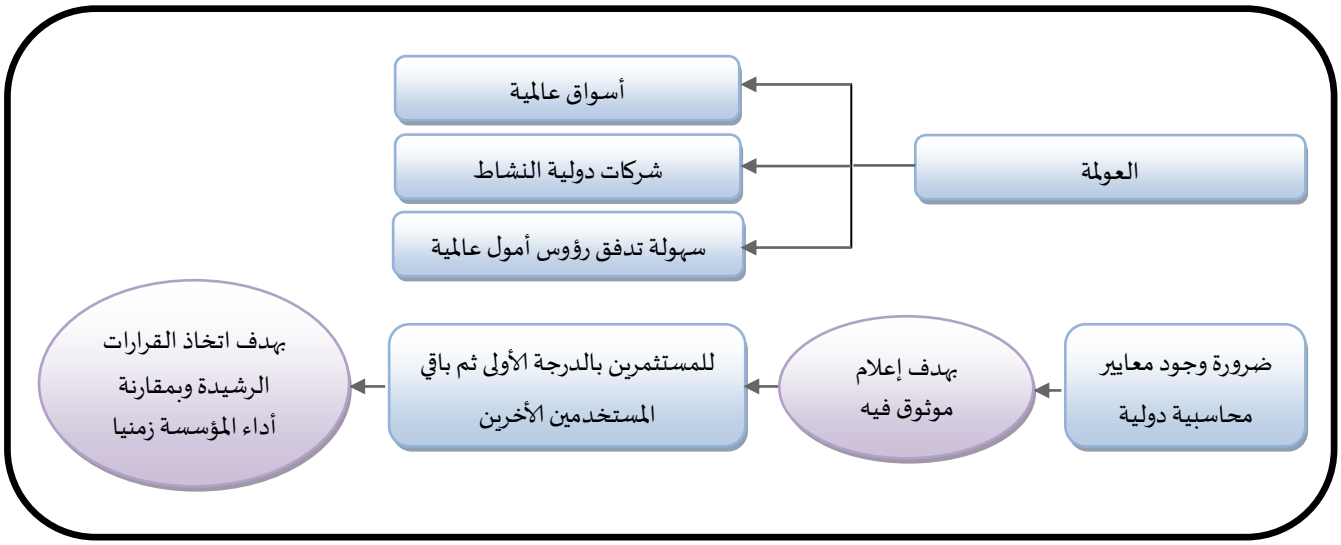
✓ الاهتمام المتزايد للمنظمات المحاسبية في تحقيق أكبر قدر من التناسق والتجانس في الطرق والأساليب المحاسبية؛

✓ تغيرات في أنظمة النقد الدولية (العملات الأجنبية وسعر التبادل بين الدول العالم والشركات)؛

✓ تعاظم قوة الشركات متعددة الجنسيات لتشمل أنحاء المعمورة، سواء كان ذلك عن طريق إنشاء فروع لها في الأقاليم والدول، أو السيطرة على شركات تابعة.

ويمكن توضيح أسباب ظهور المعايير المحاسبية الدولية من خلال الشكل التالي:[1]

الشكل رقم (1- 1): دو افع لظهور المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: مريم بن يوسف، **امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية - الأحداث اللاحقة نموذجا**، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 04/العدد 02، 2020، ص55

2- أهمية معايير المحاسبية الدولية

تكمن أهمية المعايير المحاسبية في الدور الذي تلعبه في تعزيز الشفافية والكفاءة في الأسواق المالية حول العالم، من خلال الحصول على كشوفات مالية تتضمن معلومات محاسبية تتصف بالثبات والموثوقية من شأنها أن تساعد المستثمرين وغيرهم من المشاركين في السوق من اتخاذ قرارات رشيدة، فهي ضرورية للأسباب التالية:[2]

✓ التوافق والاتساق مع أفضل الممارسات المحاسبية في عمومها، فضلا عن تحسين الاتساق والمقابلة والمقارنة فيما يتعلق بالكشوف والقوائم المالية نتيجة لتوافر المتطلبات التفصيلية والإرشادات ذات العلاقة الواردة في ثنايا كل معيار؛

✓ توفير معلومات شاملة عن التكاليف والتي من شأنها أن تدعم الإدارة على أساس النتائج؛

✓ تتماشى مع متطلبات العولمة وتخدم أغراض الشركات المتعددة الجنسيات؛

(1) مريم بن يوسف، **امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية - الأحداث اللاحقة نموذجا**، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 04/العدد 02، 2020، ص55

(2) فياض حمزة محمد رملي، **أهمية معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تفعيل وتطوير نظام المحاسبة الحكومية**، مجلة المصرفي، العدد 89، 2018، ص35

- ✓ اتخاذ القرارات الرشيدة المتعلقة بعملية تزويد المنشأة بالموارد أو الدخول معها في صفقات مالية؛
- ✓ إظهار كيفية قيام المنشأة بتمويل أنشطتها وكيفية مواجهتها لمتطلباتها النقدية؛
- ✓ الإظهار بشفافية للمركز المالي للوحدة والتغيرات في المركز المالي؛
- ✓ تحقيق الأهداف الضريبية بين الدول الأعضاء وتقلص من احتمالات حدوث الازدواج الضريبي؛
- ✓ مفيدة في تقييم إدارة الوحدة من ناحية التكاليف والخدمات والفاعلية حيال الإنجاز، فضلا عن السماح للمستخدمين بتقييم وإجراء المقارنات مع شركات أخرى محلية ودولية؛
- ✓ سهولة إجراء التحليل المالي في الشركات وإجراء المقارنات مع شركات أخرى محلية ودولية؛
- ✓ تشجيع الاستثمار بكافة أشكاله ولاسيما الدولي منه، كما أن التوجه نحو تبني معايير المحاسبية الدولية من شأنه طمأنة المستثمرين الخارجين والمحليين من خلال الاعتماد عليها في القياس المحاسبي، واحتساب الأرباح وإعداد القوائم المالية.

المطلب الثالث: مراحل إعداد وتطوير معايير المحاسبية الدولية

يتم إعداد وتطوير المعايير المحاسبية الدولية من خلال عملية تشاور دولية التي تشمل الأفراد والمنظمات المهتمين من جميع أنحاء العالم الذين يعملون على البحث حول دراسة المشاكل المحاسبية المعاصرة لإيجاد الحلول والمعالجات المناسبة لها، حيث تمر الإجراءات القانونية لإعداد وتطوير المعايير المحاسبية الدولية بستة مراحل أساسية، والمتمثلة فيما يلي[1]:

1- وضع جدول الأعمال

يعقد مجلس معايير المحاسبية الدولية إجتماعاته لمناقشة الخطط والبرامج المستقبلية لتطوير المعايير مستقبلية أو مراجعة قائمة كل خمس سنوات، حيث يأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في الاعتبار مايلي:[2]

- ✓ أهمية المعلومات لمستخدميها وموثوقية المعلومات التي يمكن توفيرها؛
- ✓ ما إذا كانت الإرشادات الحالية متوفرة؛
- ✓ إمكانية زيادة فرض التقارب المحاسبي؛
- ✓ جودة المعايير التي يتم تطويرها.

وفي إطار إعداد جدول الأعمال المستقبلي للمجلس فإنه يطلب من موظفيه تحديد ومراجعة وإثارة القضايا التي قد تستدعي اهتمام المجلس، كما قد تنشأ قضايا جديدة نتيجة لتغير الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية. كما يتطلب على مجلس معايير المحاسبة او لجنة التفسيرات النظر فيما إذا كان يجب تطوير وإضافة مشروع إلى البرنامج الخاص بالمعايير وتقييمه حسب مجموعة من العوامل أو المعايير نذكر منها ما يلي:[3]

---

(1) بركم زهير، **مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبية الدولية**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2019، ص 40- 47

(2) Manu Kohli, Rinky Kohli, Vijay Lakra, **A study International Standard & Indian Accounting Standard**, International Research Journal of Management Sociology & Humanity, vol8, issue2, 2017, p5

(3) IFRS Foundation, **Due Process Handbook**, International Accounting Standars Board and IFRS Interpretations Committee, 2020, p27

- ✓ ما إذا كان هناك نقص في طريقة أنواع معينة من الأنشطة أو المعاملات في التقارير المالية؛
- ✓ أهمية الأمر بالنسبة لمن يستخدمون التقارير المالية؛
- ✓ أنواع الكيانات التي يحتمل أن تتأثر بأي مقترحات.

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بمناقشة المشاريع المحتملة وقراراته بإعتماد على مشاريع جديدة وذلك من خلال الاجتماعات العامة للمجلس، وقبل الوصول إلى هذه القرارات على المجلس أن يشاور المجلس الاستشاري والمنتدى الاستشاري لمعايير المحاسبة (ASAF)، بإضافة إلى هيئات إعداد المعايير المحاسبية.

2- التخطيط للمشروع

عند النظر في إضافة موضوع ما إلى جدول الأعمال، يقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما إذا كان سيقوم بإجراء المشروع لوحده أو بالاشتراك مع هيئة أخرى لإعداد المعايير المحاسبية مع إتباع نفس الإجراءات القانونية الخاصة بكل حالة.

بعد النظر في طبيعة القضايا ومستوى الاهتمام بين المكونات، يجوز للمجلس الدولي لمعايير المحاسبة إنشاء مجموعة عمل في هذه المرحلة وسيتم اختيار فريق المشروع للمشروع، ويضع مدير المشروع خطة مشروع تحت إشراف مديري الموظفين الفنيين وقد يضم فريق المشروع أيضا موظفين من واضعي معايير المحاسبة الآخرين، حسبما يراه مجلس معايير المحاسبة الدولية مناسبا.[1]

3- إعداد ونشر ورقة المناقشة

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار ورقة النقاش يمثل تحليلا ورؤى جماعية للمجلس عن أي موضوع رئيسي جديد لشرح القضية والتماس التعليقات في وقت مبكر من قبل الأطراف المهتمة والتي يمكن أن تساعد في اتخاذ قرار بشأن إضافة إي مشروع ما للبرنامج الخاص بإعداد المعايير، عادة ما تشمل ورقة النقاش ما يلي:

- ✓ نظرة شاملة عن هذه القضية؛
- ✓ المقاربات المحتملة لمعالجة هذه القضية؛
- ✓ الآراء الأولية لأصحاب ورقة النقاش أو مجلس معايير المحاسبة؛
- ✓ كما تشمل على دعوة لتقديم التعليقات.

قد تنجم أوراق المناقشة إما عن:[2]

- ✓ مشروع بحث يتم إجراؤه بواسطة جهة أخرى واضعة للمعايير محاسبية، فإنه سيتم مناقشة القضايا المتعلقة بورقة المناقشة في اجتماعات المجلس الدولي لمعايير المحاسبة، ويتطلب نشر مثل هذه الورقة تصويتا بالأغلبية البسيطة من قبل المجلس الدولي لمعايير المحاسبة.
- ✓ أما إذا تضمنت ورقة المناقشة الآراء الأولية للمؤلفين الآخرين، يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بمراجعة مسودة ورقة المناقشة للتأكد من أن تحليلها هو أساس مناسب لدعوة الجمهور إلى التعليقات.

4- مرحلة إعداد ونشر مسودة العرض

(1) Conor Foley, B. Comm, MAcc, ACA, Dip IFR, **The Standard Process of International Financial Reporting Standards by the International Accounting Standards Board (IASB)**, Certified Public Accountants, 2018, p3

(2) Manu Kohli, Rinky Kohli, Vijay Lakra, **Op- cit**, p5

تعتبر مسودة العرض خطوة إلزامية في الإجراءات القانونية الواجبة ، على عكس ورقة المناقشة، وذلك قبل إصدار أي معيار جديد أو إجراء تعديل على معيار قائم، فإنها تعتبر كالوسيلة الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من أجل التشاور مع الجمهور.

يبدأ تطوير ونشر مسودة العرض عندما يأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في الاعتبار مايلي:[1]

- ✓ تحديد القضايا الجوهرية التي برزت خلال فترة التعليق على أي ورقة مناقشة؛
- ✓ القضايا على أساس أبحاث الموظفين والتوصيات؛
- ✓ الاقتراحات المقدمة من المجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمجموعات الاستشارية وواضعي معايير المحاسبة.

بعد حل القضايا الناشئة في اجتماعاته، يوجه المجلس الدولي لمعايير المحاسبة الموظفين إلى صياغة مسودة العرض التي تحتوي على متطلبات حول الاعتراف والقياس والإفصاح، كما قد تتضمن إرشادات التطبيق الإلزامية والإرشادات التنفيذ، وعندما تكتمل المسودة يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بتصويت عليها لنشرها إلى الجمهور للتعليق عليها.[2]

بعد انتهاء مدة التعليقات، يقوم المجلس بدراسة ومراجعة رسائل التعليقات الواردة من مختلف الأطراف (المستخدمين ومعدي القوائم المالية والمدققين والهيئات المهنية)، كما يجوز للمجلس الدولي لمعايير المحاسبة استكشاف القضايا بشكل أكبر عن طريق إجراء زيارات ميدانية أو ترتيب جلسات استماع عامة، وعندما يتوصل المجلس الدولي لمعايير المحاسبة إلى اتفاق عام بشأن المسائل الفنية في المشروع ودراسة الآثار المحتملة للمعيار الجديد، يقدم الفريق ورقة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية تتضمن:[3]

- ✓ تلخيصا للخطوات التي اتخذها مجلس الإدارة في إعداد وتطوير المعيار، بما في ذلك ملخص للوقت الذي ناقش فيه المجلس المشروع في الإجتماعاته؛
- ✓ إعادة تأكيد ان امكن على سبب الذي جعل المجلس يقرر بأنه من غير الضروري اعتماد على مجموعة استشارية أو لإجراء بحث الميداني؛
- ✓ تقييم ما إذا كان من الممكن الانتهاء من المقترحات، أم يجب إعادة عرضها.

5- إعداد ونشر المعايير

يتم إعداد وتطوير معيار من خلال اجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية، وذلك بعدما ينظر إلى التعليقات الواردة على مسودة العرض، لتم عرضها على الموقع الويب، وبعد حل المشكلات الناشئة عن مسودة العرض، ينظر المجلس الدولي لمعايير المحاسبة فيما إذا كان ينبغي عليه الكشف عن مقترحاته المنقحة للتعليق العام، فإذا قرر نشر المقترحات لجولة أخرى من التعليقات في اجتماع مجلس، فأنهم يتبعون نفس الإجراءات القانونية المعمول بها في مسودة العرض، مع إعداد المجلس ملخصا للمشروع وبيانا للتعليقات وتقديمها مباشرة لأولئك الذين قدموا تعليقات على مسودة العرض، أما في حالة اقتنع المجلس بالنتيجة المتوصل إليها في القضايا المطروحة في

(1) Manu Kohli, Rinky Kohli, Vijay Lakra, **Op- cit**, p6
(2) Conor Foley, B. Comm, MAcc, ACA, Dip IFR, **Op- cit**, p4
(3) IFRS Foundation, **Op- cit**, p32

مسودة العرض، فإنه يكلف الموظفين بصياغة المعيار مع نشر أي مخلص للمشروع وبيان التغذية العكسية وأي تحليل للآثار الناتجة.[1]

6- ما بعد الإصدار المعيار

بعد إصدار معيار المحاسبة الدولي، يعقد أعضاء وموظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية اجتماعات منتظمة مع الأطراف المعنية، بما في ذلك هيئات وضع المعايير الأخرى، من أجل المساعدة في فهم القضايا غير المتوقعة المتعلقة بالتطبيق العملي والتأثير المحتمل للنصوص المعيار، كما تعزز مؤسسة معايير المحاسبة أيضا بتشجيع الأنشطة التعليمية لضمان الانسجام في تطبيق المعايير الدولية، وبعد مرور فترة من تطبيق المعيار، يطلب من المجلس الدولي لمعايير المحاسبة مراجعة لكل معيار دولي جديد أو تعديل رئيسي لمعيار قائم من خلال الدراسة في:[2]

- ✓ التغييرات في بيئة التقارير المالية والمتطلبات التنظيمية،
- ✓ التعليقات التي أدلى بها كل من المجلس الاستشاري، ولجنة تفسيرات المعايير الدولية، وواضعو المعايير والجهات المكونة حول جودة المعايير الدولية.

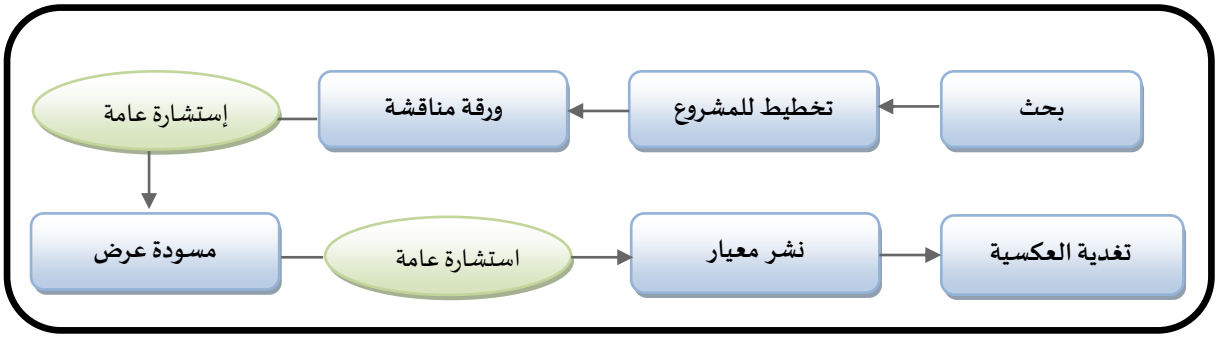
كما قد تؤدي المراجعة إلى إضافة بنود إلى جدول أعمال المجلس الدولي لمعايير المحاسبة، ويجوز لمجلس معايير المحاسبة الدولية أيضا أن يواصل المشاورات عن طلب المعلومات وأدلة أخرى طوال فترة تنفيذ المعايير الدولية أو التعديل فيها، كالقيام بـ:[3]

- ✓ تحليل القوائم المالية أو معلومات المالية أخرى؛
- ✓ مراجعة الأعمال الأكاديمية والأبحاث ذات الصلة بتنفيذ المعيار موضوع المراجعة؛
- ✓ الدراسة الاستقصائية والحوارات والاستشارات الأخرى مع الأطراف ذات الصلة.

وعندما ينتهي المجلس من مداولاته يعرض نتائجه في تقرير عام، كما يمكن أن يحدث المجلس تعديلات طفيفة على معيار، أو إعداد مقترح جدول أعمال لمراجعة أوسع للمعيار، علما أنه ليس من الضروري أن تؤدي مراجعة ما بعد التنفيذ إلى أي تغييرات على المعيار.

ويمكن توضيح إجراءات صياغة وإعداد المعيار المحاسبي وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (1- 2): مراحل إعداد وصياغة المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: من أعداد طالب بناءا على معطيات السابقة

(1) Manu Kohli, Rinky Kohli, Vijay Lakra, **Op- cit**, p6
(2) Conor Foley, B. Comm, MAcc, ACA, Dip IFR, **Op- cit**, p5
(3) IFRS Foundation, **Op- cit**, p37

المبحث الثاني: مدخل للنظام المحاسبي المالي (SCF)

في ظل الانفتاح نحو العالم الخارجي وسعيا لمواكبة التطورات الاقتصادية العالمية، قامت الجزائر بتبني مشروع النظام المحاسبي المالي الذي يعتبر أفضل خيار اتخذته لتحسين نظامها، والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح المحاسبي، حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على المعايير المحاسبية الدولية (IFRS -IAS)

وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث تناول مفاهيم عامة فيما يخص تبني النظام المحاسبي المالي وأهدافه، بالإضافة إلى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي

هناك أكثر من تعريف للنظام المحاسبي يمكن ان نذكر منها ما يلي:

- المحاسبة المالية هي مجموعة القواعد والإجراءات التي تحكم طرق تبويب وتسجيل وتحليل مختلف العمليات المالية الخاصة بنشاط المؤسسة، بهدف الوقوف على نتائج أعمالها، وتحديد مركزها المالي في نهاية كل دورة مالية معينة.[1]
- كما يعرف على انها مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها، ويهدف قانون المحاسبة الجديد إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعي في صلب النص القانوني بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه.[2]
- عرفتها المدرسة الفرنسية للمحاسبة المالية على أنها "نظام معلومات يقدم بيانات موثقة تتعلق بالمؤسسة، ويقدم معلومات واضحة ودقيقة ذات شفافية تعبر عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة، وهذا لتقديمها إلى مستخدميها بهدف الاطلاع على الوضع المالي وتقييم أداء المؤسسة".[3]
- كما تعرف المحاسبة المالية بأنها "نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، ثم عرض قوائم تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[4]

وفي الأخير يمكن تعريف النظام المحاسبي على أنه نظام يشمل مجموعة من المبادئ والقواعد و الإجراءات التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، بهدف تمكين الوحدة الاقتصادية من تحديد كل من الإيرادات

---

(1) لعياشي نور الدين، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)**، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، 2018، ص27

(2) كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS/IAS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا، العدد السادس، جامعة حسيبة بن بوعلي، جامعة الشلف، الجزائر، 2009، ص 26.

(3) Anne-Marie Bouvier, Charlotte Disel, **Introduction à la comptabilité**, Dunod, Paris, 2008, p06

(4) الجريدة الرسمية، العدد رقم 74، **القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجزائر، 2007، المادة 3، ص 03

والتكلفة حصول عليها، ومن ثم استخراج النتيجة وتبيان المركزها المالي في نهاية السنة المالية، ويتضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة من الخصائص يمكن ذكرها في العناصر التالية:[1]

- ✓ معد لمصلحة المستثمرين بالدرجة الأولى، من خلال توفير كل المعلومات المالية والغير المالية حول المؤسسة ووضعيتها في السوق، وذلك من أجل اتخاذ القرارات المناسبة؛
- ✓ تفوق الجوهر على الشكل؛
- ✓ إدخال مفهوم القيمة الصحيحة التي تعوض التكلفة التاريخية في تقييم الأصول والخصوم؛
- ✓ التقارب بين الممارسات المحاسبية المحلية والعالمية، وكذا التمكن من إصدار معلومة دقيقة تساهم في إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

المطلب الثاني: أسباب وأهداف النظام المحاسبي المالي

أولا: أسباب إعتماد الجزائر على نظام محاسبي جديد

اعتمدت الجزائر على غرار العديد من الدول، إلى إستراتيجية تهدف لتبني معايير المحاسبة الدولية نتيجة لعدم ملائمة ومسايرة المخطط المحاسبي الجزائري للمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الناتجة عن التحولات الجديدة التي تعيشها الجزائر،[2] فسعت من خلال ذلك إلى انخراط في مسار لإصلاحات جذرية لنظامها المحاسبي لهدف تقليص الفجوة بين الممارسة المحاسبية الوطنية والممارسة المحاسبية الدولية، الأمر الذي أدى بها إلى الإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي المكيف مع المعايير المحاسبية الدولية، نورد البعض منها فيما يلي:

1- الأسباب الخارجية

من أهم الأسباب الخارجية نذكر:[3]

- ✓ يعتبر تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي استجابة لمتطلبات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC)؛
- ✓ ظهرت في عدة بلدان، احتياجات إضافية في التمويل القطاع الخاص وذلك بعد تحول مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛
- ✓ عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسة لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط، بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية العالمية؛
- ✓ يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛

---

(1) نوارة محمد، مليكة حفيظ شباكي، **مدى توافق الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم واحد**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- دراسات اقتصادية، المجلد 02، العدد 10، 2016، ص56

(2) رفيق يوسفي، **دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية، الجزائر، 2016، ص20

(3) جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011، ص ص 10-11.

- ✓ يتطلب عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية الإمتثال بمعايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية، لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث أعداد القوائم المالية؛
- ✓ يمس الاختيار الدولي الذي يقرب ممارساتنا المحاسبية بالممارسات العالمية، والذي يسمح بالعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛
- ✓ تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهتم المحاسبة الدولية بشكل عام وخاصة القياس والتقييم والعرض والإفصاح؛
- ✓ يستلزم نمو حركة الاستثمارات المالية توحيد الممارسات المحاسبية عبر دول مختلفة، وقصد حماية هذه الاستثمارات في أية دولة، بحيث يتطلب ذلك أن تتوافر للمستثمرين قوائم مالية أعدت وفق المعايير المحاسبة الدولية (IAS/ IFRS)، وذلك لتسهيل النقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي لشركات متعددة الجنسيات، بغض النظر عن الجهة التي تنتمي إليها الدولة المصدرة لهذه المعلومات.

2- الأسباب الداخلية:[1]

- ✓ يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، في حين لا يستجيب إلى احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر؛
- ✓ تبني النظام المحاسبي المالي جاء نتيجة للتغيرات التي حدثت على الساحة الاقتصادية للبلاد، كالتوجه من اقتصاد الاشتراكي نحو اقتصاد السوق والشراكة؛
- ✓ يتعلق بالمؤسسات الصغيرة، ويتخلص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة؛
- ✓ التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- ✓ سد الثغرات التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني؛
- ✓ الحاجة إلى معلومة المحاسبية ومالية ذات نوعية تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية وعلى مستوى المتعامل معها (المستثمرين، المقرضين،.....إلخ)؛
- ✓ إيجاد إطار محاسبي يتميز بمجموعة من الأدوات المهيكلة في شكل مبادئ أساسية مرتبطة مع بعضها البعض، حتى يسمح بالتوحيد والتنسيق المحاسبي؛
- ✓ لإعطاء صورة صادقة وحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسات، يجب تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني عند تسجيل العمليات، وهذا ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

---

(1) قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، المجلد 10، العدد 10، 2012، ص 272.

ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية اعتماد النظام المحاسبي المالي في تكييف الممارسة المحاسبية مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، وخدمة أغراض المستثمرين من خلال سياسات الإفصاح والشفافية في عرض البيانات المالية، ويمكن إبراز أهم أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية:[1]

- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- ✓ الاستفادة من تجارب الدول في تطبيق هذا النظام؛
- ✓ الاستفادة من مزايا هذا النظام من ناحية تسيير المعاملات المالية، المحاسبية والمعالجات المختلفة؛
- ✓ تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر، من خلال تجنيبه مشاكل الاختلاف في الطرق المحاسبية؛
- ✓ العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- ✓ محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف المؤسسات الأجنبية؛
- ✓ تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى منظمات المالية والتجارية العالمية؛
- ✓ العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات؛
- ✓ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية، ومستويات الأداء للمؤسسة؛
- ✓ مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- ✓ المساعدة على نمو ومردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.
- ✓ استفادة الشركات متعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛
- ✓ يسمح بتسجيل بطريقة موثوقة وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.[2]

وسعيا منها لإنجاح الأهداف التي وضع من أجلها النظام المحاسبي المالي تميز هذا الأخير بأربع استحداثات تتمثل في :[3]

- ✓ **الإستحداث الأول**: يمس الاختيار الدولي الذي يقرب ممارسات المحاسبية العالمية بممارساتنا، والذي سيسمح للمحاسبة بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛

---

(1) لعياشي نور الدين، **مرجع سبق ذكره** 2018، ص 38-39

(2) مراد آيت محمد، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"**، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2009، ص5

(3) حولي محمد، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2017، ص175

✓ **الاستحداث الثاني:** يتعلق بالإعلان بصفة أكثر وضوحا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقديمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات؛

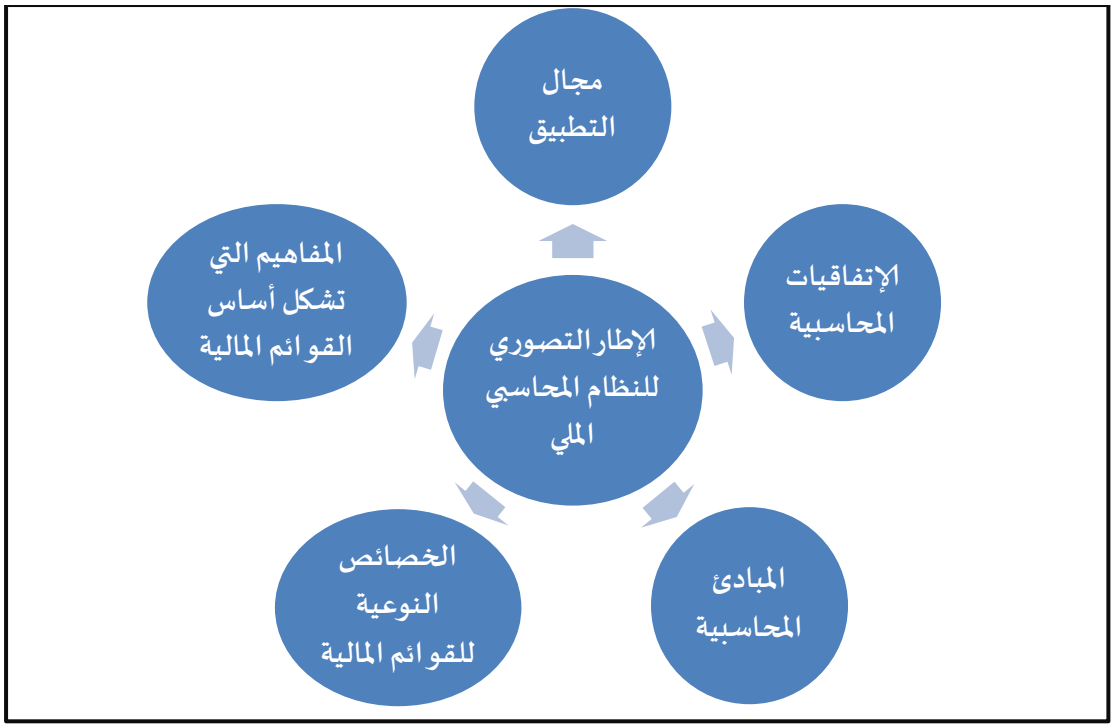
✓ **الإستحداث الثالث:** ينص على أن النظام المحاسبي المالي قد أخذ على عاتقه احتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، الأمر الذي يسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات وتمكن من إجراء المقارنات وإتخاذ القرارات؛

✓ **الإستحداث الرابع:** يتعلق بالكيانات الصغيرة، ويتخلص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.

المطلب الثالث: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

لقد جاء النظام المحاسبي المالي بإطار تصوري للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها، كما يعتبر من الإضافات الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ولقد تم تعريفه بأنه يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل[1]، ونشير إلى أن هذا الإطار التصوري للنظام المحاسبي مستمد من النظام الأنجلوساكسوني للمحاسبة الأمريكية[2]، ويمكن تمثيل الإطار التصوري الذي جاء به النظام المحاسبي المالي حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (1- 3): الإطار التصوري وفق النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على قانون 07-11 والمرسوم التنفيذي رقم 08-156

(1) الجريدة الرسمية، العدد رقم 74، مرجع سبق ذكره، المادة 7، ص 04

(2) Bernard Colasse, **, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit**, Economica, Paris, 2000, p 93

أولا: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

يشمل مجال التطبيق النظام المحاسبي المالي الكايانات الآتية:[1]

- كل شخص طبيعي ومعنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها؛
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية أو الغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات مكررة؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- يمكن للكيانات الصغيرة أن تمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى بمحاسبة الخزينة وتتضمن وضعية السنة المالية، حسابات النتائج للسنة المالية وجدول تغيرات الخزينة خلال السنة المالية، وذلك خلال سنتين متتاليتين وأن لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الأسقف التالية:[2]

الجدول رقم (1- 1): الكيانات الصغيرة الملزمة بمسك محاسبة مالية مبسطة

النشاط المؤسسة	الرقم الأعمال	عدد المستخدمين
التجارية	10 ملايين دينار	9 أجراء يعملون ضمن الوقت كامل
الإنتاجية أو الحرفية	6 ملايين دينار	9 أجراء يعملون ضمن الوقت كامل
الخدماتية أو الأنشطة الأخرى	3 ملايين دينار	9 أجراء يعملون ضمن الوقت كامل

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على: الجريدة الرسمية، العدد 19، قرار مؤرخ 26-07-2008، **التضمن تحديد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على المؤسسات الصغيرة**، 2008، ص 92

كما يستثنى من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:[3]

- الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية أو الحكومية كالجامعات والمستشفيات، الإدارات المحلية وغيرها؛
- الكيانات الصغيرة ذات النشاط التجاري أو الإنتاجي والحرفي أو الخدمات ونشاطات أخرى، الخاضعة للمحاسبة المالية البسيطة.

(1) الجريدة الرسمية، العدد رقم 74، **مرجع سبق ذكره**، المادة 4، ص 04

(2) الجريدة الرسمية، العدد رقم 19، **المؤرخ في 26-07-2008، المتضمن تحديد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بفرض مسك محاسبة مالية مبسطة**، المادة 2، ص 92

(3) الجريدة الرسمية، العدد رقم 74، **مرجع سبق ذكره**، المادة 2، ص 04

ثانيا: الاتفاقيات المحاسبية

يعتمد النظام المحاسبي المالي على فرضيتين أساسيتين هما:

1- محاسبة الالتزام: يعني أنه يجب تسجيل المعاملات عند الالتزام بها، وعندما ينشأ الحق أو الدين، وهو عكس تماما في المحاسبة المالية المبسطة أو ما يعرف بمحاسبة الخزينة التي تطبق على المؤسسات الصغيرة، حيث لا يتم تسجيل المعاملات إلا عند حدوث تدفق النقدي، أي أنه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية التي تخصها.[1]

أي أن التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية والمالية تتم عندما تلتزم المؤسسة بها، أي بمجرد نشوء العملية وحدوثها دون انتظار التدفق النقدي المقابل لها (دفع أو تحصيل)،

2- محاسبة الاستمرارية: تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.[2]

بمعنى تعد المؤسسة قوائمها المالية في نهاية كل دورة مالية استنادا إلى مفهوم الدورية، وبالتالي يجب الإفصاح عن أي أمور تتعلق بعدم قدرتها على الاستمرار من خلال الملاحظات (الظروف والأسباب)، وفي حالة ما تبين للإدارة أن المؤسسة غير قادرة على الاستمرار فيجب عدم إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية، وإنما يتم إعدادها على أساس تغير كيفية إعدادها على أساس تغير في كيفية وقواعد قياس وتقييم الأصول الثابتة والالتزامات وكذا التسويات الجردية.[3]

ثالثا: المبادئ المحاسبية:

يعتبر المبدأ المحاسبي عبارة عن قاعدة أو قانون عام يجب الإلتزام به في التطبيق العملي وفيما يلي مبادئ المحاسبة المفروضة لإعداد القوائم المالية:

1- مبدأ أسبقية الو اقع الاقتصادي على الشكل القانوني: ويقصد به أن جميع المعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة ينبغي أن تأخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي في تسجيلها ضمن ذمة المؤسسة، أو ما يمكن أن تدره هذه التعاملات من منافع الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة بدلا من شكلها القانوني، كالإيجار التمويلي الذي يندرج ضمن ممتلكات المؤسسة بالرغم من عدم توفر شرط الملكية.[4]

---

(1) سعيداني محمد السعيد، **الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة و أثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائري**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2018، ص 141

(2) الجريدة الرسمية، العدد رقم 27، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11**، المادة 7، ص 11

(3) مفتاح حمزة، **تأثير الإنحراف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية على درجة الإفصاح في القو ائم المالية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، جزائر، 2020، ص 79

(4) Oueld Amer Smail, **La Normalisation Comptable en Algerie: Presentation du nouveau system comptable financier**, revue des sciences Economique et de Gestion, volume 10, N° 10, 2010, p 32

2- مبدأ اتساق أو الثبات: يقصد به تطبيق نفس الطرق المحاسبية في الدورات السابقة حاليا ومستقبلا، ذلك لأن انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يتطلب بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

3- مبدأ الحيطة والحذر: يقصد به تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى التضخيم للأموال والدخل أو تقليل في الإلتزامات والمصروفات بشرط أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتوجات ولا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء، ولا يؤدي تطبيقها إلى تكوين إحتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.[1]

4- مبدأ عدم المقاصة: لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتائج، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، والهدف من هذا المبدأ هو منع فقدان المعلومة المالية لقيمتها.

5- مبدأ الدورة المحاسبية: عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة واحدة حيث تبدأ في 01-01-ن وتنتهي في 31-12-ن، غير أنه يمكن للمؤسسة وضع تاريخ لإقفال دورتها المالية مخالف عن تاريخ 31-12-ن إذا كان نشاطها استثنائي مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة الميلادية، أي أنه في الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهر.[2]

6- مبدأ صورة الصادقة: يجب أن تستجيب القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة، والصورة الصادقة تتضمن احترام القواعد والمبادئ المحاسبية بإعطاء المعلومات الملائمة عن الوضعية المالية والأداء المالي وسيولة الخزينة، وفي حالة كانت المعلومات غير ملائمة وتأثر على الصورة الوضعية المالية للمنشأة، لابد من الإشارة إليها ذلك من خلال ملاحق الكشوف المالية.

7- مبدأ الوحدة الاقتصادية: تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ومنتوجاته وأصول وخصوم وأعباء ومنتوجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه

8- مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند معاينتها، دون الأخذ في الحسبان أثر التغيرات في الأسعار[3]، إلا أن كثير من الباحثين يرون أن التمسك الدائم بهذا المبدأ من قبل المحاسبين يشكل في النهاية الأمر قيدا على ملائمة البيانات المحاسبية لعملية اتخاذ القرارات خصوصا في الفترات المالية التي ترتفع فيها معدلات التضخم الاقتصادي.[4]

---

(1) الجريدة الرسمية، العدد رقم 27، **مرجع سبق ذكره**، المادة 14، ص 12

(2) علي عزوز، متناوي محمد، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، مداخلة مقدمة ضمن فعالية الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، جانفي 2010، ص 03

(3) Ratiba Aoudjit, **Le systèm comptable financier**, ENAG édition, Algérie, 2012, p 57

(4) حواس صلاح، **المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي –SCF-**، الجزائر، 2012، ص 08

9- مبدأ الأهمية النسبية: يقصد بهذا المبدأ يعطي هذا إعطاء الأهمية النسبية في تصنيف المعلومات، فيجب على الكشوف المالية أن تبرز كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها وتساهم في إعطاء الصورة الصادقة عن نشاط المؤسسة، ويمكن للمعايير المحاسبية أن لا تطبق على العناصر الأقل أهمية.[1]

10- مبدأ الاستقلالية الدورات: حسب هذا المبدأ فإنه من الضروري إسناد التدفقات المالية المتعلقة بعدة دورات إلى الدورة المالية التي تخصها، بمعنى أن نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورات السابقة لها واللاحقة لها، فكل دورة تتحمل مصاريفها وإيراداتها الخاصة بها.[2]

11- مبدأ الوحدة النقدية: وفق لهذا المبدأ، فإن جميع المؤسسات التي تمارس نشاطها داخل الوطن وتخضع لقوانينه، هي ملزمة بتسجيل تعاملاتها وتقديم القوائم المالية بالعملة الوطنية، وتحول العمليات المدونة بالعملية الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.[3]

12- مبدأ القيد المزدوج: تحرر التسجيلات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج بحث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين إثنين أو أكثر، أحدهما يكون مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات بحيث يجب أن يكون المجموع المدين يساوي المجموع الدائن.

رابعا: الخصائص النوعية للقوائم المالية

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، أي يجب أن تمتاز بالخصائص التالية:

1- الملائمة: تتمثل الملائمة في مدى تمكن مستعملي المعلومات من التنبؤ بأحداث مستقبلية، واتخاذ القرار على أساس معلومات لأحداث في الماضي أو الحاضر من نفس الطبيعة وهذا في الوقت المناسب لتكون مفيدة، وبعبارة أخرى يمكن القول أن للمعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمين في حالة تأكيد أو تغير الاحتمالات بالنسبة للنتائج المتوقعة.[4]

2- أساس الاستحقاق: ان القوائم المالية المعدة على أساس تعلم المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية بل وتعلمهم كذلك على الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل نقدية سيتم استلامها في المستقبل.

3- القابلية للفهم: هي خاصية ضرورية في المعلومات الواردة في القوائم المالية وتعني القدرة على الفهم المباشر من قبل المستخدمين، هذا يفترض ان المستخدمين لديهم مستوى مقبول من المعرفة في الأعمال والأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبية وان لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.

---

(1) الجريدة الرسمية، العدد رقم 27، **مرجع سبق ذكره**، المادة 11، ص 12

(2) حنيفة بن ربيع، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS)**، دار هومة، الجزائر، 2010، ص35

(3) لعياشي نور الدين، **مرجع سبق ذكره**، ص 37

(4) علي عبد الصمد عمر، **حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**، دار هومة، الجزائر،2017، ص200

4- المصداقية: نقول أن المعلومات ذات مصداقية في حالة إنعدامها من الأخطاء المادية والتحريفات في القوائم المالية وتتسم الحسابات بالمصداقية إذا عكست الواقع الاقتصادي للمؤسسة بدقة، وإذا طغى الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني تكون المعلومة تمتاز بما يلي:

1-4 الحياد: بمعنى المعلومات المتواجدة في القوائم المالية يجب ان تكون محايدة خالية من تحيز، ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة عرض المعلومات تؤثر على صانع القرار أو الحكم بتحقيق نتيجة محددة سابقا.

2-4 الدقة: يقصد في مدى صحة المعلومات ودرجة خلوها من التقريب أو الخطأ في عرض الأحداث التي تعني بها هذه المعلومات نتيجة للتأخر أو لبس في الفهم أو التفسير أو الخطأ نتيجة:

- ✓ عملية قياس غير دقيقة للبيانات واستخدام طريقة غير دقيقة في جمعها؛
- ✓ الفشل في اتباع طريقة سليمة لإعداد بيانات في صورة معلومات؛
- ✓ فقدان أجزاء من البيانات أو ترك بعضها دون تسجيلها؛
- ✓ استخدام ملف خاطئ لحفظ المعلومات أو التزويد المعتمد في البيانات.

3-4 الموثوقية: تشير الموثوقية إلى المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيزي والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما يقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثله، وتتصف المعلومات بـ:

- ✓ خلوها من الخطأ المادي؛
- ✓ تكون محايدة؛
- ✓ تمثل بصدق المعاملات والأحداث الأخرى التي تقصد تمثيلها.

5- قابلية المقارنة: يقصد بها أن تعد المعلومات المحاسبية بإستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من عام لأخر ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، ويمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى.[1]

خامسا: المفاهيم التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية

تتمثل المفاهيم الأساسية في إعداد القوائم المالية الذي جاء بها النظام المحاسبي المالي في:

1- الأصول: هي تلك الموارد التي تخضع لرقابة المؤسسة عن أحداث ماضية والتي ينتظر أن تحقق منها مزايا ومنافع إقتصادية مستقبلية المتضمنة في الموجودات ومن المحتمل أن تساهم في الأصول، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، على شكل تدفقات نقدية أو أرباح المؤسسة.[2]

2- الخصوم: تشمل الخصوم الالتزامات الحالية والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد، وينتظر الحصول على منافع اقتصادية، حيث أن هذا التعريف لا يعتبر الأموال الخاصة

---

(1) إسماعيل علوي، عبد الحليم سعيدي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إرساء مبدأ للإفصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات والحد من الفساد المالي والمحاسبي**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012، ص 8

(2) Catherine Maillet, Anne le manh, **Les normes comptables internationales (IAS/IFRS)**,sup, Foucher, 5ème édition, Vanves, 2007, p 73

خصوما، كما تعتبر الخصوم خصوما جارية عندما يتوقع تسديدها خلال الدورة أو خلال 12 شهرا الموالية لتاريخ نهاية الدورة المحاسبية، أما باقي الخصوم فتصنف ضمن الخصوم غير الجارية.[1]

3-5 الأموال الخاصة: تتمثل في الفرق بين مجموع أصول المؤسسة مع مجموع خصومها، وتظهر الأموال الخاصة في الميزانية في جانب الخصوم من رغم أنها لا تعتبر خصوما واجبة الدفع.

4-5 الإيرادات: هي مضاعفة المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل مداخل أو مضاعفة الأصول أو تقلص الخصوم، ويكون آثارها ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتأنية من تقدمة حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة.[2]

5-5 الأعباء: تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو إنخفاض الأصول أو في شكل ظهور أو ارتفاع الخصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسائر القيمة، أي أن الأعباء تمثل إنخفاض المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية.

5-5 النتيجة الصافية: تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجوع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالي ونهايتها، ما عادا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات.[3]

المبحث الثالث: مدى تو افق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية

اعتمد معدو النظام المحاسبي المالي في الجزائر على المرجعية الدولية للمحاسبة متمثلة في معايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي، من خلال إصدار تشريعات ونصوص قانونية محددة للإطار التصوري، المبادئ والقواعد المحاسبية العامة لهذا النظام.

سنتناول في هذا المبحث مفهوم، مزايا وعوائق التوافق المحاسبي بالإضافة إلى مدى ارتباط النظام المحاسبي بالمعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: تو افق المحاسبي الدولي

قام العديد من الكتاب والباحثين بتقديم تعريفات مختلفة التي تشكل في مجموعها الإطار المفاهيمي للتوافق المحاسبي الدولي ومن هذه المفاهيم مايلي:

- أعتبر التوافق المحاسبي (Harmonisation) محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهو عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة الناتجة عن بيئات مختلفة، في شكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة مع بعضها البعض.[4]

---

(1) سعيداني محمد السعيد، مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014، ص 29

(2) بلخير بكاي، أسئلة وتمارين محلولة في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص 103

(3) شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص 24

(4) Obert Robert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Ed danord, Paris, 2008, p 91

- كما أعتبر التوافق المحاسبي على أنه مسار موجه لتعظيم انسجام (Compatibilité) التطبيقات المحاسبية بالحد من مستوى تغيراتها، على العكس من التقييس (Standardisation) الذي يعد بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد.[1]
- يعتبر التوافق (Harmonisation) مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية، يفيد الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية. ويتميز عن التوحيد (Normalisation) الذي يفترض أساسا توحيد كلي (Uniformisation) للقواعد المحاسبية، بمعنى توحيدها بشكل شامل على المستوى الدولي، وهو ما يعتبر أمرا مستحيلا وحتى غير نافع، مادامت المحاسبة جزء مكمل للمحيط الثقافي الذي تتميز به كل دولة.[2]
- كما يعرف التوافق على انه "يعني تطبيق معايير محاسبية مختلفة بطرق معينة بدلا من معيار واحد للجميع، وبعبارة أخرى فالتوافق هو العملية زيادة الانسجام النظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم وذلك عن طريق التخلص من الممارسات غير الضرورية الموجودة بينها"[3].
- وأعتبر التوافق المحاسبي أيضا على أنه تلك المحاولة الرامية لمزج عدة أنظمة محاسبية في مسار قادر على المزاوجة والتوفيق بين تطبيقات محاسبية مختلفة في هيكل منتظم، ولقد استنتج بأن كل من (التوافق-harmonie) و(التقييس-standardisation) هما خطوتين من مجموعة خطوات لمسار واحد قابل للتوقف في أي لحظة. وتتمثل باقي الخطوات في:[4]

✓ مقارنة مختلف الأنظمة المحاسبية بهدف تحديد الفروق؛
✓ مجهودات القضاء على الفروق -التوافق؛
✓ تشكيل مجموعة مترابطة من المعايير المحاسبية-التوحيد؛
✓ بلوغ حالة التوحد (Uniformité).

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن القاسم المشترك بينها تعتبر أن التوافق المحاسبي الدولي بأنه عملية سياسية تهدف إلى الحدّ من فروقات الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي، وذلك من أجل رفع مستوى تناسقها وقابليتها للمقارنة، وتشمل على اختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المتنوعة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق والاختلاف ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها البعض.

وبالرغم من أهمية التوافق المحاسبي الا انه لم يحظى بتحديد تصوري لمفهومه، إضافة للخلط أحيانا بينه وبين مفهوم التوحيد المحاسبي الذي يمكن تعريفه على أنه نظام محاسبي موحد على جميع المستويات (Uniformisation)، يتمثل مبادئه في تنسيق و تجانس المبادئ والمعايير والقواعد والإجراءات المحاسبية، بحيث يتم

(1) DELVAILLE Pascale, **l'Harmonisation comptable européenne en droit et en pratique**, thèse d'octorat, crefige-dauphine, Paris, 2001, p 23.

(2) محمد راضي عبد الكاظم، مبررات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في ظل التغيرات في البيئة العراقية، مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، المجلد10، العدد01، كلية الاقتصاد، جامعة الأنبار، العراق، 2018، ص06.

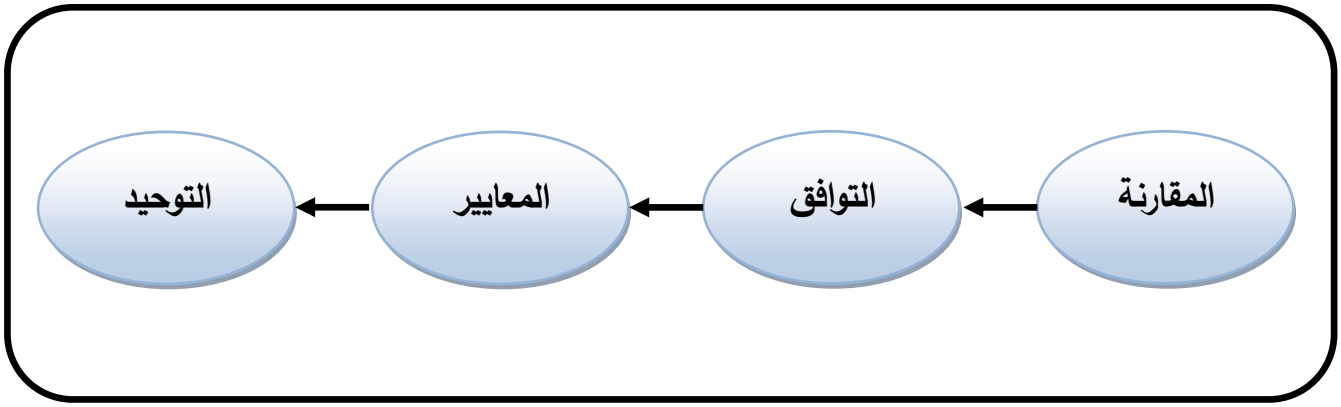
(3) نبيه عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الاطار الفكري والواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 2009، ص35.

(4) DELVAILLE Pascale, **Op- cit**, p 24.

العمل على محاولة التوافق بين مختلف القواعد المحاسبية الموجودة مع ضمان استحداث قواعد لإجراءات محاسبية جديدة أو بديلة مع ما هو موجود بما يتماشى مع متطلبات السوق، وبما يحتاجه مستخدمي القوائم المالية.[1]

ولتجنب الخلط وعدم التمييز بين استخدام المفاهيم المتعلقة بالتوافق، التوحيد والمعايير المحاسبية، تم وضع مراحل التي تعكس هذه المفاهيم الى ثلاث مراحل، تبدأ بعملية المقارنة بين الأنظمة المحاسبية للدول، ثم تنتقل إلى إتجاه التوافق، ثم توليد وإنتاج مجموعة من المعايير المتفق عليها، ثم بعد ذلك تأتي المرحلة الثالثة وهي التوحيد، ويمكن تمثيل هذه الخطوات في الشكل التالي:

الشكل (1- 4): مراحل عملية التوحيد المحاسبي



المصدر: منى سالم حسين عرمي، **المعايير المحاسبية الدولية ومرونة التو افق أم التوحيد المحاسبي جو انب الجدل وحقائق من الازمة المالية**، المؤتمر العلمي الرابع تحت عنوان الاقتصاد الخفي وإدارة الزمات، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، 2020، ص 10

وفي الأخير يمكن القول أن التوافق أكثر واقعية من التوحيد، بإعتبار أنه لكل دول بيئتها الخاصة وأهدافها الوطنية، هذا الشعور بالوطنية يؤدي إلى ظهور القواعد والمقاييس الخاصة لكل دولة، وهو ما يؤثر على النظام المحاسبي، والتوافق يعني الاعتراف بالاختلافات النظرية المحاسبية، ومحاولة تسويتها مع أهداف البلاد كخطوة أولى، ثم الخطوة الثانية فتكون بتصحيح أو حذف بعض القيود لتحقيق درجة مقبولة من التوافق.[2]

(1) شعيب شنوف، **أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية**، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد 1، العدد 1، 2006، ص 64

(2) داشير مليكة، **التو افق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2016، ص33

المطلب الثاني: مزايا ومعوقات توافق المحاسبي

أولا: مزايا التوافق المحاسبي الدولي

هناك العديد من المنافع التي يمكن الحصول عليها سواء على المستوى الدولي أو المستوى الإقليمي أهمها:[1]

- ✓ إمكانية إجراء المقارنات بين المعلومات المالية الدولية، حيث أن إجراء المقارنات يسهل عملية تقييم الأداء للشركات ومن ثم تقييم البدائل الاستثمارية كما انه يساهم على إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية؛
- ✓ تسهيل توحيد الفروع الأجنبية، إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم من توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة، وتبقى مشكلة ترجمة العملة فقط؛
- ✓ تحسين القرارات الإدارية في الشركات المتعددة الجنسيات فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصدر إعدادها؛
- ✓ الزالة الغموض والتناقض والالتباس عند مستخدمي القوائم المالية من خلال وجود معايير موحدة ذات مفاهيم واحدة؛
- ✓ تحقق المعايير الموحدة الرصينة الفائدة للبلدان النامية بشكل اكبر من معاييرها الوطنية التي لا تصل إلى مستوى رصانة الأولى؛
- ✓ يوفر التوافق المحاسبي الدولي للشركات خاصة الدولية منها الوقت والمال الذي يبذل حاليا في توحيد قوائمها المالية التي تعتمد كل منها في إعدادها على مجموعة من الممارسات والمبادئ المحاسبية التي غالبا ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى؛
- ✓ تسهيل عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، ومن ثم إعطاء فرصة أخرى للحصول على الأموال من خارج حدود الدولة الموجودة بها؛
- ✓ من المتوقع أن يساهم في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية.

ثانيا: عيوب ومعوقات التوافق المحاسبي الدولي

على الرغم من المزايا التي ذكرت فقد تعرض التوافق المحاسبي الدولي إلى مجموعه من الانتقادات وهي:[2]

- ✓ يرى البعض أن المعايير المحاسبة الدولية هي الحلول المبسطة لمشكلة معقدة فالمحاسبة علم اجتماعي يبني بشكل مرن ويتكيف مع الحالات المختلفة فهو مبني على أساس من القواعد الوطنية والتقاليد البيئة الاقتصادية.
- ✓ ينظر البعض الآخر إن المعايير المحاسبية الدولية على إنها تكتيك تمارسه الشركات لخدمة المحاسبة ولزيادة زبائنها.
- ✓ ان بعض المؤسسات المالية والدولية والأسواق الدولية تستخدم معايير المحاسبية على أنها مطلوبة من قبل شركات المحاسبة الدولية فقط.

---

(1) توفيق جوادي، محمد دينوري سالمي، **التوحيد المحاسبي أم التوافق**، مجلة الدارسات الاقتصادية والمالية، المجلد 1، العدد 4، 2011، ص04.

(2) Choi , Frederick , D. S, & Others, **International Accounting**, 4th ed Prentice Hall, 2002, p293.

على مدى سنوات مضت فقد تطورت أسواق رأس المال الدولية دون وجود معايير محاسبية دولية أما أهم المعيقات فهي:[1]

- ✓ الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة.
- ✓ التوجه الضريبي والحكومي لبعض الدول حيث يكون الهدف من التقارير المحاسبية هو حساب الربح الضريبي.
- ✓ تحكم الممارسات المحاسبية المحلية لنظم قانونية لذا فان التوافق المحاسبي يتطلب تغير في التشريعات مما يقف عائقا وراء التوافق المحاسبي ويدفع بالكثير من المؤسسات التي تنشط دوليا في إعداد نوعين من القوائم المالية واحدة لتلبية الاحتياجات والمطالب القانونية المحلية وأخرى معدة حسب المعايير المحاسبية الدولية.[2]
- ✓ قناعة مستخدمي القوائم المالية والمستثمرين بالمعايير المحلية والوطنية.

المطلب الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS)

بهدف مسايرة التحديات الاقتصادية التي طرأت على المستوى الداخلي والخارجي للبلاد، جاء النظام المحاسبي المالي في الجزائر الذي أعتمد معدوه على المرجعية الدولية للمحاسبة متمثلة في معايير المحاسبة الدولية IAS والمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS من خلال إصدار تشريعات ونصوص قانونية محددة للإطار التصوري، المبادئ والقواعد المحاسبية العامة لهذا النظام.[3]

أولا: المقارنة من جانب المبادئ المحاسبية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية

سنحاول مقارنة أهم المبادئ المحاسبية، وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1- 2): مقارنة أهم المبادئ المحاسبية بين (IAS/IFRS) و (SCF)

البيان	IAS/IFRS	SCF
مبدأ الأهمية النسبية	تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها يمكن أن يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمين لهذه البيانات المالية، وبالتالي هي الحد القاطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة ومفيدة.	حددت المادة 11 من المرسوم رقم 156/08 مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعملها تجاه الكيان، وبالتالي العناصر قليلة الأهمية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية.

(1) منى كامل حمد، أهمية التو افق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والقاعدة المحاسبية العر اقية رقم (11)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 2013، ص02.

(2) يوسف حافظ قرطالي، تحقق الايراد في القطاع الخدمي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية حالة تطبيقية على المؤسسة العامة للاتصالات في سورية، رسالة ماجستير، حلب، سوريا، 2009، ص31.

(3) Rachida Boursali, **Les Normes Comptables du SCF**, Aloulfia Talita, Oran, 2010, p 7

مبدأ استقلالية السنوات	يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها، أي استقلالية السنوات المالية.	تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ولا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول والخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات، ويجب أن تكون الأحداث المؤثرة على قرارات مستعملي الكشوف المالية مصرح بها في الملاحق.
مبدأ الحيطة والحذر	يعتبر مبدأ الحيطة والحذر بمثابة ممارسة سلطة تقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير فيم الموجودات أو الدخل، أو تفريط في تقدير قيم المطلوبات أو المصروفات، ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للموجودات أو التضخيم المتعمد للمطلوبات	يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه، ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.
مبدأ الثبات الطرق المحاسبية	حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات طرق وقواعد العرض من سنة لأخرى، ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي البيانات المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة للإلتزام بعملية المقارنة المعلومات المالية بالإشارة إلى ذلك في الملاحق.	يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات، ويمكن عدم تطبيق هذا مبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل شريطة الإشارة إليها في الملاحق.
مبدأ عدم المقاصة	يجب عدم إجراء المقاصة بين الموجودات والمطلوبات وبين بنود الدخل والمصروفات إلا: - إذا كانت المقاصة مطلوبة تعكس جوهر العملية أو الحدث؛ - أو مسموح بها من قبل معيار محاسبي آخر.	لا يمكن إجراء مقاصة بين كل من عناصر الأصول والخصوم، أو عناصر الأعباء والإيرادات، إلا في حالة أسس قانونية أو تعاقدية
مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني	يعرف هذا المبدأ بتغليب الجوهر على الشكل، فلكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها عن الأحداث التي تمثلها، فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقع الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني.	حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.

المصدر: قوادري محمد، **توجه الفكر المحاسبي الحديث لاستخدام القيمة العادلة و أثر ذلك في الافصاح عن التقارير المالية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2020، ص 156-159

من خلال الجدول رقم (1- 2)، نلاحظ أن هناك توافقا إلى حد بعيد بين ما جاء في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية من ناحية المبادئ، أما الاختلاف في بعض المصطلحات ناتج عن تبني المرجعية الفرنكوفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي الجديد.

ثانيا: المقارنة من خلال الإطار التصوري، قواعد الإعتراف والقياس:

صحيح أن الجزائر تبنت النظام المحاسبي المالي خلفا للمخطط المحاسبي الوطني وهذا لموافقة المعاملات المحاسبية الدولية، وهذا لا ينفي وجود بعض الاختلافات بين كل من النظام المحاسبي المالي ومعاير المحاسبة الدولية وهذا لخصوصية البيئة الجزائرية، ومن الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1- 3): مقارنة الإطار التصوري بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي

البيان	معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS	النظام المحاسبي المالي SCF
الإطار المحاسبي	يهدف إلى التنسيق والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي وكيفية إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام للمستخدمين الخارجيين.	يتضمن القواعد والمبادئ ومجال وميكانيزمات واختبار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.
عرض القوائم المالية	تضم القوائم المالية كل من: - قائمة المركز المالي؛ - قائمة الدخل؛ - قائمة تدفقات النقدية؛ - قائمة التغيرات في الحقوق الملكية؛ - الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.	تشمل القوائم المالية على: - الميزانية؛ - حساب النتائج؛ - جدول سيولة الخزينة؛ - جدول تغير الأموال الخاصة؛ - ملاحق.
تعريف عناصر القوائم المالية	تشمل عناصر القوائم المالية على: - الأصل؛ - الالتزام؛ - حقوق الملكية؛ - الدخل؛ - المصروفات	تتمثل عناصر القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي على: - الأصل؛ - الخصم؛ - الأموال الخاصة؛ - الإيرادات؛ - الأعباء.
تقييم العناصر المقيدة والبيانات	تشمل أسس التقييم المحاسبي على: - التكلفة التاريخية؛ - القيمة القابلة للتحقيق؛ - القيمة الحالية؛ - القيمة العادلة.	ترتكز طريقة تقييم العناصر المفيدة بالإستناد على: - التكلفة التاريخية؛ - القيمة الإنجاز؛ - القيمة المحينة؛ - القيمة الحقيقية.

عقود الإيجار	خصص لها المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 حيث تسجل قيمة في: - عناصر أصول الميزانية؛ - عناصر الخصوم المالية للالتزامات؛ - الإيجار المستقبلي ويسجل بالقيمة العادلة أو القيمة المالية	تسجل عقود الإيجار حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي بـ: - يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية. - أما التزامات دفع الإيجارات المستقبلية في حسابات الخصوم الميزانية.
البحث والتطوير	يسجل ضمن عناصر الأصول وهذا إذا كانت لها مردودية تجارية	- يسجل تكاليف التطوير ضمن عناصر الأصول؛ - أما تكاليف البحث تسجل في حسابات أخرى لأنها لا تقدم منافع اقتصادية مستقبلية
الأطراف المستخدمة للمعلومة المحاسبية	موجهة أساسا للمستثمرين والمقرضين بالدرجة الأولى	المستثمرون،هيئات إدارية، إدارة الضرائب، شركاء آخرون، زبائن، موردون، أجراء...
الو اقع الاقتصادي والقانوني	تغليب الجوهر عن الشكل	يجب تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانون

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على **الجريدة الرسمية العدد "27 "المؤرخة في 2008/05/28، وكتاب محاسبة المؤسسة، شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره**، ص132

من خلال الجدول رقم (1- 3) يتبن لنا التوافق الواضح مع وجود بعض الاختلافات الطفيفة بين كل من المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي الشيء الذي يعكس المجهود المبذول من قبل الجهات المحاسبية على المستوى الوطني في التقريب الممارسة المحلية مع ما هو دولي، إلا أن هناك اختلاف يكمن في مدونة الحسابات فهي خاصة لنظام المحاسبي المالي فقط، حيث أن هذه المدونة متطابقة بشكل كبير مع المخطط العام الفرنسي لسنة 1999، والسبب يرجع إلى أن الهيئة التي قامت بإنجاز النظام المحاسبي المالي هي فرنسية، في حين أن الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية لا يحتوي على مدونة حسابات فهذا يرجع إلى أن كل دولة لها نظام محاسبي خاص بها، والهدف من مدونة الحسابات هو توحيد المصطلحات والطرق المحاسبية على مستوى المؤسسة أو مجموعة الشركات الناشطة في الجزائر، بالإضافة إلى أن النظام المحاسبي المالي أتى في شكل قانون ملزم التطبيق في أسلوب ممنهج يسمح بإضافة، إلغاء أو تعديل أي مادة أو فقرة من هذا القانون من طرف المشرع الجزائري كلما دعت الحاجة لذلك، أما المرجعية الدولية غير مرتبطة بقانون خاص، فالهيئة المعنية بوضع المعايير هي مجلس المعايير المحاسبية الدولية ليست خاضعة لأي دولة أو أي قانون، أما قواعد الاعتراف وقياس الأصول والخصوم، الأعباء والمنتوجات في النظام المحاسبي المالي هي متطابقة مع المرجعية الدولية إلا أن عملية التقييم بالقيمة العادلة في المرجعية الدولية تعتمد على ثلاث تقنيات هي طريقة السوق، طريقة التكلفة وطريقة الدخل حسب المعيار الدولي (IFRS13) وهذا غير موجود في النظام المحاسبي المالي.[1]

[1] بن حركو غنية، **و اقع وتحدت النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة تحليلية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2017 .ص 159

ثالثا: المقارنة من خلال القوائم المالية وطريقة عرضها: ستكون المقارنة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1- 4): مقارنة القوائم المالية وطريقة عرضها حسب (IFRS/IAS) و (SCF)

البيان	IAS/IFRS	SCF
عرض القوائم المالية	**قائمة المركز المالي:** وتصنيف البنود، بإستثناء أن هناك عرضا أو تصنيفا آخر سيكون أكثر ملائمة أو يقتضي معيار دولي لإعداد التقارير المالية تغييرا في العرض. كما حددت الحد الأدنى للبنود التي يجب أن تعرض في قائمة المركز المالي، والتمييز بين العناصر المتداولة والعناصر غير متداولة استنادا لمبدأ السنوية.	**الميزانية:** تقدم في شكل جدول مع عرض بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم (العناصر الجارية والعناصر غير جارية).
	قائمة الدخل الشامل: يعرض مجموعة من البنود المصنفة حسب طبيعتها (بما فيها حصة الدخل الشامل الآخر للمؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية)، كما يمكن تصنيف الأعباء حسب وظيفتها لكن يتطلب معلومات إضافية حول طبيعة هذه الأعباء، بما في ذلك مصاريف الإهتلاك والإطفاء وتكاليف الموظفين .	**حساب النتائج**: يتم فيه عرض بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة، كما حدد الحد الأدنى للمعلومات التي يتضمنها، وفي حالة حساب النتائج المدمجة فهو يتطلب معلومات إضافية كما يتم تصنف فيه الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف.
	قائمة التدفقات النقدية: يعتبر جدول تدفقات الخزينة من عناصر القوائم المالية ويتم تصنيفها وفق هذا النظام حسب وظيفة الاستغلال والتمويل والاستثمار.	**جدول سيولة الخزينة:** تصنف التدفقات إلى تدفقات نقدية من "الأنشطة التمويلية، التشغيلية، والاستثمارية"، ويتم عرضه بطريقتين المباشرة وغير المباشرة مع التأكيد على الطريقة المباشرة.
	قائمة التغيرات في حقوق الملكية: هي القيمة المتبقية من الأصول بعد طرح الإلتزامات، ما عدا فرق إعادة التقييم المسجل في الأموال الخاصة، تغيرات القيمة العادلة المسجلة في الأموال الخاصة، مدفوعات الأسهم.	**جدول تغير الأموال الخاصة**: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.
	الإيضاحات: تقدم معلومات حول أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية التي تم اختيارها، والمعلومات الغير معروضة بالقوائم المالية ولكن ضرورية لفهم أي منها، وطالما أن الأمر مجدي فتعرض المؤسسة الملاحظات بطريقة منتظمة وعمل إشارات مرجعية لكل بند في القوائم المالية.	**ملحق الكشوف المالية**: يشمل ملحق الكشوف المالية على كل المعلومات التي تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية.

المصدر: سعيداني محمد السعيد، رزيقات بوبكر، **مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) دراسة تحليلية تقييمية**، مجلة شعاع الدارسات الاقتصادية، العدد 3، 2018، ص 15.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن SCF تبنى نفس القوائم المالية الواردة بالمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، بالإضافة إلى جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة اللذان يعتبران من بين القوائم الهامة على مستوى محيطي للمؤسسة الداخلي والخارجي، واللذان يعطيان صورة واضحة عن مختلف الحركات المالية خلال دورة معينة.

المبحث الرابع: المعايير المحاسبية ذات صلة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تعتبر معايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) من أكثر المجالات انتشارا في العالم وتطبيقا نظرا للقبول العام لهذه المعايير في العديد من الدول خاصة الجزائر، وهذا بهدف إعداد ونشر القوائم المالية لتزويد مستخدميها سواء كانوا (محليين، أجانب) بمعلومات تكون مفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

المطلب الأول: المعايير المتعلقة بالأصول والخصوم

المعايير الدولية الخاصة بالأصول والخصوم هي المخزون (IAS 2)، الأصول الثابتة والمصانع والمعدات (IAS 16)، الإنخفاض في قيمة الموجودات (IAS 36)، المخصصات الأصول والإلتزامات المحتملة (IAS 37)، الأصول غير الملموسة (IAS 38)، الإستثمارات العقارية (IAS 40). الزراعة (IAS 41).

أولا: المخزونات (IAS 2) [1]

1- مقدمة

يعتبر المخزون من أهم عناصر الأصول المتداولة لدى العديد من الشركات، حيث عرفه المعيار المحاسبي الدولي رقم(2) بأنه مجموعة من السلع التي تشتريها المنشأة بهدف بيعها على حالتها أو إجراء تعديلات عليها أو استخدامها في عملية إنتاج السلع أو الخدمات وذلك من خلال الاستغلال وهي تشمل على البضاعة، المواد الأولية ومختلف اللوازم الأخرى، بإضافة إلى المنتجات التامة الصنع وقيد الصنع، ويتم تسجيلها في حالة توفرت على الشروط التالية:[2]

- ✓ عند الاحتفاظ بها للبيع خلال دورة الاستغلال الجارية؛
- ✓ خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع؛
- ✓ إذا كانت في شكل موارد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

2- هدف المعيار

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، من خلال:

- ✓ يوفر المعيار على الإرشادات والقواعد التي تحدد تكلفة المخزون؛
- ✓ وصف كيفية الإعتراف بالمخزون كأصل تم كيفية الإعتراف به كمصروف لاحقا؛
- ✓ بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون؛

كما يوضح أساليب قياس تكلفة المخزون، وتتمثل المخزونات أصولا تمتلكها المنشأة، حيث يشمل تكلفة المخزون جميع التكاليف المتمثلة في:

---

(1) جمعة فلاح حميدات، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2019، ص ص: 600- 608

(2) سفير محمد، **مطبوعة في معايير المحاسبة الدولية**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة العقيد أكلي محند اولحاج، البويرة، 2020، 58

- ✓ تكاليف الشراء (المشتريات، المواد القابلة للاستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات.....إلخ)؛
- ✓ تكاليف التحويل المواد الخام إلى سلع جاهزة أو شبه جاهزة (مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة)؛
- ✓ جميع التكاليف المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.

3- شروط الإعتراف والقياس المخزونات

من أهم الشروط التي يستلزم الاعتراف بها هي:

- ✓ الملكية والحيازة والسيطرة؛
- ✓ توليد منافع الاقتصادية؛
- ✓ إمكانية تقييمها بكل موثوقية,

وحدد المعيار تقييم المخزونات على أساس التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وفي حالة البيع أو الجرد يتم تقييمها إما بطريقة الداخل أولا الصادر أولا (FIFO)، أو عن طريق التكلفة الوسطية المرجحة، أما فيما يخص طريقة (LIFO) فقد تم استغناء عنها في سنة 2003.

4- نطاق المعيار

كما يعمل على تغطية البضاعة تامة الصنع والبضاعة المعدة للبيع في العمليات العادية للمنشأة، والبضاعة تحت التشغيل، والأدوات والمواد التي تستخدم في عملية الإنتاج، باستثناء العناصر التالية:

- ✓الأدوات المالية والتي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبي الدولي رقم (32)؛
- ✓الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي ويتم معالجتها وفق معيار المحاسبي الدولي رقم (41).

➢ أما فيما يخص النظام المحاسبي المالي فإنه يتطابق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) حيث يتم تقييم المخزونات على أساس التكلفة أو صافي القيمة أيهما أقل، وفي تاريخ البيع أو الجرد يتم تطبيق طريقة السلعة الداخلة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (PEPS) أو عن طريق التكلفة الوسيطة المرجحة بإضافة إلى الإنتاج المرجحة.[1]

ثانيا: التثبيتات العينية (IAS 16)[2]

1- مقدمة

في النظام المحاسبي المالي تسمى بالتثبيتات المادية، الموضوع هذا المعيار هو الأصول الثابتة الملموسة ونعنى بها الأصول غير الجارية، بحيث تعمل الأصول الثابتة الملموسة طويلة الأجل على مساعدة المنشأة في القيام بأنشطتها الرئيسية، من خلال استخدامها في تسيير أعمال المنشأة في عمليات إنتاج أو توريد البضائع والخدمات، أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، وبالتالي فهي جميع الأصول المادية المقتناة لتسيير أعمال المؤسسة، حيث تتعدى مدة

(1) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية، العدد 19، الصادرة في 25-03-2009، البند رقم 123، الفقرة 06، ص 13.

(2) جمعة فلاح حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 192- 204

استعمالها في أكثر من دورة مالية واحدة، وتكاد لا تخلو ميزانية أي منشأة مهما كان طبيعة عملها من وجود أحد بنود الأصول الثابتة والمباني والمعدات.

2- هدف المعيار

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات والتي تستخدم في توريد البضاعة إلى مشتري، كما يغطي المعيار الأصول غير المتداولة المستخدمة من قبل الإدارة والأصول التي تستخدم لغايات تأجيرها إلى الغير، كما يعمل المعيار على المعالجة المحاسبية للموجودات المتمثلة فيما يلي:

- ✓ طرق حساب الإهتلاك: الخطي،المتزايد وطريقة وحدات الإنتاج؛
- ✓ الفصل بين الأراضي والمباني المشيدة عليها؛
- ✓ المعالجة المحاسبية الخاصة بتحديد تكلفة الأصل؛
- ✓ المعالجة المستقلة لبعض أجزاء الأصل ذات الأهمية؛
- ✓ المعالجة المحاسبية في حالة تنازل أو خروج التثبيت من موجودات الكيان.

أما فيما يخص طرق القياس الاحق للإعتراف المبدئي فيعتمد المعيار على طريقة التكلفة التاريخية وطريقة إعادة التقييم.

3- نطاق المعيار

يطبق المعيار عند المحاسبة عن الأصول الثابتة والآلات والمعدات بإستثناء ما يلي:

- ✓ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع الذي يعالجها معيار (IFRS 5)؛
- ✓ الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي ما عدا النباتات المثمرة بموجب المعيار (IAS 41)؛
- ✓ استكشاف الموارد الطبيعية ومعالجتها (IFRS 6).

4- شروط الإعتراف

يتم الإعتراف بالأصل شريطة توفر شرطين أساسيين وهما :

- **توليد منافع إقتصادية جراء استغلاله:** وتتمثل في كل المردودية التشغيلية (المنتوج) أو المردودية التمويلية (المالية)؛
- **إمكانية قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق:** ويقصد بها إمكانية قياس الأصول الملموسة والذي تستوفي فيه الشروط التالية:

✓ **القياس الأولي:** تتمثل في قياس الأصول المادية بالتكلفة التاريخية، أي تحتاج كل المؤسسة إثبات قيمة الأصل في الميزانية للمرة الأولى عمليا وتحدد هذه القيمة كما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + جميع المصاريف من تاريخ الشراء إلى غاية تاريخ إستغلال - تخفيضات + تكلفة الايجار + مصاريف المتعلقة بتكلفة إقتراض (فوائد) + الضرائب غير المسترجعة - منح الحكومية - تخفيضات تجارية ومالية - إعفاءات جبائية وجمركية

✓ **القياس اللاحق:** ويعتمد على منهجين وهما:

- المنهج التكلفة التاريخية: يعتمد على التكلفة التاريخية المحددة في المرحلة الأولية تم نجري تسوية المحاسبية على أساسها مثل: الإهتلاكات، البيع

- المنهج البديل: يعتمد على القيمة العادلة المرتبطة عن عملية إعادة التقييم في إجراء التسويات المحاسبية للإهتلاكات، البيع، التصفية، وينصح هذا المعيار إلى لجوء إلى هذا المنهج على الأقل كل ثلاثة أو خمس سنوات.

➢ لا يوجد إختلاف بين المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) والنظام المحاسبي المالي، إلا في بعض المصطلحات فقط، أما في قياس الأولي يتم إثبات قيمة الأصل في الميزانية كما يلي:[1]

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + جميع المصاريف من تاريخ الشراء إلى غاية تاريخ إستغلال - تخفيضات

ثالثا: التثبيتات المعنوية (IAS 38)

1- مقدمة

يقصد بالتثبيتات المعنوية بالأصول غير الملموسة ليس لها وجود والتي أصبحت تشكل للعديد من الشركات جزء كبير من إجمالي الأصول، وعلى السبيل المثال سمعة الشركة، العلامة التجارية، تعتبر من المصدر الرئيسي لنجاح الكثير من الشركات الكبرى كشركات تصنيع السيارات، ويتوقع من هذه الأصول غير الملموسة توليد منافع اقتصادية مستقبلية، ومن اهم الشروط هذا المعيار نذكر:[2]

✓ **قابل للتحديد أو التمييز:** بحيث يمكن تحديده بشكل مستقل ويتم ذلك في حالة ما إذا كان الاتفاق عليه قابل للتحديد بشكل مستقل، وإذا كان يمكن فصله عن الكيان وبيعه وترخيصه، أما على حدى وبشكل منفصل عن طريق حقوق تعاقدية قانونية؛

✓ **السيطرة:** تسيطر المنشأة على أصل ما إذا كان لديها السلطة على الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من المورد وتقييد إمكانية الوصول إليه من قبل الغير كحقوق الملكية الفكرية مثلا؛

✓ **الاعتراف:** ، يتم اعتراف وتسجيل الأصول غير الملموسة بنفس شروط الأصول المادية، وتطبيق عليه معايير الاعتراف بالأصول مثل التدفقات النقدية المستقبلية.

ومن خلال التعريف يمكن استخلاص أبرز مميزات الأصول غير الملموسة:

- ✓ ليس لها وجود مادي؛
- ✓ أصول غير مالية، وهي بند غير نقدي؛
- ✓ يمتد عمرها في الغالب لأكثر من فترة واحدة؛
- ✓ قد تنشأ داخليا؛
- ✓ صعوبة التحقق من قيمتها ومدى الزيادة أو الانخفاض فيها.

---

(1) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، البند رقم121، الفقرات 1- 27، ص 8- 11.

(2) بن يحي نجاة، نعامة مباركة، المعيار المحاسبي (38) وأهمية الافصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 02، العدد 02، 2018، ص 11

2- هدف المعيار

يهدف معيار إلى تغطية الأصول غير الملموسة والتي لا تغطيها معايير محاسبية دولية أخرى من حيث:

- ✓ تحديد متى يمكن أو يجب أن يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة؛
- ✓ تحديد الأسس الواجب استخدامها لقياس الأصول غير الملموسة؛
- ✓ توضيح كيفية معالجة الإطفاءات وخسائر التدني التي يمكن أن تطرأ على الأصول غير الملموسة؛
- ✓ الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص الأصول غير الملموسة.

3- نطاق المعيار

ينطبق هذا المعيار على التكاليف الإعلانات والتدريب تكاليف ما قبل التشغيل والبحث والتطوير وبراءات الاختراع والترخيص وبرامج الحاسوب والمعرفة الفنية والامتيازات وأتاوات العملاء وحصة السوق وعلاقات العملاء وقوائم العملاء وحصص الاستراد.[1]

4- الإعتراف والقياس المعيار

يتم الإعتراف المبدئي للأصول غير الملموسة بالعديد من الطرق، فقد يتم ذلك من خلال الشراء، أو الاقتناء كجزء من الاندماج، أو من خلال منحة حكومية أو تطوير الذاتي من قبل نفس المنشأة، أو من خلال عمليات مبادلة أصول بعضها بعض، أما طرق القياس اللاحق للإعتراف المبدئي فيعتمد المعيار على طريقة التكلفة التاريخية و طريق إعادة التقييم.[2]

➢ تطرق النظام المحاسبي المالي للتثبيتات المعنوية[3]، لكن لم يقم بتوضيح التكاليف التي تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، وحالات امتلاك أصل غير ملموس من خلال إندماج الأعمال، أو حالات الأصول غير ملموسة المتولدة داخليا كما جاء بها المعيار الدولي رقم (38).[4]

رابعا: خسائر القيمة في الأصول (IAS 36)

1- مقدمة

حتى تظهر الأصول الواردة في قائمة المركز المالي على حقيقتها وبالقيم القابلة للاسترداد لها، يجب التحقق من عدم إنخفاض قيمة الأصول عن قيمتها الدفترية، وبالتالي الاعتراف بخسارة الإنخفاض في الدخل، وهذا ما هدف إليه المعيار من خلال مبدأ أساسي متمثل في ضرورة عدم تسجيل الأصول دفتريا بقيمة تزيد عن قيمتها الحقيقية أو العادلة، فإذا كانت القيمة المسجلة للأصل تزيد عن القيمة القابلة للإسترداد، يتم الإعتراف بالخسارة تدني قيمة الأصول وتكوين مجمع لخسارة إنخفاض القيمة. كما يبين المعيار الحالات التي يمكن فيها للمنشأة عكس خسارة إنخفاض القيمة للأصول التي سبق وتم الإعتراف بتدني قيمتها في فترات سابقة، حيث بين المعيار انه في حالة ارتفاع

(1) علي أحمد مساعد،**تطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، 2011، ص 101

(2) جمعة فلاح حميدات،**مرجع سبق ذكره**، ص ص: 274- 280

(3) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، البند رقم121، الفقرة 2، ص 8.

(4) بن حركو غنية،**النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية –دراسة مقارنة-**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 1، العدد 4، 2017، ص 122

القيمة العادلة عن الدفترية لأصل سبق وان تم الاعتراف بخسارة تدن له، فيتم في هذه الحالة إلغاء مجمع خسارة تدني القيمة وبالتالي زيادة قيمة الأصل وبحد أعلى يمثل ما سبق و إن تم الاعتراف به في الفترات السابقة كخسارة تدن.

3- نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار على جميع الأصول المالية وغير المالية التي لا يوجد معيار دولي آخر يحدد كيفية الإعتراف والقياس خسارة التدني لها، وفي تاريخ كل ميزانية عمومية يجب على المنشأة:

- ✓ تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض قيمة الأصل، وإذا وجد يجب على المنشأة تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل؛
- ✓ اختبار انخفاض القيمة سنويا على الأقل للبنود التالية بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشرات انخفاض القيمة:[1]
  - الأصل غير الملموس والذي ليس له عمر انتاجي محدد؛
  - الأصل غير الملموس غير متاح للاستخدام؛
  - قيمة الشهرة المشتراة الناتجة عن عملية إندماج.

ويستثني هذا المعيار العناصر التالية:[2]

- ✓ المخزونات ؛
- ✓ الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء
- ✓ أصول الضريبة المؤجلة؛
- ✓ الأصول الناشئة عن مزايا العاملين؛
- ✓ الأصول المالية التي ضمن النطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) سابقا؛
- ✓ العقار الإستثماري الذي يقاس بالقيمة العادلة؛
- ✓ الأصول البيولوجيا المتعلقة بالنشاط الزراعي التي تقاس بالقيمة العادلة ناقص تكاليف نقطة البيع؛
- ✓ الأصول غير الملموسة عن حقوق التأمين التعاقدية بموجب عقد تأمين ضمن نطاق معيار إعداد التقرير المالي (IFRS 4)؛
- ✓ الأصول غير المتداولة المصنفة بأنها محتفظ بها للبيع.

➢ تعتبر خسارة القيمة من مستجدات التي قام بها النظام المحاسبي المالي[3] بتبنيها من معيار المحاسبي الدولي رقم (36)، فهناك توافق كبير فيما بينهما إلا أن هناك فروق فيما يتعلق بالمصطلحات المستخدمة، بإضافة إلى اختلافات في قياس تدني في القيمة الأصول حيث نجد أن في النظام المحاسبي المالي تطبق على كل الأصول بدون إستثناء على عكس المعيار المحاسبي الدولي رقم (36).

---

(1) بن حركو غنية، مرجع سبق ذكره، ص 122

(2) قادري عبد القادر، قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IAS) -دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي(SCF)، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 05، العدد 02، 2016، ص 62

(3) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، البند رقم112، الفقرات 8- 11، ص 7- 8.

خامسا: المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة (IAS 37)

1- مقدمة

يعتبر مفهوم الحيطة والحذر من المفاهيم الرئيسة التي تتطلبها الخصائص النوعية لإعداد وعرض البيانات المالية وفق منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث يؤدي تطبيق هذا المفهوم إلى تعزيز موثوقية القوائم المالية وبالتالي زيادة الثقة في هذه القوائم وعدم المبالغة في إظهار صافي الربح، وحتى لا يكون هناك تأثير سلبي على نتائج أعمال منشآت ومركزها المالي عند معالجة الأصول والتزامات المحتملة والحد من إمكانية إدارة الأرباح فقد جاء هذا المعيار بهدف تحديد مقاييس وأسس الإعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة وضمان تطبيقها.

2- هدف المعيار

يهدف المعيار إلى تنظيم وتحديد متطلبات الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها[1]، وتتم الاعتراف بالمخصص عند تلبية جميع الشروط التالية:

- ✓ عندما يكون لدى المنشأة إلتزام حالي (قانوني أو إستنتاجي) نتيجة لحدث سابق؛
- ✓ من المحتمل أن يتطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسديد الإلتزام التعاقدي؛
- ✓ إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الإلتزام بكل موثوقية؛
- ✓ تراجع المؤونة وتعدل في نهاية كل سنة مالية بحيث تبقى تمثل التقدير الأحسن؛
- ✓ لا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا للمؤونات.

3- نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار على كافة المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة والأصول بإستثناء:[2]

- ✓ تلك الناجمة من العقود التنفيذية، أي ذات الشروط المحددة والواضحة؛
- ✓ الأدوات المالية بما في ذلك الضمانات التي تتم معالجتها وفق معيار اعداد التقارير المالية (IFRS 9)؛
- ✓ تلك التي تغطيها معايير أخرى، أي كل معايير التي تضمنت المخصصات الأصول والالتزامات لا تندرج ضمن نطاق هذا المعيار.

➢ يوجد توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي رقم (37) بحيث نجد أن النظام المحاسبي أعطى نفس التعاريف متعلقة بالمؤونات التي يكون مبلغها أو استحقاقها غير مؤكد، كما نص النظام المحاسبي على أن إدراج مبالغ المؤونات في الحسابات الخاصة بها في نهاية السنة المالية بشرط أن لا تكون مبالغها فيها، بحيث لا تستعمل هذه المؤونات إلا في تغطية النفقات التي تم من أجلها إدراجها أصلا في الحسابات.[3]

---

(1) علي أحمد مساعد، مرجع سبق ذكره ، ص 98

(2) جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 170- 171

(3) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، البند رقم125، الفقرات 1- 4، ص 14.

سادسا: العقارات الموظفة (IAS 40)

1- مقدمة

تقوم العديد من الشركات باستثمار جزء من أموالها في الأراضي والمباني وذلك بهدف تأجير هذه العقارات للغير والحصول منها على إيرادات دورية محددة، كما تقوم بعض الشركات باستثمار أموالها في العقارات بهدف بيعها في الأجل المتوسط والطويل[1]، بحيث يعرفها المعيار على أنها ممتلكات (أراضي، مباني) تم الحصول عليها بهدف تحقيق توظيف مالي من طرف المؤسسة من خلال تأجيرها أو بيعها مقابل تحقيق فائض قيمة.

2- هدف المعيار

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للإستثمارات العقارية ومتطلبات الإفصاح عنها، لكن لا يدخل ضمن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (16)، لأن عقار التوظيف لا يشارك في الإنتاج أو تستعمل للبيع في إطار النشاط العادي للمؤسسة، يتم اعتراف وتقييم العقارات الموظفة بطريقتين:[2]

- ✓ طريقة التكلفة: وذلك بعد تقييم تكلفتها مطروح منها الإهتلاكات وخسائر القيمة؛
- ✓ طريقة القيمة العادلة: مع إظهار فروقات القيمة العادلة للمتلكات الاستثمارية ضمن بيان الدخل.

3- نطاق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار في الإعتراف والقياس والإفصاح الإستثمارات العقارية والمتمثلة في:

- ✓ أرض محتفظ بها بإنتظار ارتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد وليس لبيعها في الأجل القصير في السياق العادي للعمل؛
- ✓ أرض محتفظ فيها لاستخدام مستقبلي غير محدد حاليا؛
- ✓ مباني تمتلكها المنشأة وتم تأجيرها بموجب واحد أو أكثر من عقود الايجار التشغيلية؛
- ✓ مباني شاغرة ولكن محتفظة بها لإيجارها بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية؛
- ✓ الأصول الثابتة التي تم إنشاؤها أو تطويرها لتستخدم في المستقبل كإستثمارات عقارية.

ويستثنى تطبيق هذا المعيار على:

- ✓ الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي؛
- ✓ حقوق التعدين والإحتياطيات المعدنية؛

➢ يعتبر النظام المحاسبي المالي مطبق بشكل كبير المعيار الدولي رقم (40) سواء تعلق الأمر بالتعريف الذي قدمه معيار أو من ناحية تقييمها وقياسها أما بطريقة التكلفة أو بطريقة القيمة الحقيقية، كما يتم إدراج الفائدة إدراج أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية (العادلة) ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها.[3]

---

(1) جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 304

(2) بن حركو غنية، مرجع سبق ذكره، ص 181.

(3) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، البند رقم 121، الفقرات 16- 17- 18، ص 10.

سابعا: الزراعة (IAS 41)

1- مقدمة

جاء هذا المعيار والمتعلق بالنشاط الزراعي بهدف وصف المعالجة ولتوحيد الممارسات المحاسبة للأنشطة الزراعية، ويقصد بالنشاط الزراعي قيام المنشأة بإدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بهدف البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو والتسمين أو غيرها.[1]

2- هدف المعيار

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح والقياس بمختلف الأنشطة ذات العلاقة بالنشاط الزراعي.

3- نطاق المعيار

ويطبق هذا المعيار على الأنشطة المتعلقة بالنشاط الزراعي:[2]

- ✓ الأصول البيولوجية بإستثناء النباتات المثمرة؛
- ✓ المحصول الزراعي عند الحصاد؛
- ✓ المنح الحكومية المشروطة وغير المشروطة المتعلقة بالأصل بيولوجي أو المنح الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي.

يتم الإعتراف بالأصل بالبيولوجي أو المحصول الزراعي إذا توفرت جميع الشروط التالية:

- ✓ سيطرة المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛
- ✓ من المحتمل تدفق منافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المنشأة؛
- ✓ من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو تكلفته بشكل موثوق به.

أما فيما يخص تقييم أصل بيولوجي، فيتم بنموذج قيمة العادلة مطروحا منها المصاريف المقدرة عند النقطة البيع، وإذا تعذر ذلك يتم قياسه بتكلفته مطروحا منها أي إهتلاك متراكم وأي خسارة في القيمة.

➢ لا يوجد فرق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (41)، حيث يتفقان على تصنيف الأصول البيولوجية إلى النباتية والحيوانية بإضافة إلى معالجتها من حيث الاعتراف والإفصاح عنها، كما نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) على ضرورة قياس وتقييم الأصول البيولوجية وفق القيمة العادلة وهذا ما جاء به النظام المحاسبي المالي.[3]

---

(1) حسيني منال، **معالجة الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (41)**، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 08، العدد 02، 2022، ص 52

(2) جمعة فلاح حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص 547

(3) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، البند رقم 123 ، الفقرة 7، ص 13.

المطلب الثاني: المعايير المتعلقة بالإيرادات والأعباء

المعايير الدولية الخاصة بالإيرادات والأعباء هي (IFRS 15) الإيرادات من العقود مع العملاء، (IAS 20) محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية، (IAS 23) تكاليف الإقتراض.

أولا: الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15)

1- مقدمة

يعترف الإيراد على أنه عنصر مهم لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أداء المنشأة ومركزها المالي، فهو يعمل على الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والناتجة عن العمليات التشغيلية العادية للمؤسسة، ويطبق هذا المعيار على الإيرادات الناتجة عن بيع سلع، تقديم خدمات، إستخدام الغير لأصول المؤسسة، الحقوق والإتاوات توزيعات الأرباح. إلا أن هذا المعيار جاء كبديل لمعيارين، الإيراد (IAS 18) وعقود الإنشاءات (IAS 11)، بسبب صعوبة تطبيقهما على الحالات المتداخلة والمعقدة للإعتراف بالإيراد، يتم الاعتراف بالإيراد ضمن شرطين متمثلة في:

- ✓ إحتمالية تدفق منافع الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة؛
- ✓ إمكانية قياس المنافع بكل موثوقية.

2- هدف المعيار

يهدف المعيار الى وضع مبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة ومبلغ وتوقيت وحالات عدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل، ولتحقيق هذا الهدف فإن المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو أنه:[1]

- ✓ يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد ليصف تحويل السلع أو الخدمات المتعهد لها إلى العملاء بملغ يعكس المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات؛
- ✓ على المنشأة أن تأخذ بالإعتبار شروط العقد وكافة الحقائق والظروف ذات العلاقة عند تطبيق هذا المعيار، وإستخدام أي ممارسات عملية لعقود ذات خصائص وظروف مشابهة.

3- نطاق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار على كافة العقود مع العملاء بإستثناء:

- ✓ عقود الإيجار والتأمين؛
- ✓ الأدوات المالية والحقوق والالتزامات التعاقدية؛
- ✓ عمليات التبادل غير النقدية بين المنشآت العاملة في نفس نوع الصناعة والهادفة لتسهيل عملية بيع السلع للعملاء.

➢ لا يوجد فرق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار التقرير المالي (IFRS 15) من حيث توقيت الاعتراف بالإيرادات وذلك بمجرد انتقال السلع من الكيان إلى العميل يتم تحويل كل من المخاطر والمنافع الهامة ولا تكون

(1) جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 628

سيطرة على هذه السلع من طرف الكيان، بإضافة إلى احتمال تدفق منافع الاقتصادية إلى الكيان نتيجة معاملة وإمكانية قياسها بكل موثوقية وبصورة صادقة .[1]

ثانيا: محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية (IAS 20)

1- مقدمة

تعتبر الإعانات الحكومية أو غيرها من أنواع المساعدات الحكومية مصدر من مصادر تمويل بعض المنشآت خاصة التي تعمل في ظروف صعبة أو في مجالات استثمارية حيوية والتي تساعد في بناء الاقتصاد الوطني، من خلال تقديم مساعدات مالية بهدف تشجيع المنشآت على تنفيذ الأنشطة التي يصعب تنفيذها من أجل تحقق منافع للمجتمع أو تدعيم أسعار المنتوجات ما لضمان توفرها بأسعار ملائمة[2]

2- هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية للمنح والمساعدات الحكومية وتحديد متطلبات الإفصاح ضمن قوائم المالية للمؤسسة، حيث قد تكون هذه المنح إما أصول أو موارد، أو غيرها تستفيد منها المؤسسة، غير أن المعيار لا يطبق على:[3]

- ✓ المساعدات الحكومية التي تكون على شكل منافع ومزايا ضريبية؛
- ✓ المحاسبة الهبات الحكومية التي تعكس أثار التغيرات في الأسعار؛
- ✓ المشاركة الحكومية في المنشأة؛
- ✓ المنح الزراعية.

3- المعالجة المحاسبية للإعانات الحكومية

يتم معالجة المحاسبية بمبلغ المنح المرتبطة بالدخل خلال مدة المنح وبما يقابل المصاريف المرتبطة بالمنحة، أي وفق نسبة الوفاء بالشرط، أما فيما يخص المنح المرتبطة بالأصول فيتم معالجتها محاسبيا بشكل التالي:

- ✓ تسجيل المنحة والأصل بالقيمة العادلة للأصل؛
- ✓ إثبات كل من الأصل والمنحة بمبلغ رمزي؛
- ✓ تسجيل إعادة تحميل مبلغ المنحة خلال الدورة الحالية والدورات المستقبلية بإعتبارها إيرادات مؤجلة؛
- ✓ أما المنح الخاصة بالأصول غير قابلة للإهتلاك فتحويل مبلغها يتم على أساس شرط تعاقدي؛
- ✓ أما المنحة خاصة بالتعويضات عن الخسائر حدثت يعترف بها كإيرادات في تاريخ إستلامها.

➢ أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم (20) في معالجة الإعانات الحكومية، حيث قدم النظام المحاسبي نفس التعريفات المتعلقة بالإعانات الحكومية إلا أن هناك بعض الفروقات وهذا راجع لاختلاف البيئة المحاسبية، [4]

---

(1) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، البند رقم 111 ، الفقرة 2، ص 6.

(2) هجيرة بوزوينة،**المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات والمساعدات الحكومية وفق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات المعيار الدولي (20)**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 10، العدد 2، 2021، 59

(3) بن حركو غنية،**مرجع سبق ذكره**، ص 125

(4) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، البند رقم 124، الفقرات1- 6، ص 13- 14.

ثالثا: تكاليف الاقتراض (IAS 23)

1- مقدمة

تعتبر عمليات التمويل من خلال الإقتراض من الأساليب الشائعة التي تلجأ إليها الكثير من الشركات لشراء أصول جاهزة أو تصنيع تلك الأصول، وقد تباينت المعالجات المحاسبية في الممارسة العملية لمعالجة تكاليف الإقتراض، حتى جاء هذا المعيار والذي يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض التي تتضمن:[1]

- ✓ الفوائد على السحب على المكشوف وعلى الاقتراض؛
- ✓ إطفاء التكاليف المتعلقة بترتيبات الاقتراض؛
- ✓ إطفاء الخصم والعلاوات المتعلقة بالاقتراض؛
- ✓ نفقات التمويل المتصلة بالتأخير التمويلي والمعترف؛
- ✓ فروق العملة الناشئة من اقتراض العملة الأجنبية.

2- هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى معالجة المحاسبية للتكاليف من خلال رسملة تكاليف الاقتراض المرتبطة بعملية الحصول على الأصل وتشييده أو إنتاجه للأصل المؤهل واعتبار تكلفة الاقتراض جزءا من تكلفة الأصل، وتتم رسملة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى شراء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كجزء من تكلفة الأصل فقط في حال تحقق الشرطين:

- ✓ من المحتمل أن تعود تكاليف الاقتراض(من خلال الأصل) بمنافع اقتصادية مستقبلية على المنشأة؛
- ✓ من الممكن قياس التكلفة بشكل موثوق.

وفي حالة لم تتوفر هذه الشروط، تتم معالجة التكاليف الإقتراض كمصروف.[2]

3- نطاق المعيار

يتم تطبيق المعيار ضمن نطاق التالي:[3]

- ✓ المحاسبة التكاليف الإقتراض؛
- ✓ تكاليف الاقتراض المتعلقة بالإلتزامات التي ينشأ عنها الأعباء الاقتراض بما فيها الأسهم الممتازة المصنفة كالالتزامات؛
- ✓ لا يطبق هذا المعيار على تكاليف الاقتراض المتعلقة بتصنيع أو انتاج المخزون بكميات كبيرة وعلى أساس متكرر وخلال فترة قصيرة.

➢ يتبين لنا أن معالجة تكاليف الاقتراض متوافقة حسب كل من المعيار المحاسبي الدولي والنظام المحاسبي المالي من حيث مصطلحات، إلا ان فمازال النظام المحاسبي المالي يحملها كمصروف على قائمة الدخل، عكس معيار

(1) بن حركو غنية، مرجع سبق ذكره، ص 186
(2) علي أحمد مساعد، مرجع سبق ذكره، ص 91
(3) جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 230

المحاسبي الدولي الذي قام بالتعديلات على المعيار، حيث ثم رسملة تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة بتملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل للرسملة كمعالجة أساسية.

المطلب الثالث: المعايير المتعلقة بالأدوات المالية

عرفت معايير المحاسبية الدولية اهتماما بالأدوات المالية من حيث تقييم، عرضها واعتراف بيها، قياسها وتصنيفها، والافصاح عنها، حيث خصصت لهذا الغرض كل من المعايير المحاسبي الدولي رقم (32) الخاصة بالأدوات المالية: العرض، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 9) الأدوات المالية

أولا: الأدوات المالية: العرض (IAS 32)

1- مقدمة

أدى التغيرات الاقتصادية الذي شهدها العالم إلى ظهور أدوات مالية جديدة وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلال الأدوات المالية سواء تعلق الأمر بالإستثمار أو بتحوط المالي[1]، بحيث تعرف الأداة المالية على أنها عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي للمنشأة ما في نفس الوقت نشوء إلتزام مالي أو أداة حق ملكية في منشأة أخرى.

2- هدف المعيار

الهدف من هذا المعيار هو تدعيم مستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بأهمية الأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالبيانات المالية أو خارجها بالنسبة للوضع المالي للمنشأة أو أدائها، وكذلك تدفقاتها النقدية، كما يقدم المعيار توصيفات لمتطلبات عرض البيانات المالية الظاهرة في الميزانية أو خارجها، ويعالج أيضا كيفية تبويب الأدوات المالية إلى مطلوبات وحقوق ملكية وتبويب ما يتعلق بها من فوائد وكذلك توضيح الأحوال التي يجب فيها عمل مقاصة بين الموجودات المالية والمطلوبات المالية، ويطبق هذا المعيار من قبل جميع المؤسسات على كافة أنواع الأدوات المالية سواء كانت مثبتة أو غير مثبتة في الدفاتر بإستثناء بعض الحقوق المغطاة من طرف معايير محاسبية أخرى[2].

3- الإعتراف

أن المبدأ الأساسي في تصنيف الأداة المالية أو الأجراء المكونة لها التي تصدرها المؤسسة عند الاعتراف الأولي بها وبإعتبارها التزام مالي أو أداة حق ملكية يتم وفق جوهر العقد التعاقدي عند الاعتراف بها في بداية وليس إعتمادا على شكل القانوني، وبما يتفق مع تعريف المطلوب المالي وأداة الحقوق الملكية.[3]

- قدم النظام المحاسبي المالي نفس التعريف متعلق بالعرض الأدوات المالية مقدم من طرف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 32) سواء تعلق الأمر بالاعتراف بها، أو بتقييمها وعرضها محاسبيا.[4]

---

(1) جمعة فلاح حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص 464

(2) بوسبعين تسعديت، حسياني عبد الحميد، **محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2018،ص 74-75

(3) بن حركو غنية، **مرجع سبق ذكره**،ص 187

(4) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، البند رقم 122، الفقرة 2، ص 12

ثانيا: الأدوات المالية (IFRS 9)

1- مقدمة

يتناول هذا المعيار إلى المعالجة المحاسبية للأدوات المالية وقد جاء ليحل محل المعيار الدولي (39) حيث عمل هذا المعيار على معالجة مختلف الاعتبارات المتعلقة بالأدوات المالية نتيجة للإنتقادات التي وجهها المعيار الدولي رقم (39) خاصة بعد الأزمة المالية 2008، هذا ما أدى بمجلس معايير المحاسبة الدولية إلى إصدار معيار جديد متمثل في معيار إبلاغ المالي (IFRS 9).[1]

2- هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى:

- ✓ وضع مبادئ للتقرير المالي عن الأصول المالية والإلتزامات المالية الذي سوف يعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقويمهم لمبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وتوقيتها وعدم تأكدها؛
- ✓ قياس المبدئي أو اللاحق الأدوات المالية بالتكلفة وتحدد بالقيمة العادلة بإستثناء القروض.

3- النطاق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية بإستثناء:[2]

- ✓ أدوات الملكية المصدرة من قبل الشركة، لكنه يتعامل مع أدوات الملكية للشركات الأخرى كموجودات مالية ثم شراؤها من قبل الشركة معدة البيانات المالية؛
- ✓ الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاركات، فهذه يتم التعامل معها وفق المعايير الأخرى ذات صلة كالمعيار (IFRS 10)، والمعيار (IAS 28)؛
- ➢ على عموم لا يوجد فرق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الإبلاغ المالي (IFRS 9) خاصة فيما يتعلق بإعتراف وكيفية قياس الأدوات المالية.

(1) بلال شيخي، منصور ناصر الرجي، تطورات المعايير المتعلقة بالأدوات المالية ما بين المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للتقارير المالية "IFRS" و أثر ذلك على تنشيط الاستثمار في سوق الأوراق المالية، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 01، العدد 01، 2016، ص12

(2) سعيداني محمد السعيد، مطبوعة في مقياس المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة غرداية، غرداية، 2019، ص 103

خلاصة الفصل الأول:

تبين من خلال هذا الفصل أن المعايير المحاسبية الدولية في تطورات مستمرة إلى حد الساعة، ولم تقتصر هذه التطورات فقط في المعايير بحد ذاتها بل شملت أيضا الهيئات التي تعمل على إصدارها، فهي تمثل ضرورة حتمية لإنجاح الجهود المشتركة في اعتماد على المبادئ والمحددات المحاسبية المستخدمة في الشركات من خلال إعداد لغة موثوقة يتمكن من خلالها مستخدمي التقارير المالية أن يضمنوا سلامة التقارير المالية والحكم على صحة ما تقدمه من معلومات وعدالتها بشأن الوضع المالي ونتائج النشاط.

قامت العديد من الدول إلى تبني معايير المحاسبية الدولية بعدما نجحت في معالجة الأمور المحاسبية على الصعيد المحلي، الإقليمي، والعالمي، الأمر الذي أدى من الجزائر بقيام الإصلاحات في مجال المحاسبي بغية مسايرة التطورات الدولية في المجال المحاسبي وتقريب الممارسات المحاسبية مع الممارسات المحاسبية الدولية، نتج عنها النظام المحاسبي المالي مستمد بصفة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية، الا أنه يوجد إختلافات في المصطلحات المستعملة ناتجة عن تبني المرجعية الفرانكفونية في إعداد وصياغة هذا النظام.

الفصل الثاني

المحاسبة الضريبية من منظور

النظام الجبائي الجزائري

تمهيد الفصل الثاني:

تعتبر الضريبة من بين المصادر المالية الهامة لإيرادات أي دولة كانت، ويعود ذلك لقيمة الأموال التي توفرها للخزينة العمومية للدولة، فالضريبة مع التطورات والأحداث والأزمات الاقتصادية التي شهدها العالم، أصبحت فريضة إلزامية تفرضها الدولة ويلتزم بأدائها المكلف الذي يقوم بممارسة نشاطه، ولا يقتصر تأثير الضريبة على الخزينة العامة، بل لها تأثير أيضا على الجانب السياسي والاقتصادي والاجتماعي على الدولة، هذا ما جعلها آلية في يد الدولة تستخدمها للتأثير على الحياة الاقتصادية، السياسية وحتى الاجتماعية.

كما يحظى موضوع المحاسبة الضريبة اهتمام بالنسبة لكل من المؤسسات الاقتصادية والإدارة الضريبية والمتمثلة في القباضات الضرائب، من خلال تحديد أهم الضرائب والرسوم التي ترتبط بالمؤسسات وكيفية حسابها وتسجيلها ودفع مستحقاتها في الآجال المحددة من أجل تجنب الغرامات والعقوبات، لذلك كان لابد من توضيح الجانب العملي التطبيقي في قوانين الضريبية.

وعلى ضوء ما تقدم نستعرض في هذا الفصل العناصر التالية:

- ✓ **المبحث الأول:** المحاسبة الضريبية؛
- ✓ **المبحث الثاني:** النظام الجبائي الجزائري ؛
- ✓ **المبحث الثالث:** التحصيل الضريبي؛
- ✓ **المبحث الرابع:** المعالجة المحاسبية لمختلف أنواع الضرائب والرسوم في النظام الجبائي الجزائري.

المبحث الأول: المحاسبة الضريبية

تهدف المحاسبة الضريبية إلى تحديد قيمة الضريبة (أساس الخاضع للضريبة) بالإستناد على القوائم المالية المعدة من خلال النظام المحاسبي المالية، لذلك تعتبر المحاسبة الضريبية بصفة عامة ذات صلة وطيدة مع النظام المحاسبي المالية.

سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم المحاسبة الضريبية مرورا إلى أهم الفروقات بينها وبين المحاسبة المالية، ثم إلى تحديد الوعاء الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الضريبية وأهميتها

هناك عدة تعاريف للمحاسبة الضريبية نذكر منها:

- يقصد بها اهتمام بعرض البيانات المحاسبية اللازمة لأغراض تحديد الربح الخاضع للضريبة، وكذلك الوعاء الضريبي، وتزداد أهمية المحاسبة الضريبية في عصرنا الحاضر وذلك نظرا لتزايد أهمية ضرورية الدخل كعنصر من عناصر إيرادات الدولة، وهذا ما جعل المجامع المهنية في الرقابة على صرف أموال الدولة وفقا للقوانين والأنظمة والتعليمات المالية التي تصدرها وتتضمن المحاسبة الضريبية تسجيل عمليات تحصيل وصرف الموارد الحكومية وتقديم التقارير الدورية عنها وعن نتائجها سواء للأجهزة الحكومية التنفيذية أو التشريعية أو للجمهور بصفة عامة، لذلك فهي تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على الأموال العمومية.[1]
- هي فرع من فروع المحاسبة تقوم على المبادئ المحاسبية العلمية المتعارف عليها، ولكنها تختلف في التزامها بالقوانين والتعليمات الضريبية الموجودة في الدولة، وهذه القوانين هي الأساس في احتساب الربح الضريبي وتحديد الأسعار الضريبية حيث أن المحاسبة الضريبية تعدل النتيجة المحاسبية ليتناسب مع القوانين الضريبية الموجودة والمعمول بها.[2]
- هي أحد الفروع الرئيسية لعلم المحاسبة، ويتمتع هذا الحقل بعلاقته المترابطة والوثيقة مع علم المحاسبة المالية، إذ يتولى هذا العلم دراسة إيرادات المشروع الخاضعة للضريبة من مصادرها المتعددة، ومقابلتها مع نفقاتها المقبولة ضريبيا وذلك بهدف التوصل إلى صافي الدخل من ربح أو خسارة لفرض الضريبة المستحقة.[3]
- تعتبر المحاسبة الضريبية بأنها أحد أنواع المحاسبة وفرع من فروع علم المحاسبة، والتي ترتكز بدورها بشكل أساسي على الضرائب بدلا من البيانات المالية، فهي عبارة عن مجموعة من الأسس والمبادئ والقواعد والاستراتيجيات المحددة والمستخدمة للقيام بعملية إنشاء الأصول والالتزامات الضريبية، والتي يجب على المكلفين بالضريبة سواء كانوا طبيعيين أو معنويين إتباعها والاقتداء بها عند القيام بعملية تجميع بيانات المالية وإعداد الإقرارات الضريبية.[4]

---

(1) حواس صلاح، **مرجع سبق ذكره** ، ص6

(2) https://dexef.com/system/taxes-accounting/, consultée le: 05/07/2021

(3) ياسر صالح الفريجات، **المحاسبة الضريبية على الرواتب والأجور** طبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 24

(4) https://aindirectory.com/article/مفهوم المحاسبة الضريبية, consultée le: 16/03/2021

نستنتج من خلال التعاريف أن المحاسبة الضريبية هي أحد الفروع الرئيسية لعلم المحاسبة بحيث تقوم بدراسة الإيرادات المتعلقة بأي مشروع والخاضعة للضريبة من مصادرها المتعددة ومقابلتها بالنفقات المقبولة ضريبيا وذلك من بهدف التوصل إلى صافي الربح الخاضع للضريبة من الربح أو الخسارة لغرض الضريبة المستحقة.

للمحاسبة الضريبية أهمية كبيرة خصوصا بالنسبة للمؤسسات المالية، حيث تعتمد هذه الأخيرة على المحاسبة الضريبية لارتباط صافي الدخل بالضريبة، حيث تكمن أهمية المحاسبة الضريبية فيما يلي:[1]

- ✓ من خلال المحاسبة الضريبية يتم استخدام جميع القواعد الضريبية المتعلقة بالمحاسبة، مما يؤدي إلى مساعدة المكلفين بالضريبة وأعوان الإدارة الضرائب، وكذلك تعمل على توفير معلومات لمراجعة الأرصدة المالية والدفاتر المحاسبية وتسجيل وتحليل وتبويب السجلات والنظم المحاسبية؛
- ✓ من خلال فهم القوانين الضريبية، وفهم المحاسبة الضريبية يصبح من السهل على المكلفين بالضريبة العثور على العديد من الأساليب والطرق والإجراءات التي تمكنهم من الوصول إلى الإعفاء الضريبي وتخفيف مقدار الضرائب التي من الممكن أن يدفعوها؛
- ✓ تعمل المحاسبة الضريبية على مساعدة المؤسسات لتتمكن من دفع المستحقات الضريبية بالشكل الصحيح، الأمر الذي يؤدي إلى مساعدة الحكومات في البحث عن مصدر تمويل ثابت، الذي يعمل على المساهمة في دعم القطاع الحكومي من أجل تحقيق الغايات العامة؛
- ✓ من خلال المحاسبة الضريبية يتم الحصول على مقدار الدخل الخاضع للضريبة، وقد يختلف هذا الرقم عن الرقم الفعلي الموجود في القائمة الضريبية للمؤسسات، ذلك لأن القواعد والأسس الضريبية تعمل على الإعتراف بجميع المعلومات والتقارير عند القيام بإعداد القوائم المالية؛
- ✓ من خلال قوانين المحاسبة الضريبية يتم الحصول على المعلومات المتعلقة بالضرائب بشكل أسرع، وكذلك تساهم المحاسبة الضريبية على الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية بناءا على المبلغ الضريبي المقدر.

المطلب الثاني: فرق بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية

تمتاز المحاسبة الضريبية بخضوعها إلى قانون الضريبي السنوي للدولة والقانون المالية المصادق عليه من طرف المجلس التشريعي حيث أن قياس الدخل الخاضع للضريبة وربط الضريبة وتحصيلها لا يمكن أن تتم إلا بوجود قوانين مصادق عليها، ومن بين أهم الإختلافات الموجودة بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية نذكر:

- ✓ تسعى المحاسبة المالية إلى إثبات العمليات المالية حسب الأصول المحاسبية واستخلاص نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعمل المركز المالي، أما المحاسبة الضريبية تسعى إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة وتبدأ من حيث تنتهي المحاسبة المالية؛
- ✓ المحاسبة الضريبية مرتبطة بقوانين المالية عكس المحاسبة المالية؛

(1) https://dexef.com/system/taxes-accounting/, consultée le 05/07/2021

- ✓ بالنسبة للإيرادات فإن المحاسبة المالية تأخذ كل الإيرادات تخص النشاط أما المحاسبة الضريبية تستبعد الإيرادات المعفاة قانونيا؛
- ✓ بالنسبة للنفقات فإن المحاسبة المالية تأخذ جميع النفقات التي صرفت في هذا النشاط أما المحاسبة الضريبية تستبعد بعض النفقات التي ليس لها علاقة مباشرة بالنشاط؛
- ✓ المحاسبة المالية تخضع لمبادئ المتعارف عليها دوليا أما المحاسبية الضريبية تخضع لمبادئ المتعارف عليها داخل حدود الدولة؛
- ✓ المحاسبة الضريبية تهتم بالربح الخاضع داخل إقليم الدولة وليس خارجها، أما المحاسبة المالية تهتم بالربح كل فرع من فروع الشركة الداخلية كانت ام الخارجية.

المطلب الثالث: الوعاء الضريبي وطريقة تقديره

يقصد بوعاء الضريبي المادة أو العنصر أو الشيء الذي تفرض عليه الضريبة، والوعاء قد يكون شخصا أو مالا كشخص المكلف أو رأسماله أو دخله أو السلع سواء كان المستورد من الخارج أم المنتجة من الداخل واختيار وعاء الضريبة يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبية إذ تتوقف عدالة الضريبية ووفرة حصيلتها على حسن اختيار وعائها.[1]

كما يعرف بأنه الإيراد الناجم للمكلف من مصادر الدخل كافة مخصوما منه النفقات والإعفاءات، وعليه يشمل الوعاء الضريبي على الجوانب التالية:[2]

- ✓ إختبار أساس فرض الضريبة؛
- ✓ تحديد مناسبة فرض الضريبة أو الواقعة المنشئة للضريبة؛
- ✓ تحديد المادة الخاضعة للضريبة.

ويتم تحديد الوعاء الضريبي بطريقتين:

أولا: طريقة التحديد المباشر: وفق لهذه الطريقة يتم التعرف على الوعاء الضريبي إما بواسطة المكلف نفسه أو التصريح المقدم من الغير.

1- التصريح بواسطة المكلف: يقوم المكلف بالضريبة بتقديم تصريحاته مباشرة إلى الإدارة الضرائب نتيجة لأعماله متوصل إليها بالاعتماد على الدفاتر والمستندات، وقد يلجأ المكلف بالتقليل من قيمة الوعاء الضريبي المصرح به من أجل التهرب الضريبي، لهذا يخول القانون الجبائي الجزائري لأعوان الإدارة الضريبية حق مراقبة والإطلاع على محاسبة المكلفين للتأكد من صحة تصرحاته.

2- التصريح المقدم من الغير: بمقتضى هذه الطريقة تلزم الإدارة الضريبية شخصا أخر غير المكلف يكون مدينا (ممول) بتقديم تصريح إلى إدارة الضرائب يتضمن الكشوف المحولة للمكلفين، والتي تكون خاضعة للضريبة، بشرط

---

(1) ليلى عبد الصاحب، **تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد 47، ص 381

(2) قدي عبد المجيد، **دراسات في علم الضرائب**، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة الأولى، 2011، ص 45-51

أن تكون علاقة قانونية بين المكلف بالضريبة وشخص الغير، كالمستأجر الذي يقدم تصريحا عن قيمة الإيجار الذي يدفعه إلى صاحب العقار أو تصريح عن قيمة الأجر الذي يدفعه صاحب العمل للموظفين.

ونظرا لأهمية هذا التصريح في تقدير الوعاء الضريبي، فقد شدد القانون الضريبي على التلاعب والتزوير والغش في هذه الكشوفات.

ثانيا: طريقة التحديد الغير مباشر (بواسطة الإدارة): حسب هذه الطريقة تقوم الإدارة الضريبية بتقدير أساس الخاضع للضريبة بنفسها من خلال استخدام الطرق التالية:

1- التقدير بواسطة المظاهر الخارجية: تعتمد هذه الطريقة في تحديد المادة الخاضعة للضريبة من خلال اعتماد على المظاهر الخارجية المحيطة بالمكلف، كإيجار المنزله أو محل عمله أو عدد الموظفين أو عدد الآلات المستخدمة في الورشة، عدد السيارات التي يمتلكها...إلخ. فهنا تفرض الضريبة على المظاهر الخارجية للمكلف وليس على المادة الخاضعة للضريبة، وبالرغم أن هذه الطريقة تتميز بالسهولة في التطبيق وقلة النفقات، إلاّ أنها لا تتناسب المجتمعات الحديثة، ولا تحقق مبدأ العدالة، لذلك يعاب عليها كونها تؤدي إلى فرض ضريبة لا تعكس الواقع الحقيقي،[1] كأن يحقق المكلف خسائر في سنوات متتالية مع بقاء على مظاهره الخارجية ثابتة.

2- التقدير الجزافي: وتلجأ إليه الإدارة الضريبية في تحديد وعاء الضريبة بطريقة جزافية وذلك بالإستناد على قرائن و أدلة لها صلة بالنشاط، إذا لم تعتمد على حسابات ودفاتر المكلفين بالضريبية، أو إذا قدمت إقرارات لا تستند إلى دفاتر وحسابات[2]، كأن يحتسب الربح المحقق مثلا على أساس نسبة من رقم الأعمال، وهناك نوعان من طرق التقدير الجزافي للوعاء: كالتقدير الجزافي القانوني كأن يكون دخل الفلاح يكون مساويا لقيمة إيجار الأرض، أما التقدير الجزافي الإتفاقي أو الإداري فهو أن تتفاوض الإدراة الضرائب مع المكلف بالضريبة على مقدار الوعاء الضريبي.

المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري

يعتبر النظام الجبائي أحد الركائز الأساسية لسيادة الدولة للقيام واستمرارية أي مجتمع، من خلال التجسيد الفعلي لتوجهات السياسة الاقتصادية، وبقدر ما تختلف مفاهيم النظم الجبائية من الدولة إلى الأخرى حسب طبيعتها وخصوصيتها، إلاّ انها تتوحد من أجل تحقيق أهداف معينة، والنظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة العالم عرف عدة إصلاحات وتعديلات خاصة بعد تبني الجزائر للنظام محاسبي جديد الأمر الذي أدى الى تكيف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: ماهية النظام الجبائي و أنواعه

أولا: تعريف النظام الجبائي

للنظام الجبائي عدة مفاهيم نذكر منها:

- يمثل النظام الجبائي مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق أهداف معينة حسب قواعد

---

(1) رحمة نايتي، النظام الضريبي بين المفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي –دراسة مقارنة، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة المالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2014، ص 38

(2) يخلف إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 23

ومقومات وإجراءات محددة، وتتكون مقوماته من الإدارة الضريبية الصادرة من الإدراة التشريعية وإصدار التعليمات التنفيذية له والجهاز القضائي الذي يتولى الفصل في المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين والإدراة الضريبية فيما يتعلق بتقدير الضرائب المتوجبة الدفع على المكلفين.[1]

- هو عبارة عن مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب، تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محدودة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية، من أجل تحقيق أهداف السياسة الجبائية.[2]
- هو مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع.[3]
- هو مجموعة من الضرائب المحددة والمختارة بما يتلاءم مع البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع عن طريق النصوص، القوانين والتشريعات واللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية وذلك لترشيد تطبيق السياسة الضريبية وتحقيق أهدافها.[4]
- هو مجموعة من العناصر المتفاعلة فيما بينها قصد تحقيق الإقتطاعات اللازمة المفروضة على مختلف الأشخاص أو المؤسسات، من خلال تطبيق عدة إجراءات ضريبية من قبل الإدارة الضريبية.[5]

نستنتج من خلال التعاريف أن النظام الجبائي هو عبارة عن مجموعة من الضرائب المطبقة في لحظة معينة في بلد معين بالإضافة إلى الجهاز إدارة الضرائب المسؤول عن ضمان الاقتطاع الضريبي اللازم لتمويل نفقات العامة.

ثانيا: أنواع النظام الجبائي الجزائري

ينقسم النظام الجبائي الجزائري إلى خمس أنواع كبرى من الضرائب والرسوم وكل نوع يتفرع إلى ضرائب ورسوم صغرى

1- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: خصص لهذا نوع من قانون قائم بداته يعرف بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ومن بين الضرائب هذا النوع نذكر ما يلي:

- ✓ ضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)؛
- ✓ ضريبة على الأرباح الشركات (IBS)؛
- ✓ رسم على النشاط المهني (TAP)؛

---

(1) علاء سعيد حسين سعد، **تقييم دور المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين، 2014، ص 18

(2) محمد الأمين وليد طالب، نظيرة قلادي، **مساهمة النظام الجبائي في دعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر –دراسة ميدانية بولاية قسنطينة**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 06، العدد 10، 2018، ص 326

(3) قدوري عمار، بن عواق العربي، **المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 07، العدد 01، 2018، ص 66

(4) صديق حسوس، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري –دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائري**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص بنوك، مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018، ص 27

(5) بودرة فاطمة، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية الفترة 2012-2016**، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجامعة عمار ثليجي- الأغواط، الجزائر، 2018، ص 63

- ✓ ضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)
- ✓ الرسم العقاري؛
- ✓ الرسم التطهير؛
- ✓ الضريبة على الأملاك.

2- الضرائب غير المباشرة: وخصص له المشرع قانون قائم بداته وهو قانون ضرائب غير مباشرة، تتمثل ضرائب هذا النوع:

- ✓ الرسم الضمان والتعيير الذهب؛
- ✓ الرسم على التبغ؛
- ✓ الرسم الصحي على اللحوم؛
- ✓ الرسم الأستعمال اللآلات الإذاعي والتلفزي.

3- الرسم على الرقم الأعمال: والذي يضع نوع واحد تقريبا وهو الرسم على القيمة المضافة (TVA) بإضافة إلى:

- ✓ الرسم الداخلي للإستهلاك؛
- ✓ الرسم على المنتوجات البترولية؛

4- حقوق التسجيل: وله قانون خاص به يعرف بقانون التسجيل، ومن بين الضرائب والرسوم نذكر:

- ✓ مباني؛
- ✓ إيجار؛
- ✓ تأسيس الشركات.

5- حقوق الطابع: وخصص له المشرع قانون خاص به وهو قانون الطابع، ومن بين الأنواع هذا قانون نذكر:

- ✓ طابع جوزات السفر؛
- ✓ طابع رخصة الصيد؛
- ✓ طابع الوثائق التجارية؛
- ✓ طابع الوثائق الإدارية؛
- ✓ قسيمة السيارات.

المطلب الثاني: مكونات وخصائص النظام الجبائي الجزائري

أولا: مكونات النظام الضريبي

يتكون النظام الضريبي من مجموعة من العناصر التي تكون مترابطة و متناسقة فيها بينها لتحقيق أهداف مسطرة حسب قواعد ومقومات وإجراءات محددة، ويتكون النظام الضريبي الجزائري من:

1- القانون الضريبي: يعتبر القانون الضريبي أحد فروع القانون العام الذي يغطي جميع القواعد القانونية المتعلقة بالضرائب وهذا يعني أن القانون الضريبي يقوم بتحليل القواعد المفروضة على المكلف بالضريبة سواء كان (طبيعي

أو معنوي) بما في ذلك المؤسسات المالية للدولة، وتكون نافذة بمجرد تصويت عليها في البرلمان، بمعنى أنه لا توجد ضريبة بدون قانون صادر من السلطة التشريعية[1].

2- الإدارة الضريبية: وهي الإدارة المكلفة بتنفيذ القوانين الضريبية وحماية حقوق الدولة وحقوق الممولين، من خلال ضمان سلامة تطبيق القوانين دون اجحاف أو تفريط، ومن خلال اقتراح التشريعات والتعديلات الضريبية بما يحقق ويرفع من كفاءة النظام الضريبي من خدمة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع، كما يمكن تعريفها بأنها الجهاز الإداري للضريبية والذي يمثل ركنا أساسيا من أركان النظام الضريبي، فهي المحور التنفيذي والذي يقع على كاهله تطبيق القانون، وتنفيذ السياسة الضريبية.[2]

3- المكلف بالضريبية: إن الشخص الخاضع للضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي يسمى بالمكلف أو الممول أو الخاضع للضريبة، وهذا المفهوم يعود أساسا إلى النظام البرلماني الإنجليزي ثم انتقل إلى دول العالم حتى اليوم، حيث كان مبدأ رضا الممولين أو ممثليهم هو الدعامة الأساسية لقانون الضريبية، ويمكن تعريفهم من خلال:[3]

- **الممول:** يعني كل الشخص الطبيعي أو المعنوي يقوم بتمويل الخزينة العامة للدولة، بما يقوم بدفعه من ضرائب مقررة.

- **المكلف:** يعني كل الشخص الطبيعي أو المعنوي خاضع لمجال تطبيق الضريبة ويتحمل مباشرة أعباء التكاليف، الضرائب، حقوق أو رسوم أين تكون جبايتها مرخصة قانونا.

- **الخاضع للضريبة:** شخص مدين بالضريبة.

4- الضرائب الدولية حسب المعايير الدولية: يختلف النظام المحاسبي حسب المعايير الدولية من دولة لأخرى لعدة أسباب مرتبطة بالنظام الاقتصادي والسياسي والقضائي، بحيث يعتبر النظام الجبائي أحد أسباب الإختلاف المحاسبي بين الدول، حيث يعود النتيجة المحاسبية من منظور الجبائي في الدول الأنجلوسكسونية مستقل تماما عن الحسابات الاجتماعية للمؤسسة، وهذا العكس تماما عن المنظومة الفرانكفونية حيث يتم حساب الربح بدمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية ومن هنا جاء ارتباط المحاسبة بالجباية والذي يعبر عنه المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الذي سنتطرق اليه بتفصيل في الفصل الثالث.[4]

ثانيا: خصائص النظام الضريبي :

حتى يتحقق النظام الضريبي الأهداف المرجوة وبكل فاعلية، يجب أن يتميز النظام الجبائي بخصائص التالية:[5]

- ✓ وضوح الأنظمة والتشريعات والقوانين؛
- ✓ تحقيق العدالة والمساواة في فرض وتقدير وتحصيل الضريبة؛
- ✓ مراعاة ظروف المكلف من حيث المقدرة التكلفية، ومن حيث الملائمة في وقت وطريقة الدفع، والضغط النفسي المترتب على فرض الضريبة؛

---

(1) بودرة فاطمة، **مرجع سبق ذكره**، ص 66

(2) علاء سعيد حسين سعد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 21-22

(3) بودرة فاطمة، **مرجع سبق ذكره**، ص 67

(4) ولهي بوعلام، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2019، ص 29

(5) علاء سعيد حسين سعد، **مرجع سبق ذكره**، ص 21

- ✓ وجود جهاز ضريبي كفء ومنظم ونزيه والاهتمام برفع المستوى الفني والمادي للعاملين بالجهاز الضريبي؛
- ✓ بالإضافة لملائمته للأوضاع والظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للبيئة التي سيعمل فيها، مع ضرورة المراجعة المستمرة للمستجدات والمتغيرات التي تتطلب مراجعة النظام الضريبي تبعا لها، وهو ما تعمل به الدول التي تقوم على التخطيط والدراسة العلمية.

إلا أن للنظام الضريبي الجزائري عدة خصائص تميزه عن النظم الجبائية في الدول المتقدمة، وذلك راجع إلى اختلاف الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في البلد، وتتمثل الخصائص فيما يلي:[1]

- ✓ تميز النظام الضريبي الجزائري في 7 سنوات أخيرة بكثرة تعديلات، حيث وصل عددها 529، كان النصيب الأكبر منها للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بـ 191، يليها 114 تخص الإجراءات الجبائية، أما فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة فقد عرفت 75 تعديلا؛
- ✓ كثرة تعديلات النظام الضريبي يؤدي إلى تعقيده وبالتالي ينجر منها تشويه في الحصيلة الجبائية عند تطبيقه؛
- ✓ عدم التوازن في الحصيلة الضريبية بين كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، حيث تمثل هذه الأخيرة أكبر نسبة من أجمالي الحصيلة بنسبة 52% في سنة 2018 (الرسم على القيمة المضافة والرسوم الجمركية)؛
- ✓ رغم ضعف مساهمة الضرائب المباشرة في الحصيلة الضريبية إلا أن الضريبة على الرواتب والأجور تمثل النسبة الأكبر في مجموع حصيلة الضرائب المباشرة بنسبة 58% من أجمالي حصيلة الضرائب المباشرة، وهذا نتيجة اقتطاع الضريبة من المصدر وإنعدام تهرب منها ؛
- ✓ غياب الرؤية الإستشرافية المدروسة بخصوص التعديلات المدخلة على النظام الضريبي، فالكثير من الإجراءات الضريبية يتم إقرارها تم إلغاؤها بدون سبب مقنع وفي فترة وجيزة

المطلب الثالث: علاقة النظام الجبائي بالنظام المحاسبي المالي.

نتيجة توجه الجزائر نحو الاقتصاد الحر، حتم عليها مهمة تكييف أنظمتها المحاسبية مع القوانين المحاسبة الدولية، اين نتج عنها إصدار نظام محاسبي مالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية التي تحتوي على القواعد والمبادئ معدة وفق نظرة اقتصادية بحتة وليس نظرة جبائية[2]، الأمر الذي أدى إلى ظهور صعوبات وتعقيدات تؤثر على جانبين المحاسبي والجبائي، ويمكن سردها في النقاط التالية:[3]

- ارتبطت المحاسبة في السابق ارتباطا تما بالتشريع الجبائي في قواعد التسجيل والتقيم والعرض، إذ أنها تتخذ أساسا لإعداد مختلف التصريحات الضريبية لتحديد أوعية مختلف الضرائب والرسوم مثل الرسم على القيمة المضافة والضريبة على الدخل الإجمالي وعلى الأرباح الشركات[4]، غير أن تطبيق النظام المحاسبي المالي كان له

---

(1) يوسف قاشي، **قراءة في النظام الضريبي -المعوقات والحلول**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، 2022، ص 88

(2) يخلف إيمان، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2019، ص 98

(3) عفاف زهراوي، **تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة**، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 06، العدد 01، 2020، ص 34

(4) وحيد بليدية، **المعالجة الجبائية للأعباء للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 16، العدد 02، 2021، ص 211

انعكاسات كاستقلالية المحاسبة عن مختلف التشريعات خاصة بالتشريع الجبائي، وتحقيق استقلالية المحاسبة عن الجباية أمر ليس سهلا لما له من مشاكل تقنية تؤثر على الأشكال التنظيمية لنظام المعلومات المحاسبي؛

- إن فصل المحاسبة عن الجبائية لن يؤدي بالضرورة إلى إمكانية الفصل التشريعي بينهما، إذ ترتبط بعض القوانين الضريبية بالقواعد المحاسبية كما هو الحال في الجزائر، ولهذا فعلى القانون الجبائي الجزائري احترام المفاهيم المحددة من خلال النظام المحاسبي المالي، وفي حالة عدم التطابق يتم إجراء تصحيحات للأخطاء المحاسبية المرتكبة عن جهاز للقواعد المحاسبية، ومن ثمة تطبيق القواعد الجبائية لتحديد الدين الضريبي للمؤسسة اتجاه الدولة، وتبين هذه العلاقة المترابطة عدم إمكانية الفصل بينهما نظرا لاعتماد إحداهما على الأخرى، بالرغم من اختلاف أهدافهما، فالمحاسبة تسعى لتحقيق متطلبات الشفافية لمستعملي المعلومة المالية والجباية تسعى لخدمة المؤسسات الحكومية من خلال تحديد الربح الخاضع للضريبة.
- رغم الارتباط بين المحاسبة والجباية إلا أن التطورات التي أحدثت على النظام المحاسبي عملت على فك الارتباط بين المحاسبة والجباية، والحفاظ على الطابع الجبائي للمحاسبة تحت مبرر القدرة على مراقبة المؤسسات من التهرب الضريبي.
- أن طبيعة العلاقة التي تربط المحاسبة بالجباية هي قانونية بحتة، وتتضح في آلية المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية، للحصول على الربح الخاضع للضريبة، وذلك وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري.[1]

المبحث الثالث: التحصيل الضريبي

يتمثل التحصيل الضريبي في فعل الذي تهدف من خلاله إدارة الضرائب (قباضة الضرائب) في تجميع حقوق الضرائب والرسوم من المكلفين ويكون التحصيل أما بالتراضي (الودي) أو بالجبر.

سنحاول من خلال هذا المبحث تطرق إلى مفهوم محاسبة قابضي الضرائب و حسابات الخاصة للخزينة بالإضافة إلى أنواع التحصيل الضريبي في النظام الجبائي الجزائري.

المطلب الأول: محاسبة قابضي الضرائب

بعد تصفية الضريبة وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة وتحديد المعدل، يأتي دول تحصيل الضريبة (أي نقل الضريبة من المكلف بها إلى الخزينة العمومية) والهيئة المسؤولة على التحصيل هي القباضات الضرائب والشخص المسؤول عن التحصيل هو قابض الضرائب، لذلك جاء المشرع بمحاسبة خاصة لقابضي الضرائب وهي جزء من المحاسبة الخزينة، حيث يتم فيها تصنيف كل أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة والرسوم والغرامات .....إلخ، في دفاتر خاصة بها تستخدمها قباضة الضرائب ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

(1) قدوري عمار، بن عواق العربي، **المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 07، العدد 01، 2018، ص 68

1- الدفتر الفرعي الصندوق إيرادات (H n° 01): يسجل في هذا الدفتر في حالة دفع المكلف بالضريبة دفع مستحقاته نقدا.

2- الدفتر الفرعي للشيك إيرادات (H n° 02): في حالة دفع المكلف بالضريبة مستحقاته بواسطة شيك بنكي (جميع البنوك) يتم تسجيل عمليات في هذا الدفتر.

3- الدفتر الفرعي للحساب الجاري البريدي إيرادات (H n° 03): عندما يتم دفع المكلف التزاماته عن طريق حساب جاري بريدي، تسجل عمليات في هذا الدفتر.

4- الدفتر الفرعي لعمليات المختلفة (H n° 04): يتم تسجيل في هذا الدفتر في حالة:

- في حالة إرسال قابض الضرائب مجموعة الشيكات البنكية إلى الخزينة العمومية؛
- في حالة إرسال قابض الضرائب مجموعة شيكات البنكية إلى بنك الجزائر.

5- الدفتر الفرعي الصندوق نفقات (H n° 05): يتم تسجيل في هذا الدفتر، عندما يتم ارسال النقدية من صندوق لدى قابض الضرائب إلى الخزينة العمومية؛

6- الدفتر الفرعي للحساب الجاري البريدي نفقات (H n° 06): يتم تسجيل في هذا الدفتر، عندما يتم تحويل أموال من حساب جاري البريدي للقابض الضرائب إلى حساب جاري البريدي للمكلف بالضريبة؛

7- الدفتر العام (H n° 08): بعد تحصيل مختلف الضرائب والرسوم والغرامات والعقوبات تبدأ عملية تجميعها وفرزها على مستوى القباضة حسب مختلف دفاتر الفرعية (سواء كانت نقدية أو شيك أو حساب جاري بريدي)، ثم يسجل في هذا الدفتر مجموع كل دفتر فرعي في خط من كل خطوط دفتر العام، ويمكن للقابض الضرائب إستخدام بطاقة المعالجة الحساب التي تستخدم في الحالات التالية:

- ✓ في حالة تصحيح أي تسجيل الخطأ؛
- ✓ في حالة إلغاء أي عملية مسجلة سواء كان إلغاء كلي أو جزئي.

وتسجل هذه البطاقة في الدفتر العام والحسابات نقوم بتسجيلها في الدفتر الأستاذ؛

8- الدفتر الكبير(الأستاذ) للحسابات النهائية (H n° 09): يحتوي هذا الدفتر على جانب المدين فقط، ولا يستعمل جانب الدائن إلى مرة واحدة في نهاية السنة عند الترصيد الحسابات ذات التسجيل النهائي ومن بين الحسابات ذات التسجيل النهائي: ضريبة على الدخل الإجمالي لصنف مرتبات والأجور ح/ 100 001 201؛

9- الدفتر الكبير للحسابات المؤقتة (H n° 10): نسجل في هذا الدفتر العمليات في جانب الدائن والمدين والحسابات المسجلة في هذا الدفتر أنواع من بينها حسابات المالية.

المطلب الثاني: مدونة الحسابات الخاصة للخزينة

أضحت الحسابات الخاصة للخزينة من الأدوات الرئيسية التي تستخدمها الجزائر في تسيير الأموال العامة، وهو ما جعلها تتعرض لانتقادات شديدة نظرا لطبيعة هذه الحسابات التي تتسم بالسرية والغموض نوعا ما[1]، فحسابات خاصة للخزينة هي ذات مفهوم غير واضح المعالم، ولا يمكن تحديدها بالدقة من الناحية القانونية حيث بينت قوانين المالية في الجزائر وجود هذه الحسابات مع إيضاح طبيعة العمليات التي تشملها دون تقديم أي تعريف لها، وفي الجزائر يرتكز النظام الميزاني على ثلاث محاور أساسية المتمثلة في:

- ✓ الميزانية العامة لدولة: التي تمثل نواة هذا النظام؛
- ✓ محور ثانوي أولي: يتعلق بالميزانيات الملحقة؛
- ✓ أما محور ثانوي ثاني وهو محل دراستنا: يتعلق بحسابات الخاصة بالخزينة

الحسابات الخاصة للخزينة هي حسابات مفتوحة في كتابات الخزينة، تقيد فيها عمليات الإيرادات وعمليات النفقات لمصالح الدولة، التي تجريها تنفيذا لأحكام قانون المالية ولكن خارج الموازنة العامة للدولة.[2] فحسابات الخاصة بالخزينة من ناحية القانونية هي تهيئة لكيفية تنفيذ الميزانية العامة للدولة حيث وضعت المادة 08 من القانون رقم 84-17 الصادر بتاريخ 07-07-1984 والمتعلق بالقوانين المالية ما يلي: " لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة دون تمييز ".[3]

تنقسم حسابات الخاصة لقابض الضرائب إلى ستة أصناف وهي:

- ✓ الصنف الأول: الحسابات المالية
- ✓ الصنف الثاني: الحسابات ذات التسجيل النهائي
- ✓ الصنف الثالث: الحسابات التوزيع
- ✓ الصنف الرابع: الحسابات ذات التسجيل المؤقت
- ✓ الصنف الخامس: الحسابات الربط
- ✓ الصنف السادس: الحسابات التحويل.

أولا: الحسابات المالية:

المكلف بالضريبة مطالب بدفع الضرائب والرسوم في الوقت المحدد وفقا للإجراءات المعمول بها، وللمكلف بالضريبة خيارات عديدة في دفع مستحقاته فيمكن دفعها أما نقدا، أو بشيك بنكي، أو بواسطة حساب جاري بريدي.

1- حسابات النقدية: إذا دفع المكلف مستحقاته نقدا لدى قابض الضرائب فإن المبلغ هذه المستحقات تسجل في دفتر الفرعي الخاص بصندوق قابض الضرائب ويرمز للحساب بـ حـ/ 002 100: حساب النقدية لقابض الضرائب ويكون تسجيل كالتالي:

---

(1) فوقة فاطمة، بوفليح نبيل، **دور الحسابات الخاصة للخزينة في تمويل برامج التنمية الاقتصادية في الجزائر**، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 07، العدد 13، 2017، ص 123

(2) بلجيلالي محمد، نور محمد لمين، **الحسابات الخاصة للخزينة في نظام الموازنة الجزائري**، مجلة المؤشر للدراسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 02، 2018، ص 94

(3) المادة 08، **القانون رقم 84-17 الصادر بتاريخ 07-07-1984 والمتعلق الميزانية العامة للدولة**، الجريدة الرسمية، الجزائر، 1984، ص 1040

الجدول رقم (2- 1): تسجيل حسابات النقدية لدى الإدارة الضرائب (القباضة)

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
		حساب نقدية لدى قابض ضرائب		100 002
XXXX		مختلف الضرائب والرسوم	XXXX	
	XXXX	-تسديد نقدا -		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

2- حساب الدفع بشيك بنكي: إذا ما دفع المكلف مستحقاته بشيك بنكي (كل البنوك) لدى صندوق قابض الضرائب فإن مبلغ هذه المستحقات تسجل في الدفتر الفرعي للبنك خاص بالإيرادات في حساب خاص يرمز له بـ حـ/ 005 110: شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم والحقوق، ويتلقى بالمقابل وصل يبين فيه مبلغ وكل ما دفعه ونوع الضريبة، ويكون التسجيل كما يلي:

الجدول رقم (2- 2): تسجيل حساب دفع بشيك بنكي لدى الإدارة الضرائب (القباضة)

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
		شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم والحقوق		110 005
XXXX		مختلف الضرائب والرسوم	XXXX	
	XXXX	-تسديد بشيك بنكي -		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

3- حساب الدفع عن طريق حساب جاري بريدي: إذا دفع المكلف بالضريبة مستحقاته بواسطة الحساب الجاري البريدي، فأنها تسجل في حساب خاص يرمز له بـ حـ/002 520: حساب جاري بريدي لقابض الضرائب، ويتم تسجيل العملية كالتالي:

الجدول رقم (2- 3): تسجيل حساب دفع بحساب الجاري البريدي لدى الإدارة الضرائب

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
		حساب جاري بريدي لدى قابض ضرائب		520 002
XXXX		مختلف الضرائب والرسوم	XXXX	
	XXXX	-تسديد بشيك بنكي -		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

ثانيا: الحسابات ذات التسجيل النهائي

وهي الحسابات التي تسجل في جانب المدين فقط، ولا يستعمل جانب الدائن الا مرة واحدة في نهاية السنة عند الترصيد الحسابات ذات التسجيل النهائي، ومن بين حسابات ذات التسجيل النهائي نذكر: (أنظر الملحق 1)

- ✓ حـ/100 001 201: الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف المرتبات والأجور (IRG/S)؛
- ✓ حـ/200 002 201: الإيرادات التسجيل؛
- ✓ حـ/400 004 201: حقوق التعيير والضمان.
- ✓ حـ/ 1 007 201: إيرادات وغرامات وأحكام قضائية

الغرامات القضائية: بعد وصول الغرامات القضائية إلى قباضة الضرائب يتم تسجيلها ومعاينتها بعد ذلك يتم إرسال إنذارات لأصحابها والتي لها مدة 8 أيام إبتداءا من تاريخ الوصول (تاريخ بريد)، تحتوي هذه الإنذارات على مجموع الغرامات وتكاليف الحكم إذا كانت.

إذا لم يقم المكلف بالدفع ما عليه في 8 أيام تتم متابعة بأمر (Commandement)، يحتوي على المبلغ الغرامة القضائية وتكاليف القضاء بإضافة إلى غرامة تأخير تقدر بـ 10%، وفي حالة رفض هذه الغرامة تتم متابعة بأمر بالتوقيف بعد موافقة المدير الضرائب وعن طريق مصالح الأمن والنائب العام للمحكمة، هذا الأمر يحتسب عن طريق خاص فيه عدد أيام التأخير والمجموع المطبق عليه، أما إذا تم دفع فتكون عملية منتهية. ويكون تسجيل المحاسبي كما يلي:

الجدول رقم (2-4): تسجيل محاسبي للغرامات القضائية على مستوى قباضة الضرائب

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	XXXX	حساب نقدية لدى قابض ضرائب		100 002
	XXXX	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق		110 005
	XXXX	حساب جاري بريدي لدى قابض ضرائب		520 002
XXXX		إيرادات وغرامات وأحكام قضائية	500 006 1	
XXXX		إيرادات وغرامات وحجز وخدمات متابعة	500 006 2	
		-دفع غرامات قضائية على مستوى قباضة-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

وفي نهاية الشهر يتم توزيعها كما يلي:

الجدول رقم (2-4): تسجيل محاسبي للغرامات القضائية على مستوى قباضة الضرائب

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	XXXX	إيرادات وغرامات وأحكام قضائية		500 006 1
XXXX		ميزانية الدولة (100%) أحكام قضائية	201 007 1	
		-توزيع الغرامات والأحكام القضائية -		
		إيرادات وغرامات وحجز وخدمات متابعة		500 006 2
XXXX	XXXX	صندوق تكويني للمداخيل لفائدة عمال رقابة ومحاربة تهرب الضريبي (DGE)	500 017 8	
		-توزيع الغرامات والإجراءات المتابعة-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

ثالثا: الحسابات التوزيع

وهي الحسابات التي يتم توزيعها في نهاية السنة، ومن بين هذه الحسابات نذكر:[1]

- ✓ حـ/500 026: الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- ✓ حـ/500 020: الضرائب على النفقات ونواتج مختلفة للتوزيع؛
- ✓ حـ/500 029: الضريبة الجزافية الوحيدة.

رابعا: الحسابات ذات التسجيل المؤقت

وهي نوعان نذكر منها:

(1) دليل مراجعة حسابات قباضات الضرائب، **المبادئ المنظمة لمراجعة الحسابات**، ص10

1- حسابات التحصيل (Les comptes de recettes): وهي عدة حسابات نذكر منها مايلي:[1]

- ✓ ح/ 431 001: فائض للدفع
- ✓ ح/ 431 007: مبلغ التخفيضات وإلغاءات

مثال: إصدار ورد فردي (Rôle Individuel) في حق المكلف بالضريبية بقيمة 3000 دج متعلقة بـ(IRG/S)، ويتبين أن محاسب مفتشية أخطأ، فقام المكلف بالضريبة بتقديم بالشكوى لدى إدارة الضرائب ومنه يتم إلغاء الضريبية سابقة، ويتم معالجتها محاسبيا كما يلي:

الجدول (2- 5): إلغاء الضريبة وإرجاع المبلغ للمكلف

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	3000	حساب نقدية لدى قابض ضرائب		100 002
3000		الضريبية على الدخل الإجمالي لصنف المرتبات والأجور	201 001 100	
3000		الضريبية على الدخل الإجمالي لصنف المرتبات والأجور	201 001 100 (-)	
3000		فائض للدفع	431 001 (+)	
		- إلغاء الضريبية-		
	3000	فائض للدفع		431 001
3000		مبلغ التخفيضات وإلغاءات	431 007	
		- إلغاء الضريبية-		
	3000	مبلغ التخفيضات وإلغاءات		431 007
3000		حساب نقدية لدى قابض ضرائب	100 002	
		-إرجاع المبلغ للمكلف-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

- ✓ ح/ 500 001: الإيرادات مختلفة للتصنيف والمعالجة

يستخدم هذا الحساب في حالات التالية:

- في حالة نسيان سهو للإسم مكلف؛
- نسيان نوع الضريبة؛
- لكل أخطاء أخرى غير معروفة.

مثال: قام أمين الصندوق بالتسجيل القيد، لكنه تبين أنه نسي أسم المكلف بالضريبة، وعليه يكون تسجيل كالأتي:

الجدول رقم (2- 6): في حالة نسيان اسم أولقب أو نوع الضريبة

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	10000	حساب نقدية لدى قابض ضرائب		100 002
10000		الضريبية على الدخل الإجمالي لصنف المرتبات والأجور	201 001 100	
		-تسديد (IRG/s) نقدا -		
	10000	حساب نقدية لدى قابض ضرائب		100 002
10000		الضريبية على الدخل الإجمالي لصنف المرتبات والأجور	201 001 100(-)	
10000		الإيرادات مختلفة للتصنيف والمعالجة	500 001 (+)	
		-نسيان أسم الكلف بالضريبية		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

(1) دليل مراجعة حسابات قباضات الضرائب، **المبادئ المنظمة لمراجعة الحسابات**، ص10

وفي حالة جاء المكلف إلى قباضة الضرائب وتم تصحيح إسمه في هذه الحالة تسجيل يكون كما يلي:

الجدول رقم (2- 6): تصحيح إسم المكلف

رقم الحساب		إسم الحساب	دائن	مدين
500 001		الإيرادات مختلفة للتصنيف والمعالجة	10000	
	201 001 100	الضريبية على الدخل الإجمالي لصنف المرتبات والأجور		10000
		-تصحيح اسم مكلف في قباضة الضرائب -		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

2- الحسابات التسبيق: نذكر منها:

- ✓ حـ/ 510 006: نفقات قابضي الوكالات المالية للتسوية؛
- ✓ حـ/ 510 007: تسبيقات مختلفة لقابضي الوكالات المالية.

خامسا: الحسابات الربط

قد يقوم المكلفين بدفع مستحقاتهم الجبائية عن طريق الشيكات، التي يتم تحويلها في نهاية الشهر إلى الخزينة العمومية، والتي بدورها ترسلها إلى البنك، والذي يقوم هو بدوره بتوزيعها على المختلف البنوك الأخرى، قد يحدث أن يتم إلغاء هذه الشيكات لعدة أسباب نذكر منها:

- ✓ عدم كفاية الرصيد؛
- ✓ التوقيع غير الصحيح؛
- ✓ حساب مغلق.

يقوم البنك المسحوب بواسطة الشيك بإرجاعه إلى البنك الجزائر الذي يقوم هو الأخر بإرجاعه إلى الخزينة العمومية. يقوم أمين الخزينة العمومية بتغطية مبلغ الشيك وإرساله إلى المحصل ومعه إشعار دائن، وعند وصول الشيك إلى المحصل يقوم بالإجراءات التالية:

- ✓ تسجيل الشيك في الدفتر الفرعي للعمليات المختلفة (H°04)، ويرسل المحصّل إلى أمين الخزينة إشعار مدين؛
- ✓ يتم إعلام المعني بالأمر بواسطة إستدعاء أو إشعار ليغير الشيك؛
- ✓ عندما يقوم المكلف بالتغير الشيك يقوم المحصّل بتسجيل العملية في الدفتر الفرعي للبنك الإيرادات (H°02)؛
- ✓ يتم تحرير وصل إسترجاع (Quittance de Remboursement)، ويرسل إلى المدير الفرعي للعمليات الجبائية ليقوم بإمضائه بعد المحصّل، بعد ذلك يرسل قابض الضرائب إلى المفتشية التسحيل نسخة من الشيك الملغى لتحرر جدول فرعي بقيمة 10% من القيمة الشيك كعقوبة؛
- ✓ بعد إرجاع وصل إسترجاع يقوم قابض الضرائب بإلغاء الحساب.

ويتم تسجيل المحاسبي لعمليات الغاء الشيكات كما يلي:

الجدول رقم (2- 7): إلغاء الشيكات

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	XXXX	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم والحقوق		110 005
XXXX		ضريبية الجزافية الوحيدة	500 029	
		- دفع (IFU) لدى قابض الضرائب عن طريق بنك -		
	XXXX	حساب الرابط بين قابض الضرائب وخزينة العمومية		520 004
XXXX		شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم والحقوق	110 005	
		- تحويل الشيك إلى الخزينة العمومية-		
	XXXX	نفقات قابضي الوكالات المالية للتسوية		510 006
XXXX		حساب الرابط بين قابض الضرائب وخزينة العمومية	520 004	
		-أمين خزينة العمومية يقوم بالتغطية مبلغ ضريبة وإرسال للمكلف-		
	XXXX	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم والحقوق		110 005
XXXX		الإيرادات مختلفة للتصنيف والمعالجة	500 001	
		- تغير الشيك من طرف المكلف-		
	XXXX	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم والحقوق		110 005
XXXX		غرامة التسجيل (10% من قيمة الشيك)	201 002 200 11	
		- تحرير جدول فردي-		
	XXXX	الإيرادات مختلفة للتصنيف والمعالجة		500 001
XXXX		نفقات قابضي الوكالات المالية للتسوية	510 006	
		- إلغاء حساب من طرف قابض الضرائب-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

سادسا: الحسابات التحويل

قد يحدث أن يقوم القابض الضرائب بتحصيل بعض المبالغ تفوق حد الضريبة، وفي هذه الحالة فإن القانون يلزم المحصل بإرجاع المبالغ إلى دافعها، ويتم هذا عادة بأن يقوم المحصل بجمع كل المبالغ في ح/001 431:فائض للدفع، لتبدأ بعد ذلك عملية تحويل. مثال: نفترض أن المكلف دفع رسم على نشاط المهني بقيمة 8000 دج، ثم تبين أن المكلف أخطأ في دفع حيث من مفروض أن يدفع 6000 دج. يكون تسجيل كما يلي:

الجدول رقم (2- 8): تحويل مبلغ من القابض إلى المكلف

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	8000	حساب نقدية لدى قابض ضرائب		100 002
8000		رسم على النشاط المهني	500 026 1	
		- دفع (TAP) نقدا -		
	2000	رسم على النشاط المهني		500 026 1
2000		فائض للدفع	431 001	
		- دفع اكثر من مبلغ الضريبة المستحقة-		
	2000	فائض للدفع		431 001
2000		حساب نقدية لدى قابض ضرائب	100 002	
		-إرجاع مبلغ إلى المكلف-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

يمكن للقابض الضرائب دفع مبلغ من مصلحة الصندوق إلى المكلف بالضريبة وذلك بواسطة وصل الإرجاع (Quittance de Remboursement)، إذا كان المبلغ لا يفوق 10000 دج. أما في حالة كان مبلغ يفوق ذلك فالنتبع الخطوات التالية:

* إخراج المبلغ الموجود من ح/001 431 وتحويله إلى ح/002 500 ونقوم بتسجيل العملية في الدفتر الفرعي للعمليات المختلفة (H°04) بواسطة شهادة الإدارية.

الجدول رقم (2- 8): تحويل المبلغ من ح/ 001 431 إلى ح/ 002 500

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	XXXX	فائض للدفع		431 001
XXXX		إيرادات المحاسبين الثانويين لحساب مختلف المحاسبين	500 002	
		-تحويل المبلغ إلى ح/ 002 500-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

* بعد ذلك يتم تحرير تصريح بالدفع يرسل إلى أمين الخزينة مع إشعار مدين (Avis de Crédit) ويذكر فيه رقم الحساب مستفيد والبنك وإسم المستفيد والمبلغ المحول، بعد ذلك يقوم أمين الخزينة بدوره بتحويل المبلغ إلى الحساب المستفيد وإرسال إشعال دائن (Avis de Débit) إلى المحصل مقابل إشعار المدين الذي ارسله له.

المطلب الثالث: أنواع التحصيل الضريبي في النظام الجبائي الجزائري

أن المشرع وضع عدة طرق وأساليب وكذا إجراءات مختلفة من أجل ضمان تدفق الإيرادات على ميزانية الدولة وعدم توقفها بهدف حصول على الاستقرار في مختلف القطاعات، لهذا أعطى المشرع الجزائري أهمية كبيرة في التحصيل الضريبي الذي يكون أما ودي أو جبري.

أولا: التحصيل الودي

هو أجراء يتضمن استدعاء مباشر للمكلف بالضريبة قصد تسديد مستحقاته الضريبية في الوقت المحدد طبقا للتنظيمات المعمول بها[1]، حيث تتنوع طرق التحصيل ديون الضريبية حسب فترة السداد والكيفية التي يتم بها السداد، وعموما نجد ما يلي:

1- الدفع المباشر: وهي ان يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى الإدارة الضريبة من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها. وحسب هذه الطريقة، عندما يتم تحديد دين الضريبة تخبر الإدارة الضريبية الممول بقدار الضريبة المستحقة عليه، وميعاد الدفع والإجراءات التي يجب إتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب) في الميعاد أو المواعيد المذكورة.

يتبين لنا من هذا أن الدفع المباشر قد يتم دفعة واحدة على عدة أقساط بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محددا بنص القانوني، اذ لا خيار للإدارة الضريبية أو الممول فيه، كما قد يمنح القانون للإدارة الضريبية سلطة الاتفاق مع الممول على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط.

(1) مباركي محمد الصالح، **التحصيل الضريبي و اقع و آفاق**، مجلة الإحياء، المجلد 21، العدد 29، 2020، ص 1081

قد يتم التوريد المباشر للدين الضريبي من خلال قيام الممول بلصق طوابع الدمغة، اذ بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة، يقوم الممول بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة ولصقها على العقود والشهادات والمحررات .... الخ.

تعتمد الإدارة على أسلوب التصريح المباشر أو الذاتي وهو الأسلوب الأكثر ملائمة للمكلف، وعادة ما يكون إما شهريا، أو فصليا، وبالتالي فهو يضمن العدالة بالنسبة للعبء الجبائي على المكلف، باعتبار أنه أدرى بوضعية السيولة الخاصة به في الأجل القصير، وتترجم درجة الوعي الجبائي، حيث أن الالتزام الضريبي يتمثل في جانبين:

- ✓ جانب الالتزام بالتصريح من قبل المكلف؛
- ✓ جانب الالتزام بالتسديد على ما صرح به.

2- الدفع غير المباشر: ويطلق عليه الحجز من المنبع، حيث يقوم الغير بدفع الضريبة إلى مصلحة التحصيل وهذا بعد تحصيلها من المكلف بالضريبة. وهي الحالة التي يقوم فيها صاحب العمل بخصم الضريبة من دخل المكلف بها قبل توزيعه بحيث يتسلم الشخص المعني دخلا صافيا من الضريبة. أي أن يقوم صاحب العمل "المكلف القانوني" الذي يدفع بدلا من المكلف بالضريبة بخصم قيمة الضريبة من الوعاء قبل توزيعه بحيث أن المكلف الفعلي يحصل على الدخل الصافي فقط بعد اقتطاع الضريبة أي أن تحصيل الضريبة هنا تكون عند نشوء الدخل وليس عند استلامه.

تتميز هذه الطريقة من طرق تحصيل ب[1]:

- ✓ سهولة وسرعة التحصيل؛
- ✓ استحالة التهرب من الضريبة حيث تحصل قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة؛
- ✓ لا يشعر الممول بوقع الضريبة وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها؛
- ✓ انخفاض النفقات الجبائية في ظل هذه الطريقة، خاصة وأن الشخص المكلف بالتحصيل الضريبة وتوريدها إلى الخزينة لا يتقاضى في الغالب أجرا نظرا لذلك؛
- ✓ يتضمن هذا الأسلوب تدفق الإيرادات للخزينة بصفة مستمرة على مدار السنة.

وعلى رغم من هذه المزايا، يمكن تسجيل على أسلوب الدفع غير المباشر (الحجز من المنبع) العيوب التالية:

- ✓ عدم شعور الممول بوقع الضريبة يجعله لا يهتم بالمتابعة، والمراقبة فتضعف فيه صفات المواطن الصالح؛
- ✓ اعتماد هذا الأسلوب على شخص من غير موظفي الإدارة الضريبة، قد لا يتوفر فيه الإلمام التام بإحكام القانون الضريبي، والكفاءة اللازمة لتطبيقه، فيغفل أو يخطئ في تطبيق أو تفسير بعض البنود واللوائح الضريبية مما يفوت على خزينة العامة بعض إراداتها، أو يثقل العبء كامل أو بعض الممولين.

- **طريقة الوفاء من خلال الجدول الاسمي:** وهو عبارة عن قرار إداري جبائي مفاده توقيع التزام التسديد على المكلف، من خلال سجلات فردية أو جماعية تعدها المصالح الجبائية، سواء خلال فترات سنوية أو أكثر من سنة أو

[2] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، طبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010 ، ص37.

أقل من سنة وربما يتعلق بتسويات، ويحمل الجدول الإسمي كامل البيانات والمعلومات المفصلة عن اسم المكلف وعنوانه، ونشاطه الممارس.

- **الأقساط المقدمة:** وفقا لهذه الطريقة، يطبق هذا النظام على المكلفين بالضريبة الذين لهم مؤسسة دائمة ويمارسون نشاطهم منذ سنة على الأقل، يكون للممول من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في شكل أقساط (شهريا أو فصليا) مقدما تحت حساب الضريبة. وتجدر الإشارة بهذا الصدد أن التشريعات الضريبية (خاصة بالدول النامية أين ينخفض فيها الوعي الضريبي) تلجأ إلى عدم ترك حرية الاختيار للممول في الاتباع هذا الأسلوب، فتنص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة يتولى التشريع طريقة احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها، ويتميز هذا الأسلوب من أساليب التحصيل بالميزات التالية:

✓ يخفف من وقع الضريبة على الممول ويجعل أدائها سهلا وميسورا مقابل لو انتظر الممول نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة، فيتعذر عليه في ذلك الوقت فيلجأ الى كافة الوسائل للتحايل والتهرب؛

✓ يضمن للخزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة، بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركت كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية.

- **أسلوب الرزنامة أو الجدولة الاتفاقية:** هي الطرق تساعد المكلف الذي ترتبت عليه ديون جبائية تفوق مقدرته التكلفية لذلك يتقدم للمصالح الجبائية بطلب يبرر فيه عدم قدرته على التسديد الفوري الكامل لهذه الديون والناتجة في أغلب الأحيان عن عمليات المراقبة أو التفتيش التي تم إجراؤها على دخل المكلف، وثروته لذلك يتم عقد تسديد مجدول.

- **التحصيل من خلال الاتفاقيات الجبائية الدولية:** لمتابعة كبار المتهربين الدوليين في عمليات تحويل ونقل ثرواتهم من بلد إلى آخر، يكون تنظيم الضريبة مهيكل في إطار نظام الضريبي من خلال تجديد الأوعية الضريبية والعمليات الخاضعة لها، تصفية الضريبة وطرقها وأخيرا إجراءات التحصيل. هذا التنظيم يخص كل الضرائب المتواجدة في النظام الضريبي.

ثانيا: التحصيل الجبري

يقوم المكلف بالضريبة بدفع مستحقاته الضريبية طواعية، لأن النظام الجبائي الجزائري نظاما تصريحيا والمكلف بإرادته يقوم بالتصريح بكل مداخيله، ويعد قابض الضرائب ملزم بتحصيل كل الضرائب والرسوم والحقوق في موعدها المحدد، لا يمكن لقابض الضرائب قيام بالعملية التحصيل إلاّ بعد توفر شروط التالية:[1]

1- نشأة الدّين الضريبي: لا يمكن لقابض الضرائب قيام بعملية التحصيل ما لم يكن حائزاً على سند التحصيل، الذي يصبح تنفيذيّاً وفقا للقانون وبالتي يثبت نشأة الدين الضريبي مثل سندات التحصيل أو حكم القضائي...إلخ، وأن يشمل هذا الدين العناصر التالية[2]:

---

(1) أحمد بساس، محمد دوة، أهمية التحصيل الجبري في تعظيم الحصيلة الضريبية –دراسة تحليلة لإجراءات التحصيل الجبري وفق النظام الضريبي الجزائري، مجلة القانون العقاري، المجلد 05، العدد 15، 2021، ص 123- 132

(1) فُضيل كوسة، منازعات التّحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدّولة، طبعة الأولى، دار هومه، الجزائر، 2011، ص21.

✓ كافة أنواع الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة، وكذلك كافة الغرامات والتعويضات والجزاءات المفروضة، استنادا لأحكام قوانين الضرائب؛

✓ جمع الرسوم الخدميّة المقررة قانونا؛

✓ جمع عائدات ومبيعات وأملاك الدولة الزراعية والعقارية والنفطية والثروات المعدنية، رؤوس الأموال المستثمرة في الهيئات والمؤسسات العامة والمختلطة والغرامات والتعويضات والجزاءات المفروضة، بحسب القانون وغيرها من الأملاك والأموال العامة الأخرى، طبقا لقوانين الضرائب؛

✓ سائر الأموال الأخرى التي تنص قوانين الضرائب على وُجوب تحصيلها.

2- دخول الوقت الاستحقاق الدين الضريبي: قبل انتهاء المدة القانونية المحددة للاستحقاق دين الضريبي، المكلف له الحقوق لتسديد الطوعي للضرائب والرسوم دون استخدام القوة التنفيذية.

إن إدارة الضّرائب ملزمة بالتحصيل الضرائب، وأداؤها من طرف المكلف بالضريبية حتميٌّ، بمجرد توفر شروطها وفي حالة التأخير عن تسديد تطبق عليه غرامات التأخير، لكن في كثير من الأحيان يمتنع عدد من المكلفين عن دفع الضريبة فتلجأ الإدارة الجبائية إلى طريقة التحصيل الجبري، الذي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، وقابض الضرائب المؤهل قانونا يختص وحده بممارسة إجراءات التحصيل الجبري ويقوم أعوان المتابعة بتنفيذ هذه الإجراءات القسرية[1] لإجبار المكلفين العصاة لدفع مستحقاتهم الضريبية، والتي تعرف بإجراءات المتابعة.

3- إجراءات المتابعة: عندما يصبح المكلف بالضريبة غير محرر من الضريبة (بعد إنتهاء المدة القانونية لإستحقاق الدين الضريبي)، يصبح محل متابعة من قبل الإدارة بقوة القانون، وبالتالي تبدأ إجراءات التحصيل الجبري بعدة إجراءات نذكر منها:

3-1 الإيصال الإنذارات للخاضعين بالضريبة: ترسل قباضة الضرائب إنذارات إلى كل المكلفين الواردة أسمائهم في الجداول الضرائب[2]، حيث يجب أن تتضمن هذه الإنذارات البيانات التالية وهي اسم ولقب وعنوان المدين بالضريبة، رقم المادة الضريبية، نشاط وسنة التغريم، ،مبلغ الكلي لدين الضريبة، حيث ترسل هذه الإنذارات عن طريق البريد أو يرسلها أعوان التحصيل المؤهلون؛

3-2 الأمر بالمتابعة: ويقصد بها قيام قابض الضرائب بتسجيل المكلف المعني بالمتابعة في السجل الخاص بالمتابعة، وإصدار أمر بالمتابعة؛

3-3 مختلف درجات المتابعة: يقوم بها أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن يقوم بها المحضرين فيما يخص الحجز التنفيذي، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، تصنف درجات المتابعة (الإجراءات التنفيذية) حسب درجة ردعها وتتمثل في التنبيه أو الإخطار، الغلق المؤقت للمحلات المهنية، الحجز، البيع.[3]

---

(1) فُضيل كوسة، مرجع سبق ذكره، ص20.

(2) المادة 144 الفقرة 1، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2022 ، ص52

(3) المادة 145، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره ، ص53

3-3-1 التنبيه أو الإخطار: يعتبر التنبيه وثيقة المتابعة وعقد القانوني يرسل للمكلف المعني مع ضمان وصوله، مع الوضوح جميع المعلومات مثل: اسم، لقب، عنوان، رقم المادة الخاضعة، سنة المالية، تاريخ فرض الضريبة

3-3-2 الغلق المؤقت للمحلات المهنية: منح المشرع إجراءات استثنائية لإدارة الضرائب لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة ومتمثل في الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة المدين ،ففي الحالة التي يتعذّر فيها تحصيل الضريبة بالطّرق الإدارية، وحفاظاً على أموال الخزينة العامّة، وباقتراح من قابض الضرائب القائم بالمتابعة يصدرُ المدير الولائي للضّرائب قرار غلق المحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة المعني بهذا الإجراء ، فغلق المحل لا يتمُّ نزع ملكية المكلف بالضريبة للمحل، ولكن حرمانه من حق الانتفاع به مؤقتا فهو وسيلة فعالة لجعله يسدد ديونه الضريبية، فقرار الغلق المؤقت يصدر من طرف مدير الضرائب بالولاية، بناءً على تقرير يقدم من طرف المحاسب المكلف بالتنفيذ، ولا يمكن أن تتجاوز مدّة غلق المحل أكثر من ستة (6) أشهر ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة المفوّض قانوناً أو المحضر القضائي[1]. فإذا لم يتحرّر المكلف بالضريبة من ديونه، أو لم يكتب سجِّلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب في أجل عشرة (10) أيام، ابتداءً من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي والعون المكلف بالمتابعة بتنفيذ قرار غلق المحل.

3-3-3 الحجز: يعرف الحجز بأنه مجموعة الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال من الأموال المدين (سواء تتمثل في المنقولات أو الأموال المودعة لدى الغير أو العقارات) تحت يد القضاء ومنعه من التصرف فيها، تمهيدا لبيعه واستفادة من حقوقها، والحجز يصنف إلى عدة أنواع نذكر منها ما يلي:

3-3-3-1 الحجز التحفظي: وهو وضع أموال المدين المنقولة المادية والعقارية تحت يد القضاء ومنعه من تصرف فيها، ويقع الحجز على مسؤولية الدائن[2]، ويجب على الإدارة الجبائية رفع دعوة قضائية لتثبت الحجز أمام القاضي في آجال أقصاه (15) يوما من تاريخ صدوره وإلا كان أمر الحجز باطلا.

3-3-3-2 الحجز ما للمدين لدى الغير: يجوز لإدارة الضرائب بمقتضى سند تنفيذي، أن تحجز ما يكون لمدينه لدى الغير من الأموال المنقولة المادية أو الأسهم أو حصص الأرباح في الشركات أو السندات المالية أو الديون.[3]
وعلى سبيل مثال نذكر: قيام قابض الضرائب بالحجز على حساب البنكي للمكلف المعني، فلا يستطيع هذا الأخير تصرف في حسابه البنكي الاّ بالرفع اليد من قابض الضرائب نفسه.

3-3-3-3 الحجز التنفيذي: إذا مضت مدة 15 يوم من تاريخ تكليف المدين بالوفاء ولم يقم بالتسديد، يستفيد الدائن من السند التنفيذي وتقوم القباضة بالحجز على جميع مشمولات الحجز التحفظي، بناء على أمر يصدره رئيس المحكمة الذي توجد بدائرة اختصاصه الأموال المراد الحجز عليها، وذلك بناء على طلب الدائن.[4]

---

(1) المادة 146، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره ، ص53

(2) المادة 646، قانون الإجراءات المدنية والإدارية، في الحجوز التحفظية، أحكام عامة، الأمانة العامة للحكومة، رئاسة الجمهورية، الجزائر، 2008، ص69.

(3) المادة 667، قانون الإجراءات المدنية والإدارية، في حجز ما للمدين لدى الغير، مرجع سبق ذكره، ص69.

(4) المادة 687، قانون الإجراءات المدنية والإدارية، في حجز التنفيذي على المنقول، مرجع سبق ذكره، ص75

4-3-3-3 البيع: تعتبر آخر إجراء في عملية التحصيل الجبري، ففي حالة لم يستجيب المكلف محل المتابعة للإدارة الضرائب (تسديد مستحقاته)، فإن قابض الضرائب يمكنه اللجوء إلى بيع المحجوزات. تأتي عملية البيع بعد ثمانية (8) أيام كاملة من بداية عملية الحجز وتمر عملية البيع بعد إجراءات نذكر منها ما يلي:[1]

✓ **الترخيص بالبيع**: يتم ترخيص بيع المحجوزات إلى قابض الضرائب بعد أخذ رأي كل من المدير الولائي للضرائب ورأي والي الولاية، وفي حالة عدم الحصول على الترخيص من طرف الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه وذلك خلال 30 يوم من تاريخ إرسال الطلب، يمكن لمدير الضرائب بالولاية أن يرخص قانونا لقابض الضرائب متابعة في شروع بالبيع وإذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو أي سلعة أخرى قابلة للتحلل وتشكل خطر على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من طرف المدير الولائي للضرائب.

✓ **تقويم الأشياء المحجوزة:** يتم تقييمها عن طريق لجنة مختصة تنشأ بكل قباضة لجنة يعين أعضاءها من الطرف المدير الولائي للضرائب تتكفل هذه اللجنة بعملية تقويم المحجوزات ومشاركة في عملية البيع، كما يمكن تقويم المحجوزات من طرف مفتشية التسجيل.

✓ **الإشهار بالبيع:** تبدأ عملية الاشهار بالبيع بعد إصدار ترخيص من طرف المدير الولائي للضرائب من خلال إلصاق إعلانات في مكان التي تتواجد فيه المحجوزات وفي مكان المخصص للإشهار والإعلانات بالبلدية يقوم قابض بالإعداد 4 محاضر للإشهار والإعلان يكون في الوثيقة من نوع (Rn°23) كما يدرج الإعلان قبل 10 أيام من تاريخ البيع في جريدة مؤهلة بالنشر، ويتم إثبات الاشهار بالإشارة إليه في محضر البيع.

✓ **جرد الأشياء المحجوزة قبل البيع:** حيث يتم إعداد محضر معاينة في الوثيقة من نوع (Rn°26) في حالة ما إذا وجد نقص في الأشياء المحجوزة سواء عن طريق التلف أو السرقة.

✓ **التصريح المبدئي للبيع:** عند مباشرة البيع بالمزاد يجب على عون المتابعة إيداع التصريح المبدئي للبيع في الوثيقة من نوع (Rn°22) لدى مفتشية التسجيل مضافا إليه مجموعة من الوثائق تتمثل في التصريح بالبيع، أمر بالحجز، جرد الأشياء المحجوزة، محضر الإعلانات، والإعلان عن طريق الصحافة.

✓ **تنفيذ عملية البيع:** يتم إنجاز البيع بالتاريخ معين ومكان البيع يحدد في مكان الحجز نفسه أو في السوق أو في مكان يتفق عليه، ويشرف على عملية البيع أما أعوان المتابعة أو المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد، أما القابض الضرائب يجب أن يكون حاضرا، وتفتح المزايدة من قبل العون بإعلان الثمن الأساسي.

✓ **تحرير محضر البيع:** بعدما تباع الأشياء المحجوزة، يتم تحرير محضر البيع في نسختين من وثيقة (Rn°24)

✓ **آثار البيع:** بمجرد تسجيل محضر البيع تنتقل الملكية من صاحبها إلى المشتري بالمزاد.

[2] أحمد بساس، محمد دوة، مرجع سبق ذكره، ص 129-132

المبحث الرابع: المعالجة المحاسبية لمختلف أنواع الضرائب والرسوم حسب النظام الضريبي الجزائري

يتكون النظام الضريبي الجزائري من مجموعة الضرائب والرسوم والمتعلقة بالمؤسسات الاقتصادية، سنحاول في هذا المبحث تطرق إلى أهم الضرائب الرسوم المطبقة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المطلب الأول: الضرائب على الدخل

وتتمثل الضرائب على الدخل أو على النتيجة في الضريبتين والمتمثلة في كل من الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على الأرباح الشركات.

أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991 والتي نصت عليها المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على الدخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي" وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة ".[1]

حيث يخضع للضريبة الدخل الإجمالي على الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، وكذا الأشخاص الذين عائداتهم من مصدر جزائري، وأيضا الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر، وحسب التشريع الجبائي الجزائري يعتبر التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى كل:[2]

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو مستأجرين لمدة لا تقل عن سنة.
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كانوا أجراء أو لا.
- كذلك الأعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي ولا يخضعون لضريبة هذا البلد.

حيث يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية:[3]

- أرباح الصناعية وتجارية؛
- أرباح المهن غير التجارية؛
- أرباح فلاحية؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات والأوراق المالية
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

بالإضافة إلى كل ما تقدم يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي سواء كان موطن تكليفهم في الجزائر أو لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح ومداخيل، يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.[4]

---

(1) المادة 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2022 ، ص10.

(2) المادة 3 الفقرة 2و3، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص10.

(3) المادة 2، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص10.

(4) وحيد بليدية، مرجع سبق ذكره، ص212

1- المداخيل الفلاحية (Revenus Agricoles)

1-1 تعريفها: هي الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي مهما كان طابعها، وكذلك الأرباح الناتجة عن الأنشطة:[1]

- ✓ أنشطة تربية الدواجن والنحل والأرانب والحلزون؛
- ✓ المنتوجات الغابية بالفلين ولحاء الشجر وإستخراج المادة الصمغية؛
- ✓ استغلال المشاتل التي تمارس حصريا نشاط إنتاج النباتات الشجرية وزراعة الكروم.

تجدر الإشارة إلى أنه يشترط في إعتبار تربية الدواجن والأرانب ضمن المداخيل الفلاحية إذا توفر شرطان أساسيين وهما:

- ✓ كانت ممارسة من طرف مزراع في مزرعة؛
- ✓ لا تكتسي طابعا صناعيا.

وإذا لم يتوفر الشرطين، فهذه المداخيل ليست فلاحية بل مداخيل صناعية أو تجارية.

1-2 تحديد الوعاء الضريبي: يتم تحديد المداخيل الفلاحية المعتمدة كأساس للضريبة على الدخل، عن طريق إعتماد تعريفات معينة حول مردودية الهكتار وكذا الأعباء المحتملة لكل هكتار حسب الحالة، عن طريق الاستنتاج أو الوحدة أو إنتاجية المنطقة (ولاية، بلدية، أو مجموع بلديات)[2].

وتحدد المداخيل الزراعية بالنسبة لكل مزرعة حسب طبيعة المزروعات وكذا المساحات المزروعة بالإضافة إلى المردود المتوسط[3]، وعليه يتم إحتساب الوعاء الضريبي وفق القانون التالي:

النشاط الزراعي = (التعريفة المتوسطة للهكتار – الأعباء المحتملة للهكتار) × المساحة

أما بالنسبة لتربية المواشي، فيتم تحديد الدخل من خلال:[4]

- ✓ نمو الأبقار والخرفان والماعز والجمال؛
- ✓ العدد أو الكميات المحققة بالنسبة لنشاطات الدواجن والأرانب وتربية الحلزون ومنتوجات مستثمرات الفطرية؛
- ✓ عدد خلايا النحل بالنسبة لنشاط تربية النحل.

ويتم إحتساب الوعاء الضريبي وفق القانون التالي:

النشاط الفلاحي = (منتوج القيمة التجارية – التخفيض) × عدد الرؤوس

(1) المادة 35، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص16.
(2) المادة 7 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2021 ، ص 5
(3) المادة 7 مكرر 1، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره ، ص 6
(4) المادة 7 مكرر 2، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره ، ص 6

3-1 المداخيل الفلاحية المعفاة: الإعفاءات الخاصة بالمداخيل الفلاحية تنقسم إلى نوعين:[1]

1-3-1 إعفاءات دائمة (Exonération Permanente): تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل الفلاحية الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور، كما تستفيد من إعفاء الأنشطة المتعقلة بالحليب الطازج الموجه للإستهلاك على حالته، كما تستفيد المداخيل المستثمرات التي تقل أو تساوي مساحتها:

- ✓ ستة هكتار، بالنسبة للمستثمرات الواقعة في الجنوب؛
- ✓ ستة هكتار، بالنسبة للمستثمرات الواقعة في الهضاب العليا؛
- ✓ هكتاران بالنسبة للمستثمرات الواقعة في المناطق الأخرى.

2-3-1 إعفاءات مؤقتة (Exonération Temporaire): تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات المداخلي الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا، والمناطق الجبلية وهذا إبتداءا من تاريخ منحها، وتاريخ بدأ نشاطها.

4-1 الإلتزامات الجبائية: يتعين على كل مستثمر فلاحي أو مربي مواشي أن يكتتب تصريحا خاصا بإيراداته الفلاحية السنوية، ويرسله إلى مفتشية الضرائب أو المركز الجواري للضرائب بمكان وجود مستثمرته، قبل أول مارس من كل سنة وفي وثيقة من نوع (Gn°15)، ويجب أن يتضمن هذا التصريح البيانات التالية:[2]

- ✓ المساحة المزروعة حسب طبيعة المزروعات وعدد النخيل المحصى؛
- ✓ عدد الرؤوس حسب الفصيلة: البقر والغنم والماعز والدواجن والأرانب؛
- ✓ عدد خلايا النحل؛
- ✓ الكميات المحققة من نشاطات استغلال الفطريات في سراديب داخل باطن الأرض.

5-1 التسجيل المحاسبي: يتم دفع هذه الضريبة أما نقدا أو بشك أو عن طريق حساب جاري بريدي، ويتم دفع لدى صندوق قابض الضرائب ويكون تسجيل كما يلي:

الجدول رقم (2- 9): دفع ضريبة على الدخل الإجمالي صنف المداخيل الفلاحية (IRG/RA) لدى الإدارة الضرائب

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	XXXX	حساب نقدية لدى قابض ضرائب		100 002
	XXXX	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق		110 005
	XXXX	حساب جاري بريدي لدى قابض ضرائب		520 002
XXXX		ضريبة على الدخل الإجمالي لصنف المداخيل الفلاحية	201 001 101 5	
		-دفع الضريبة (IRG/RA) -		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

(1) المادة 36، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص16.

(2) المادة 11، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره ، ص 6

2- المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية

يقصد بالمداخيل العقارية تلك المداخيل الناتجة عن إيجار العقارات المبينة وغير المبنية أو جزء منها أو الإيجار المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بالعتاد، إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنية غير تجارية أو تأجير مباني سكينة، أو تلك ناتجة عن تأجير ممتلكات غير المبنية المختلفة من كل أصناف بما فيها الأراضي الفلاحية.[1]

2-1 حساب الضريبة على المداخيل الإيجارية: يتم حساب الضريبة وفق المعدلات التالية:[2]

تخضع مبلغ الإيجار السنوي الإجمالي الذي يساوي أو يقل عن 600,000دج، لمعدل محرر من الضريبة بـ:

- ✓ 07%، بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار ذات طابع سكني؛
- ✓ 10%، بالنسبة للمداخيل المتأتية من الإيجارات الفلاحية؛
- ✓ 15% بالنسبة للمداخيل من إيجار ذات طابع تجاري أو مهني غير مزود بأثاث أو معدات ضرورية لاستغلاله، والأملاك غير المبنية.

أما مبالغ الإجمالية الذي يتجاوز مبلغها عن 600,000دج، فإن معدل محرر من الضريبة بـ:

- ✓ 07% من مبلغ الإيجارات السنوية الإجمالية (المؤقتة).

2-2 إلتزامات الضريبية: المؤجر مطالب بدفع الضريبة قبل 20 يوم من الشهر الذي يلي الشهر المقبوض ابتداءا من تاريخ تسجيل العقد بمفتشية التسجيل، تدفع هذه الضريبة في الوثيقة من نوع (Gn°51) إلى قباضة الضرائب التابعة لها مكان إقامة المؤجر، كما أنه مطالب بالتصريح بالمداخيل الإيجار المحققة قبل فاتح من فيفري من كل سنة في وثيقة من نوع (Gn°16).[3]

2-3 العقوبات المفروضة على الضريبة المداخيل الإيجارية: في حالة عدم إيداع التصريح الخاص بالضريبة على المداخيل الإيجارية في ظرف 20 يوم إبتداءا من تاريخ تذكير المكلف بذلك، فإن إدارة الضرائب باستطاعتها أن تحدد مبلغ الإيجار بصفة تلقائية وأحادية مع زيادة في حقوق الضريبية المستحقة بنسبة 25%.[4]

2-4 تسجيل المحاسبي لضريبة دخل إجمالي لصنف إيجارات العقارية المبنية وغير المبنية

الجدول رقم (2- 10): دفع ضريبة على الدخل الإجمالي صنف المداخيل الإيجارية (IRG/RF) لدى الإدارة الضرائب

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	XXXX	حساب نقدية لدى قابض ضرائب		100 002
	XXXX	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق		110 005
	XXXX	حساب جاري بريدي لدى قابض ضرائب		520 002
XXXX		ضريبة على الدخل الإجمالي لصنف المداخيل الإيجارية	500 026 7	
		-دفع الضريبة (IRG/RF) -		
	XXXX	ضريبة على الدخل الإجمالي لصنف المداخيل الإيجارية		500 026 7
XXXX		الميزانية الدولة 50%	201 001 101 7	
XXXX		الميزانية البلدية 50%	402 002 6	
		-توزيع الضريبة (IRG/RF) في نهاية كل شهر -		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

(1) المادة 42، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص17.

(2) المادة 104، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكر، ص 30

(3) المادة 44، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص17.

(4) عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره ، ص 380

3- عائدات رؤوس الأموال المنقولة (Revenus des Capitaux Mobiliers)

وهي مداخيل الأسهم وحصص والإيرادات المماثلة لها التي يتحصل عليها المكلف بالضريبة من خلال أرباح رؤوس الأموال المنقولة والتي توزعها شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري والشركات المدنية المتخذة شكل شركات أسهم وشركات الأشخاص، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، والشركات المساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات الرؤوس الأموال[1]، وعموما يمكن للمداخيل المنقولة أن تأخذ شكلين من العائدات:

3-1 ريوع الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة: تتمثل المداخيل الموزعة فيما يلي:[2]

- ✓ الأرباح والإيرادات التي لا تدرج في الإحتياطات أو في رأس المال؛
- ✓ المبالغ أو القيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي الأسهم أو حاملي حصص الشركة وغير المقتطعة من الأرباح؛
- ✓ إيرادات الأموال المستثمرة؛
- ✓ القروض أو التسبيقات الموضوعة تحت تصرف الشركاء إما مباشرة أو بواسطة شخص أو شركة؛
- ✓ المكافآت والإمتيازات والتوزيعات غير المعلن عنها؛
- ✓ المكافآت المدفوعة للشركاء أو المدراء غير المعوضة أو لأداء خدمة أو التي يعتبر مبلغها مبالغا فيه؛
- ✓ أتعاب مجلس إدارة الشركة والنسب المئوية من الربح الممنوح لمدراء الشركات كمكافأة عن وظيفتهم؛
- ✓ الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركاتها الفرعية المقيمة في الجزائر أو كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي.

3-2 الإيرادات الديون والودائع والكفالات: تم تحديد مداخيلها كما يلي:[3]

- ✓ الديون الرهينة الممتازة منها والعادية، والديون الممثلة بالأسهم والسندات العامة وسندات القرض الأخرى القابلة للتداول بإستثناء كل عملية تجارية لا تكتسي الطابع القانوني للقرض؛
- ✓ الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد، مهما كان المودع ومهما كان تخصيص الوديعة؛
- ✓ الكفالات نقدا؛
- ✓ الحسابات الجارية؛
- ✓ سندات الصندوق؛
- ✓ الودائع في حسابات الاستثمار المنجزة في إطار العمليات البنكية المتعلقة بالصيرفة الإسلامية.

3-3 الحدث المنشىء للضريبة: تستحق الضريبة لمجرد الدفع الفوائد مهما كانت الطريقة التي يتم بها أو تسجيلها في الجانب المدين أو الدائن لحساب ما، وفي حالة رسملة الفوائد الناتجة عن ثمن بيع محل تجاري، ويؤجل الحدث المنشىء للضريبة إلى تاريخ دفع الفوائد.[4]

---

(1) المادة 45، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص17.

(2) المادة 46، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص17.

(3) المادة 55، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص19

(4) المادة 57، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص19

3-4 معدلات المطبقة لحساب الضريبة: من جملة المعدلات المفروضة على رؤوس الأموال المنقولة نذكر:[1]

- ✓ تخضع المداخيل الموزعة إلى نسبة الاقتطاع من الصدر تقدر بـ 15% محررة من الضريبة؛
- ✓ يحدد معدل الاقتطاع من المصدر بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات بنسبة 10% محررة من الضريبة؛
- ✓ يحدد معدل الاقتطاع من المصدر بالنسبة لحواصل السندات غير الاسمية أو لحاملها بـ 50%؛
- ✓ تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر فيما يتعلق بالفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار للأشخاص وفق النسب التالية:
  - 01% محررة من الضريبة بالنسبة لقسط الفوائد الذي يساوي أو يقل عن 50.000دج؛
  - 10% محررة من الضريبة بالنسبة لقسط الفوائد الذي يزيد عن 50.000دج؛

3-5 إلتزامات الضريبة: يتعين على المدينين (شركات، بنوك، مؤسسات مالية) الذين يقومون بدفع مداخيل قيم منقولة(توزيع أرباح، فوائد،....) أن يقوموا بإقتطاع الضريبة على مداخيل القيم المنقولة وتسديدها خلال 20 يوم الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي أجريت فيه الإقتطاعات لدى قباضة الضرائب المختصة إقليميا، وذلك بإستعمال الوثيقة (Gn°50).

3-6 التسجيل المحاسبي للضريبة على الدخل الإجمالي لصنف مداخيل رؤوس الأموال المنقولة:

الجدول رقم (2- 11): دفع ضريبة على الدخل الإجمالي صنف مداخيل الأموال المنقولة لدى الإدارة الضرائب

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	XXXX	حساب نقدية لدى قابض ضرائب		100 002
	XXXX	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق		110 005
	XXXX	حساب جاري بريدي لدى قابض ضرائب		520 002
XXXX		ض.د.إ لإقتطاع من المصدر صنف أرباح موزعة	201 001 101 2	
XXXX		ض.د.إ لإقتطاع آخر من المصدر	201 001 101 6	
		- تسديد ض.د.إ لصنف مداخيل الأموال المنقولة-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

4- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية (Traitements ; Salaires et Rentes Viagères)

تخضع المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية في تكوين الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لاقرار الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور، وذلك عن طريق الإقتطاع من المصدر، وتعتبر أجورا لتأسيس الضريبة كل من العناصر التالية:[2]

- ✓ المداخيل المدفوعة إلى الشركاء والمسيرين لشركات ذات مسؤولية محدودة والشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية وأعضاء شركات المساهمة؛
- ✓ المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير، وهذا مقابل عملهم؛
- ✓ التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات، لقاء مصاريفهم؛

(1) المادة 104، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص31

(2) المادة 67، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص20

- ✓ علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين؛
- ✓ المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري.

1-4 حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور (IRG/S): تحسب الضريبة وفق جدول التصاعدي التالي:

الجدول رقم (2- 12): حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور (IRS/S)

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة	الضريبة	الضريبة التراكمية
لا يتجاوز 20.000 دج	%0	//	//
من 20.001 دج إلى 40.000 دج	%23	3.100 دج	3.100 دج
من 40.001 دج إلى 80.000 دج	%27	10.800 دج	13.900 دج
من 80.000 دج إلى 160.000دج	%30	24.000 دج	37.900 دج
من 160.001 دج إلى 320.000 دج	%33	52.800 دج	90.700 دج
أكثر من 320.000 دج	%35	--	--

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022، ص 30.

تستفيد المرتبات والأجور من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية تقدر بـ 40% بشرط أن لا يقل هذا التخفيض عن 12.000 دج ولا يزيد عن 18.000 سنويا (أي ما بين 1000 دج و 1500 شهريا)

تستفيد المداخيل التي لا تتعدى مبلغ 30.000 دج من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي.

تستفيد المداخيل التي تفوق مبلغ 30.000 دج وتقل عن 35.000 دج من تخفيض إضافي ويتم تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة بالنسبة لهذه الفئة من الدخل وفقا للصيغة الآتية:

الضريبة على الدخل الإجمالي = الضريبة على الدخل الإجمالي (وفقا للتخفيض الأول) × (51/137)- (8/27.925)

وعلاوة على ذلك، تستفيد المداخيل التي تفوق 30.000 دج وتقل عن 42.000 دج، التي يتقاضاها العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو المكفوفين أو الصم البكم، وكذا العمال المتقاعدون التابعون للنظام العام، من تخفيض إضافي على مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي، على أن لا يتراكم مع التخفيض الثاني المشار إليه أعلاه، ويتم تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي لهذه الفئة من الدخل وفقا للصيغة التالية:

الضريبة على الدخل الإجمالي = الضريبة على الدخل الإجمالي (وفقا للتخفيض الأول) × (61/93)- (41/81.213)

وفضلا عن ذلك يتم تطبيق تخفيض قدره 20% على المرتبات المدفوعة بعنوان عقد للخبرة أو التكوين.

2-4 الإعفاءات من الضريبة: يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور ما يلي:[1]

- ✓ الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل، منصوص عليها في اتفاق دولي؛
- ✓ الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين، التي أنشئ نظامها الجمركي؛

(1) المادة 68، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص20

- ✓ الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب، وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم؛
- ✓ التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة؛
- ✓ التعويضات عن المنطقة الجغرافية؛
- ✓ المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة؛
- ✓ التعويضات المؤقتة والمنح الريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل لذوي حقوقهم؛
- ✓ منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين؛
- ✓ الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه للضحية، عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة؛
- ✓ المعاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية؛
- ✓ المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي
- ✓ تعويضة التسريح؛

3-4 إلتزامات الضريبية: يتم دفع الضريبة على الأجور عن طريق الإقتطاع من المصدر من طرف رب العمل لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها المكتتب الذي قام بدفع الأجور سواء شهريا بالنسبة للمكلفين التابعين للنظام الحقيقي بإستعمال الوثيقة (Gn°50) زرقاء اللون، أما بالنسبة للوثيقة (Gn°50A) بنية اللون فهي خاصة بالإدارات العمومية، وذلك خلال العشرين يوم الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي أجريت فيه الإقتطاعات لدى قباضة الضرائب، أو فصليا بالنسبة للمكلفين بالضريبة تابعين للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة التي سنتطرق لها لاحقا.[1]

4-4 التسجيل المحاسبي للضريبة على الدخل الإجمال لصنف الرواتب والأجور

الجدول رقم (2- 13): دفع ضريبة على الدخل الإجمالي صنف رواتب والأجور(IRG/S) لدى الإدارة الضرائب

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	XXXX	حساب نقدية لدى قابض ضرائب		100 002
	XXXX	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق		110 005
	XXXX	حساب جاري بريدي لدى قابض ضرائب		520 002
XXXX		ضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور	201 001 100	
		-دفع الضريبة (IRG/S) بواسطة وثيقة (Gn°50)-		
	XXXX	حساب نقدية لدى قابض ضرائب		100 002
	XXXX	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق		110 005
	XXXX	حساب جاري بريدي لدى قابض ضرائب		520 002
XXXX		ضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور	201 001 101 4	
		-دفع الضريبة (IRG/S) عن طريق جدول فرعي-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

(1) عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره ، ص 354

5- الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية (Bénéfices Industriels et Commerciaux et Non Commerciaux)

والمقصود بها الأرباح الصناعية أو التجارية أو الحرفية لتطبيق ضريبة الدخل، أو الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، أو مهنة غير تجارية، وكذلك الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها.

أن الأشخاص طبيعيين أو معنويين، والذين لا يخضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة والذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 8.000.000 دج لعمليات البيع أو تأدية الخدمات، ويخضعون للنظام الحقيقي المتمثل في:

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

أما فيما يخص الأرباح المهن الغير التجارية الذي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر وإيداعاتهم تجاوزت 8 000 000دج فإنهم سيخضعون للنظام المبسط[1] وعلى سبيل مثال نذكر: الطبيب، الجراح، البيطري، المحامي، الموثق، المحاسب، محافظ الحسابات، مهندس، المترجم، المحضر القضائي، معماري.....إلخ

5-1 تحديد الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي لصنف أرباح المهن: أن الأحكام التي تحدد النتيجة الجبائية، هي نفسها الأحكام المشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الأرباح الشركات التي سنتطرق إلى في الفصل الثالث.

5-2 الأرباح الخاضعة للضريبة: الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت بما في ذلك نتائج عمليات التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته، أي أن الربح الصافي هو فرق بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة أو الشركة كالمبيعات والتكاليف القابلة للخصم.

5-3 حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف أرباح المهن: يتم تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي التي يتم وفق المعادلة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإدمجات (Réintégrations) – الخصومات (Déductions)

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي المطبقة على الأرباح التجارية والصناعية وأرباح المهن غير التجارية وفقا للجدول التصاعدي التالي:

(1) المادة 31 مكرر، القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مرجع سبق ذكره، ص 15

الجدول رقم (2- 13): حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 240.000 دج	%0
من 240.001 دج إلى 480.000 دج	%23
من 480.001 دج إلى 960.000 دج	%27
من 960.000 دج إلى 1.920.000دج	%30
من 1.920.001 دج إلى 3.840.000 دج	%33
أكثر من 3.840.000 دج	%35

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022، ص 30.

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق العلاقة التالية:

الضريبة على الدخل الإجمالي = النتيجة الجبائية × المعدل المو افق في الجدول

4-5 آلية دفع الضريبة على الدخل الإجمالي: يتم دفع الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية (الصناعية والتجارية، وكذا أرباح المهن غير التجارية) عن طريق نظام التسبيقات[1]، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2- 14): آجال دفع التسبيقات على الحساب ومبالغها للضريبة على الدخل الإجمالي

التسبيقات	الآجال	مبالغ التسبيقات
التسبيق الأول	20 فيفري إلى 20 مارس	30% من ضريبة السنة السابقة
التسبيق الثاني	20 ماي إلى 20 جوان	30 % من ضريبة السنة السابقة
رصيد التصفية	اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي لشهر إدراج الجدول للتحصيل	الضريبة المستحقة للسنة مطروح منها مجموع التسبيقات

المصدر: الوزارة المالية، المديرية العامة للضر ائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2021، ص ص 92-93

5-5 واجبات المكلف الخاضع للنظام الحقيقي: إذا كان المكلف يخضع للنظام الحقيقي فهو مطالب بالتصريح بجميع مداخيله بواسطة تصريحات تقدمها إدارة الضرائب، منها ما هو شهري أو فصلي ومنها ما هو سنوي، وحسب نوع النشاط ويمكن ذكر أهم هذه التصريحات فيما يلي:

1-5-5 التصريح بالوجود: كل مكلف بالضريبة طبيعي كان أو معنوي مطالب بالتصريح بنشاطه في وثيقة من نوع (Gn°08) في أجل ثلاثون يوما الأولى من بداية نشاطه لدى مفتشية الضرائب التابع لها.[2]

2-5-5 التصريح الشهري: كل مكلف بالضريبة طبيعي كان أو معنوي خاضع للنظام الحقيقي مطالب بدفع الضريبة لدى قباضة الضرائب خلال 20 يوما الموالية للفصل المصرح به في وثيقة من نوع (Gn°50) أو (Gn°50A)

(1) المادة 355، قانون الضر ائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 100

(2) المادة 183، قانون الضر ائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 57

3-5-5 التصريح الفصلي: كل مكلف بالضريبة طبيعي كان أو معنوي خاضع للنظام المبسط مطالب بدفع الضريبة لدى قباضة الضرائب خلال 20 يوما الموالية للفصل المصرح به في وثيقة من نوع (Gn°50) أو (Gn°50A)، بإضافة إلى التصريح بالإيرادات والأعباء في وثيقة خاصة، مع أيضا مسك دفتر يومي مؤشر وممضى من طرف المصلحة المسيرة.[1]

4-5-5 التصريحات السنوية: هناك تصريحات عدة مطالب المكلف بدفعها سنويا خلال يوم 30 أفريل كآخر أجل من السنة الموالية، ويمكن ذكر بعض منها فيما يلي:

- **التصريح السنوي (الميزانية الجبائية):** المكلف بالضرائب طبيعي كان أو معنوي، مطالب بدفع هذه الميزانية إلى مفتشية الضرائب قبل فاتح من ماي من السنة الموالية في وثيقة من نوع (Gn°01، Gn°04 و Gn°11).
- **كشف تفصيلي بالعملاء:** كل مكلف بالضريبة طبيعي أو معنوي خاضع للنظام الحقيقي يمارس نشاط تجارة بالجملة مطالب بتقديم هذا الكشف التفصيلي للعملاء إلى إدارة الضرائب قبل فاتح من ماي من السنة الموالية في وثيقة من نوع (Gn°03).[2]
- **التصريح بالمرتبات والأجور المختلفة:** كل الأشخاص والهيئات والجماعات التي تقوم بدفع الأجور و المرتبات مطالبة بإكتتاب هذا التصريح قبل فاتح من ماي من كل سنة لدى إدارة الضرائب في وثيقة من نوع (Gn°29).
- **التصريح السنوي بالضريبة على الدخل الإجمالي:** كل الأشخاص الطبيعيين وكل المساهمين في شركات المساهمة أو شركات الأشخاص أو شركات الأموال، مطالبين بتقديم هذا التصريح إلى إدارة الضرائب قبل فاتح من ماي من السنة الموالية للسنة المالية الحالية في وثيقة من نوع (Gn°01).[3]

6-5 التخفيضات الضريبية: تمنح التخفيضات للضريبة على أرباح المهن في بعض الحالات الخاصة كما يلي:[4]

✓ يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبرة دون سواه تخفيض بنسبة 35%؛

✓ يطبق على الأرباح معاد إستثمارها تخفيض نسبته 30% وفقا للشروط الآتية:

- لابد من إعادة إستثمار الأرباح في شراء التثبيتات القابلة للإهتلاك بإستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة الموالية من خلال تقديم إلتزام خطي بذلك؛
- لابد من ذكر مبلغ الأرباح المعاد استثمارها في التصريح السنوي للأرباح؛
- لابد من إرفاق قائمة بالاستثمارات المحققة في إطار الأرباح المعاد إستثمارها مع التصريح السنوي للأرباح مع تبيان طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وكذا سعر تكلفتها؛
- لا بد من بقاء التثبيتات التي استفادت من التخفيض الضريبي بحوزة المؤسسة لمدة 5 سنوات.

وفي حالة عدم إحترام هذه الأحكام المتعلقة بإعادة إستثمار الأرباح إسترداد التخفيض الضريبي مع تطبيق غرامة جبائية تقدر بـ 25%، وفي حالة تنازل عن هذه التثبيتات في مدة تقل عن 5 سنوات فإنه سوف يتم مطالبة المكلف بالفارق في الضريبة مع زيادة 5% على الحقوق المستحقة.

---

(1) المادة 31 مكرر ومكرر 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 15

(2) المادة 224 الفقرة 4، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 71

(3) المادة 99، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 28

(4) عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره ، ص 316

7-5 التسجيل المحاسبي للضريبة على الدخل الإجمالي لصنف أرباح المهن:

الجدول رقم (2-15): دفع ضريبة على الدخل الإجمالي لصنف أرباح المهن(IRG/BIC, BNC) لدى الإدارة الضرائب

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	XXXX	حساب نقدية لدى قابض ضرائب		100 002
	XXXX	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق		110 005
	XXXX	حساب جاري بريدي لدى قابض ضرائب		520 002
XXXX		ضريبة على الدخل الإجمالي لصنف أرباح الصناعية والتجارية	201 001 101 301	
XXXX		ضريبة على الدخل الإجمالي لصنف أرباح غير التجارية	201 001 101 302	
		-دفع الضريبة على الدخل الإجمالي-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

ثانيا: الضريبة على الأرباح الشركات (IBS)

يعتبر إحداث الضريبة على أرباح الشركات من بين الركائز الأساسية للإصلاح النظام الجبائي لسنة 1992 من خلال الفصل بين الأشخاص الطبيعيين و المعنويين بإخضاع كل فئة لضريبية خاصة بها، ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس هذه الضريبة بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991، حيث تم تعريفها: "تؤسس ضريبة على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، تسمى بالضريبة على الأرباح الشركات ".[1]

1- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات: إن مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات يتم على أساس الخضوع الإجباري أو الإختباري للشركات.[2]

1-1 الشركات الخاضعة إجباريا: تفرض على الأرباح المحققة من طرف الأشخاص المعنوية المنصوص عليها في القانون التجاري وهي:[3]

- ✓ شركات المساهمة (SPA)؛
- ✓ الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)؛
- ✓ المؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة (EURL)؛
- ✓ شركات التوصية بالأسهم (SCA)؛
- ✓ المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (EPIC).

2-1 الشركات الخاضعة إختياريا: هناك بعض شركات الخاضعة إختياريا للضريبة على أرباح الشركات والمتمثلة في:

- ✓ شركات التضامن (SNC)؛
- ✓ شركات التوصية البسيطة (SCS)

إلا أنه يمكن لهذه الشركات أن تخضع للضريبة على أرباح الشركات، وذلك عن طريق تقديم طلب خطي ممضى من طرف المسؤول عن الشركة، علما أن هذا الاختيار نهائي ولا رجعة فيه طيلة مدة حياة الشركة.

---

(1) المادة 135، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 37

(2) المادة 136، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 37

(3) عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره ، ص 208

2- الأرباح الخاضعة للضريبة: الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة بما في ذلك نتائج عمليات التنازلات عن أي عنصر من الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته، أي أن الربح الصافي هو فرق بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة أو الشركة (كالمبيعات والعائدات الإستثنائية) والتكاليف القابلة للخصم، لذلك يجب تحديد التكاليف القابلة للخصم والتكاليف غير القابلة التي سنتطرق إليها في الفصل الموالي، ويتم بعد ذلك حساب وعاء الضريبة على أرباح الشركات وفق المعادلات التالية.

النتيجة المحاسبية = الإيرادات المحاسبية – التكاليف المحاسبية
النتيجة الجبائية = الإيرادات الخاضعة – التكاليف القابلة للتخفيض

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإدمجات (Réintégrations) – الخصومات (Déductions)

2- حساب الضريبة: يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:[1]

- ✓ 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛
- ✓ 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛
- ✓ 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

يجب على الأشخاص المعنويين والخاضعين للضريبة على أرباح المؤسسات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه، وعدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

وتحسب الضريبة على أرباح الشركات وفق العلاقة التالية:

الضريبة على أرباح الشركات = النتيجة الجبائية × معدل الضريبة على أرباح الشركات

3- آليات دفع الضريبة على أرباح الشركات: يتم تحصيل الضريبة على الأرباح الشركات على شكل ثلاثة تسبيقات والمتمثلة في:

الجدول رقم (2- 16): آجال دفع التسبيقات على الحساب ومبالغها للضريبة على الأرباح الشركات

التسبيقات	قيمة التسبيق	آجال دفع التسبيق
التسبيق الأول	الضريبة السنة الماضية (ن-1) X 30%	ما بين 20 فيفري إلى 20 مارس
التسبيق الثاني	الضريبة السنة الماضية (ن-1) X 30%	ما بين 20 ماي إلى 20 جوان
التسبيق الثالث	الضريبة السنة الماضية (ن-1) X 30%	ما بين 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر

المصدر: الوزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 356، 2022، ص 101

بعد حساب التسبيقات الثلاث وطرحها من الضريبة لسنة المالية الحالية نحصل ما يسمى برصيد التصفية، والذي يعرف بالمعادلة التالية:

(1) المادة 150، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 46

رصيد التصفية = الضريبة على أرباح الشركات – مجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة

أما فيما يخص المؤسسات الحديثة الإنشاء، فإن التسبيقات يتم حسابها وفق المعادلة التالية:

التسبيق في حالة الشركات الحديثة النشأة = (رأس المال الاجتماعي المسخر × 5%) × 30%

4- المعدلات الخاصة: تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات حسب الجدول:

الجدول رقم (2- 17): معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات

المعدل	النشاط الخاضع للضريبة
%10	- بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات؛ - بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية، أما إذا كانت أكثر من ذلك، تطبق عليها معاملة بالمثل
%15	- بالنسبة للعائدات الأسهم أو الحصص الإجتماعية
%20	- بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة
%30	- بالنسبة للمداخيل التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛ - المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر؛ - العائدات المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، بموجب إمتياز رخصة استغلال براءتهم.
%40	- بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الإسمية أو لحاملها.

المصدر: الوزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 150 الفقرة 2، 2022، ص 47

5- الالتزامات الخاضعين للضريبة: كل شخص معنوي خاضع للضريبة على أرباح الشركات، تفرض عليه تصريحات التالية:

5-1 التصريح بالوجود: كل مكلف خاضع للضريبة على أرباح الشركات مطلب بالتصريح بداية النشاط في وثيقة من نوع (Gn°08) في حدود 30 يوم وإلا تفرض عليه عقوبة تقدر بـ 30.000 دج

5-2 التصريح بالأرباح: كل مكلف خاضع للضريبة مطالب بإكتتاب قبل فاتح من ماي من كل سنة تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة، يتمثل في الميزانية الجبائية تدفع لدى مفتشية الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها في وثيقة من نوع (Gn°04 + Gn°02).

5-3 كشف التسبيقات المدفوعة فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات.

5-4 في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط: على المكلف الخاضع لهذه الضريبة إيداع التصريح خاص بالتنازل أو التوقف لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مقر الشركة أو المؤسسة الرئيسية وهذا في أجل لا يتجاوز 10 أيام.

5-5 تقديم مختلف الوثائق الثبوتية: على كل مكلف خاضع للضريبة تقديم تصريحات كلما طلب منه مفتش الضرائب، كل الوثائق المحاسبية ونسخا من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المبنية في التصريح.

6-العقوبات والغرامات المفروضة: عندما يتم إيداع التصريح السنوي بعد إنقضاء الآجال تفرض الزيادات التالية:[1]

- ✓ 10% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهرا؛
- ✓ 20% عند التأخير لمدة شهرين؛
- ✓ 25% عندما يتجاوز شهرين.

ويترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لاشيء" والتصريحات التي تكتتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات التالية:

- ✓ 2.500 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا؛
- ✓ 5.000 دج عندما تتجاوز شهرا وتقل عن شهرين؛
- ✓ 10.000 عندما يتجاوز التأخير شهرين.

7- الزيادات بسبب النقص في التصريح: في حالة قام مكلف بتصريحات خاطئة، فأنه تفرض عليه عقوبة كما يلي:[2]

- ✓ 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل أو يساوي 50.000 دج؛
- ✓ 15% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها ما بين 50.000 دج و 200.000 دج؛
- ✓ 25% في حالة كان مبلغ يفوق 200.000 دج

8- التسجيل المحاسبي للضريبة:

للضريبة على الأرباح الشركات حسابات مختلفة نذكر منها ما يلي: (أنظر للمحلق 1)

- ✓ ح/ 102 001 201: الضريبة على الأرباح الشركات
- ✓ ح/1 102 001 201: الضريبة على الأرباح الشركات لإقتطاع من المصدر
- ✓ ح/2 102 001 201: الضريبة على الأرباح الشركات لإقتطاع آخر من المصدر
- ✓ ح/3 102 001 201: الضريبة على الأرباح الشركات المحصلة عن طريق الجداول
- ✓ ح/4 102 001 201: تسبيقات الضريبة على الأرباح الشركات

ويتم تسجيلها على المستوى الإدارة الضرائب كما يلي:

الجدول رقم (2- 18): تسجيل الضريبة (IBS) لدى قابض الضرائب

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	XXXX	حساب نقدية لدى قابض ضرائب		100 002
	XXXX	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق		110 005
	XXXX	حساب جاري بريدي لدى قابض ضرائب		520 002
XXXX		الضريبة على أرباح الشركات	201 001 102 ...	
		-دفع الضريبة (IBS) بواسطة وثيقة (Gn°50)-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

(1) المادة 322، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 46

(2) المادة 193، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 46

المطلب الثاني: الرسم على الرقم الأعمال

يتمثل الرسم على الأعمال في الرسمين المهمين وهما: الرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة.

أولا: الرسم على النشاط المهني

يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب المباشرة التي أستحدث بموجب قانون المالية لسنة 1996، والذي عوض الرسم الجبائي السابق والمتمثل في كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC) والرسم على النشاط غير التجاري (TANC).[1]

أن الرسم على النشاط المهني هو رسم يفرض على الإيرادات الإجمالية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطا مهنيا صناعيا كان أو تجاريا أو حرفيا والذين لا يخضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، يتم فرض الرسم النشاط المهني على ما يلي:[2]

- ✓ الإيرادات الإجمالية (ربح الخام، رقم الأعمال) التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في الصنف الأرباح غير التجارية؛
- ✓ رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية، أو الضريبة على أرباح الشركات؛
- ✓ بالنسبة الخاضعين للرسم على القيمة المضافة يحسب رسم على النشاط المهني من رقم الأعمال بدون رسم (HT)؛
- ✓ أما بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة يحسب رسم على النشاط المهني من رقم الأعمال متضمن الرسم على القيمة المضافة (TTC).

1- التخفيضات في مجال الرسم على النشاط المهني: يستفيد الخاضعون للرسم على النشاط المهني من تخفيضات بنسب مختلفة، وذلك حسب طبيعة العمليات المحققة، وتتمثل التخفيضات في:[3]

- **تخفيض قدره 25%:** يستفيد من هذا التخفيض العمليات التالية:

✓ تمنح لنشاطات البناء والأشغال العمومية والري,

- **تخفيض قدره 30%:** يستفيد من هذا التخفيض العمليات التالية:

✓ مبلغ عمليات البيع بالجملة؛

✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة.

- **تخفيض قدره 50%:** يستفيد من هذا التخفيض العمليات التالية:

✓ مبلغ العمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد من 50% من الحقوق غير المباشرة؛

---

(1) جيلالي بهاز، جمال الدين بكيري، يوسف شرع، **المعالجة المحاسبية للضرائب في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (مؤسسة علاج)**، مجلة مقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 05، العدد 02، 2021، ص 281

(2) المادة 217، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سبق ذكره ، ص 67

(3) المادة 219، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سبق ذكره ، ص 67

✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، شرط أن تكون:

* مصنفة ضمن المواد الإستراتجية؛
* معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و30%.

- **تخفيض قدره 75%:** يستفيد من هذا التخفيض:

✓ مبلغ العمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز، العادي والخالي من الرصاص، الغازوال، وقود غاز البترول المميع والغاز الطبيعي المضغوط.

2- **حساب الرسم على النشاط المهني:** يتم حساب الرسم على النشاط المهني وذلك بتطبيق المعدلات التالية على المداخيل المهنية أو رقم الأعمال الخاضع بعد منح التخفيضات في الوعاء المنصوص عليها قانونا:[1]

✓ معدل 1,5% بالنسبة لكل الأنشطة (التجارة والخدمات)

✓ معدل 3% بالنسبة لنشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.

الرسم على النشاط المهني = رقم الأعمال الخاضع × المعدل الضريبي

3- **الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:** يشمل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني ما يلي:

- **بالنسبة للبيوع من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة:** يتمثل الحدث المنشئ بالنسبة للعمليات البيع البضائع أو المنتوجات من التسليم المادي (تسليم البضاعة)، أو القانوني للبضاعة متمثلة في (تسليم الفاتورة).
- **بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات من قبض الثمن الكلي أو الجزئي:** ان الحدث المنشىء للرسم يتمثل في قبض الثمن سواء كلي أو جزئي.

4- **إلزامات المكلف الخاضع للرسم على النشاط المهني:** كل مكلف خاضع لهذا الرسم، طبيعي كان أو معنوي ملزم بتقديم التصريحات التالية:

- **تصريح سنوي:** على المكلف الخاضع للرسم ان يبرز التصريح بوضوح، كما يجب أن يبين جزء من رقم الأعمال الذي قد يستفيد من التخفيض، ويتم تقديم التصريحات السنوية قبل الفاتح ماي من السنة المولية للمصلحة الضرائب في وثيقة من نوع (Gn°11 أو Gn°04 + Gn°02).
- فيما يخص عمليات المنجزة حسب الشروط بيع بالجملة يجب دعم التصريح السنوي بجدول كشف تفصيلي للعملاء في سلسلة من نوع (Gn° 03).
- يتعين على المكلفين بالضريبة تقديم تصريح عن كل مؤسسة فرعية أو وحدة يتولون استغلالها في كل بلدية من بلديات مكان إقامتها.
- يتعين على المكلفين بالضريبة تقديم الوثائق المحاسبية والإثباتات الضرورية لتدقيق في التصريح عند كل طلب من الإدارة الجبائية؛
- بالإضافة إلى تقديم تصريح السنوي، مكلف خاضع للرسم ملزم بتقديم التصريحات الشهرية في وثيقة (Gn° 50).

5- **العقوبات الجبائية:** هناك عدة زيادات وغرامات تفرض على المكلف يمكن ذكرها:

(1) عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص 176

- ✓ إن عدم تقديم الكشف التفصيلي للعملاء يؤدي إلى فقدان الحق في التخفيض؛
- ✓ يترتب على الأخطاء أو الاغفالات أو عدم صحة المعلومات الواردة في الجدول المفصل للزبائن، تطبيق غرامة جبائية من 1000 دج إلى 10.000 دج، كل مرة ثبتت فيها أخطاء أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة؛
- ✓ يعاقب بغرامة جبائية من 5000 دج إلى 50.000 دج كل من قام بمناورة التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة عن طريق تقديم معلومات غير صحيحة أوردها في الجدول الفصل خاص بالزبائن؛
- ✓ يترتب عن عدم إيداع الجدول الإشعاري الذي يحمل عبارة "لاشيء" في الآجال المقررة تطبيق عقوبة قدرها 500 دج[1]
- ✓ يتم تطبيق عقوبات التأخير تصريح الشهري (Gn° 50) حسب كل شهر أو جزء من شهر التأخير.

6- نظام دفع الرسم على النشاط المهني: يجب على المكلفين بالضريبة دفع مبلغ الرسم على النشاط المهني شهريا اذا فاق رقم أعمالهم الخاضع للضريبة المحقق في السنة المالية السابقة ما يلي:[2]

- ✓ **مبلغ 80.000 دج:** خاص بالمكلفين بالضريبة الذين يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع البضائع والمواد واللوازم والمنتجات؛
- ✓ **مبلغ 50.000 دج:** خاص بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات؛
- ✓ **مبلغ 15.000دج:** بالنسبة الإيرادات المهنية الخام.

أما في حالة المبلغ كان أقل من ذلك يتم تصريح فصلي للرسم على النشاط المهني.

7- تسجيل المحاسبي للرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم (2-19): تسجيل الرسم على النشاط المهني (TAP) لدى قابض الضرائب

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	XXXX	حساب نقدية لدى قابض ضرائب		100 002
	XXXX	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق		110 005
	XXXX	حساب جاري بريدي لدى قابض ضرائب		520 002
XXXX		الرسم على النشاط المهني (TAP)	500 026 1	
		-تحصيل الرسم (TAP) على مستوى القباضة الضرائب-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

غير أن الرسم على النشاط المهني يتم توزيعه في نهاية الشهر كما يلي:[3]

الجدول رقم (2- 19): توزيع الضريبة (TAP)

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	XXXX	الرسم على النشاط المهني (TAP)		500 026 1
XXXX		الميزانية البلدية (66%)	402 002 1	
XXXX		الميزانية الولائية (29%)	402 001	
XXXX		صندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية (5%)	500 019 3	
		- توزيع الرسم (TAP) في نهاية كل شهر-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

(1) المادة 360، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 104

(2) المادة 357، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 104

(3) المادة 222، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 69

ثانيا: الرسم على القيمة المضافة

ظهر الرسم على القيمة المضافة بموجب قانون المالية لعام 1990، حيث شرع في تطبيقه ابتداء من أول أفريل لسنة 1992 بموجب قانون المالية لسنة 1992، وهي رسم أو ضريبة غير مباشرة يدفعها الخاضعون للضريبة لفائدة خزينة الدولة ويتحملها المستهلك النهائي، وهي تمس العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري، ومنذ عام 1995 أدمج تطبيق هذا الرسم على عمليات البنوك والتأمين، ويقصد بمصطلح القيمة المضافة الفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاك للسلع والخدمات ومنه الرسم يقع على هذا الفرق، حيث تخضع عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية، أو عمليات الاستراد.[1]، كما يتميز هذا الرسم بعدة خصائص نذكر منها ما يلي:[2]

- ✓ **ضريبة عامة:** ويقصد بها خضوع كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة، إلا في حالات إستثنائية؛
- ✓ **ضريبة حقيقية:** بمعنى أنها تمس استعمال الدخل، أي الانفاق والاستهلاك النهائي للسلع والخدمات؛
- ✓ **ضريبة غير مباشرة:** بمعنى المؤسسة المكلف القانوني والوسيطة بين الخزينة الدولة والمستهلك الأخير؛
- ✓ **ضريبة متعلقة بقيمة المنتوج:** تحسب على أساس قيمة المنتوج، بغض النظر عن طبيعة وكمية ونوعية منتوج؛
- ✓ **ضريبة حيادية:** أي أن الرسم على القيمة المضافة لا تؤثر على نتيجة المكلفين القانونين بها، أي أن المستهلك النهائي هو الذي يتحملها فعليا، وبالتالي تعتبر ضريبة حيادية ودورية وسريعة التحصيل وموردا متجددا بإستمرار التي تساعد في الانفاق الحكومي؛
- ✓ **ضريبة تصريحية:** كل مكلف خاضع للرسم على القيمة المضافة ملزم بتصريحها شهريا للمصالح الجبائية موضحا فيها كل مبيعاته، مشترياته، وصفقاته؛
- ✓ **ضريبة مؤسسة عن طريق ميكانيزم الدفع بالأقساط:** في كل طور من أطوار التوزيع لا يكون العبء الضريبي الإجمالي مساويا للرسم المحتسب على سعر البيع للمستهلك؛
- ✓ **ضريبة ترتكز على ميكانيزم الخصم:** بمعنى على كل مكلف خاضع لهذا الرسم أن يقوم بحساب الرسم المستحق على المبيعات، أو الخدمات المقدمة، ثم يخصم منه الرسم الذي مس العناصر المكونة لسعر التكلفة؛
- ✓ **ضريبة ذات رقابة ذاتية:** تتم هذه الرقابة عن طريق أعمال مبدأ الخصم لعمليات الضريبية في دورتها المختلفة من الإنتاج والتوزيع، بمعنى كل مرحلة تراقب الأخرى وبالتالي تقليل من فرص التهرب الضريبي.

1- معدلات الرسم على القيمة المضافة: تحدد معدلات الرسم على القيمة المضافة بـ:[3]

- ✓ **معدل مخفض 09%:** يطبق على المنتوجات والخدمات والعمليات والأشغال والمواد التي تمثل فائدة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي والثقافي للدولة؛
- ✓ **معدل عادي 19%:** يطبق على العمليات، الخدمات والمنتوجات غير الخاضعين للمعدل المخفض.

---

(1) وحيد بليدية، مرجع سبق ذكره،ص 215

(2) ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 72- 73

(3) المادة 21، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2022 ، ص13

2- الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة: هو الواقعة التي يتولد عنها الدين من المكلف إلى خزينة الدولة، وهي:[1]

- ✓ **بالنسبة للمبيعات والإنتاج:** من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة؛
- ✓ **بالنسبة للأشغال العقارية والخدمات:** من قبض الثمن جزئيا أو كليا؛
- ✓ **بالنسبة للواردات:** من إدخال البضاعة عند الجمارك، والمدين بالرسم هو المصرح لدى الجمارك؛
- ✓ **بالنسبة للصادرات:** من تقديم المنتجات أو البضاعة للجمارك، والمدين هو المصرح لدى الجمارك؛
- ✓ **بالنسبة للخدمات:** بقبض الثمن جزئيا أو كليا.

3- آليات الحسم في قانون الرسم على القيمة المضافة: الحسم هو خاصية من خاصيات الرسم على القيمة المضافة، حيث يخفف من العبء على الثمن، ويتم التسديد الرسم في كل مرحلة من مراحل تنقل السلع أو المواد من طرف لآخر، حيث يجب التفرقة بين الرسم المستحق وهو ذلك الرسم المفروض على المبيعات، والرسم القابل للإسترجاع وهو ذلك الرسم المتضمن المشتريات، والفرق بينهما يمثل الرسم على القيمة المضافة المدفوع (الواجب الدفع)، ويمكن التعبير عنه وفق المعادلة التالية:

TVAالمدفوع = TVA المستحق على المبيعات – TVA القابل للإسترجاع (على المشتريات)

بحيث يتم حساب الرسم على القيمة المضافة شهريا أو فضليا وفق الخطوات التالية:

أ. نحسب TVAالمستحق على المبيعات، بضرب المعدل المناسب على رقم الأعمال خارج الرسم.

ب. نحسب TVA القابل للحسم لمختلف المشتريات المحققة، مع احترام المواعيد الزمنية المحددة.

ج. نحسب TVA الواجب دفعه وذلك بالفرق بين TVA المستحق على المبيعات وTVA القابل للحسم على المشتريات في حالة إذا كان الرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات أقل من الرسم على القيمة المضافة للمشتريات، فإن المبلغ المتبقي من TVA على المشتريات يرحل إلى الأشهر الموالية ويسمى بالقرض المرحل (Précompte).

4- التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم (2-20): تسجيل الرسم على القيمة المضافة (TVA) لدى قابض الضرائب

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	XXXX	حساب نقدية لدى قابض ضرائب		100 002
	XXXX	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق		110 005
	XXXX	حساب جاري بريدي لدى قابض ضرائب		520 002
XXXX		الرسم على القيمة المضافة (TVA)	500 020	
		-تحصيل الرسم (TVA) على مستوى القباضة الضرائب-		
	XXXX	الرسم على القيمة المضافة (TVA)		500 020
XXXX		ميزانية الدولة (75%)	201 003 300	
XXXX		الميزانية البلدية (10%)	402 002 1	
XXXX		صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية (15%)	500 019 201	
		- توزيع الرسم (TVA) في نهاية كل شهر-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

(1) المادة 14، قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص ص: 10- 11

المطلب الثالث: الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)

وفق للمادة 02 من قانون المالية لسنة 2007[1]، تم تأسيس الضريبة الجزافية الوحيدة جاء كبديل للنظام الجزافي السابق (النظام الجزافي)، الذي كان يفرض على المكلفين لهذا النظام عدة الضرائب مثل (TAP, TVA, IRG)، حيث أصبحوا ابتدءا من فاتح من جانفي لسنة 2007 يخضعون للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة البديل بفرض ضريبة وحيدة على المكلفين الخاضعين له سواء كانوا طبيعيين أو معنويين.

تؤسس الضريبة الجزافية الوحيدة لتغطي الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة، حيث يخضع لهذا النظام الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا وكذا التعاونيات الحرفية الفنية والتقليدية، والتي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 8.000.000 دج ما عدا تلك التي اختارت النظام الحقيقي أو تابعة لنظام المبسط والذي لا رجعة فيه، بشرط تبليغ الإدارة الجبائية قبل أول فيفري من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف بالضريبة تطبيق النظام الربح الحقيقي[2]، ويستثنى من هذا النظام الضريبة مهما كان حجم رقم الأعمال المحقق من طرفها:[3]

- ✓ أنشطة استراد، أو شراء السلع والبضائع وإعادة البيع على حالها، حسب شروط البيع بالجملة؛
- ✓ أنشطة الإطعام والفندقة؛
- ✓ الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحاليل الطبية؛
- ✓ الأشغال العمومية والري والبناء والمهن غير التجارية؛
- ✓ الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء؛
- ✓ أنشطة تكرير المعادن النفيسة وكذا صانعي وتجار الذهب والبلاتين.

1- تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة: يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية، الذين اكتتبوا التصريح أن يشرعوا في حساب الضريبة المستحقة وإعادة تسديدها للإدراة الجبائية، أما بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين يقوم ببيع منتجات ذات هامش ربح محدد يقل عن معدل الضريبة الجزافية الوحيدة، فإن أساس حساب الضريبة يتكون من هامش الربح الإجمالي، وعندما تعدى رقم الأعمال المحقق 8.000.000 دج فإن الفارق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المصرح به يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة، كما أن في حالة تعدى رقم الأعمال سقف الخضوع للضريبة الجزافية الوحيدة عند إختتام السنة الموالية لتلك التي تجاوز فيها السقف الضريبة الجزافية الوحيدة، فإنه يتم تحويلهم إلى نظام الربح الحقيقي.[4]

عندما يمارس مكلف بالضريبة عدة أنشطة في آن واحد وفي نفس المنطقة أو مناطق مختلفة، فإن كل مؤسسة من مؤسساته تكون مستقلة عن أخرى، وتكون خاضعة للضريبة بصفة منفصلة عندما لا يتجاوز مجموع أرقام أعمالها سقف الخاضع للضريبة، أما في حالة تجاوز الحد فإن المكلف المعني بالضريبة يحول مباشرة إلى النظام الربح الحقيقي.[5]

---

(1) المادة 02، العدد 85، الجريدة الرسمية، 2007، ص 3

(2) المادة 3، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 5

(3) المادة 288 مكرر1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 86

(4) المادة 288 مكرر2، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 86

(5) المادة 288 مكرر3، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص87

2- حساب الضريبة الجزافية الوحيدة: يتم حساب الضريبة الجزافية الوحيدة من قبل المكلف الخاضع لها بتطبيق معدلات الجبائية على رقم أعمال (التقديري، النهائي) المصرح به، وتتمثل المعدلاته فيما يلي:

- ✓ 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع؛
- ✓ 12% بالنسبة لأنشطة الأخرى.

3- إلتزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة: المكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة ملزمين بإكتتاب التصريحات الواردة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2- 21): إلتزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة

التصريحات	السلسلة	آجال الدفع	موضوع التصريح
التصريح برقم الأعمال التقديري	**Gn°12**	مابين 01 و 30 جوان	- يظهر فيه رقم الأعمال التقديري - يظهر فيه الأجور المدفوعة للسنة (ن-1) - الدفع الكلي للضريبة، أو الجزئي (50%)
التصريح برقم الأعمال التقديري (المكلفين الجدد)	**Gn°12 ter**	31 ديسمبر كآخر أجل من كل سنة	- يظهر فيه رقم الأعمال التقديري - يظهر فيه الأجور المدفوعة لفترة النشاط - دفع المبلغ الكلي للضريبة
التصريح النهائي برقم الأعمال	**Gn°12 bis**	20 جانفي على الأكثر من السنة (ن+1)	إذا كان رقم الأعمال المحقق أكبر من رقم الأعمال التقديري: - يظهر فيه رقم الأعمال المحقق - دفع المبلغ الكلي للضريبة والتكميلية
إشعار بالدفع الجزئي للضريبة الجزافية الوحيدة	**Gn°50 bis**	- الدفعة الأولى: مابين 01 و 15 سبتمبر من السنة ن - الدفعة الثانية: مابين 01 و 15 ديسمبر من السنة ن	أن 50 % المتبقية في حالة الدفع الجزئي لضريبية الجزافية الوحيدة يتم تقسيمها ودفعها على دفعتين كل دفعة بـ 25%
إشعار بدفع الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف المرتبات والأجور	**Gn°50 ter**	كآخر أجل 20 من الشهر الموالي للشهر المعني	- يظهر فيه الأجور المدفوعة - يظهر فيه الإقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي لصنف المرتبات والأجور

المصدر: المديرية العامة للضرائب، **مديرية العلاقات العمومية والإتصال**، دفع الضريبة الجزافية الوحيدة والتزامات المكلفين بالضريبة، 2021

4- الأنشطة المعفاة من الضريبة الجزافية الوحيدة: تستفيد بعض الأنشطة من إعفاءات ضريبية سواء بصفة مؤقتة أو دائمة، وهي تتمثل فيما يلي:

4-1 الإعفاءات الدائمة: تتمثل في:[1]

- ✓ المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة؛
- ✓ مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
- ✓ الحرف التقليدية المقيدة في دفتر الشروط المحدد عن طريق التنظيم

4-2 الإعفاءات المؤقتة: الأنشطة المستفيدة من دعم الصندوق الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANADE)، والصندوق الوطني لضمان البطالة (CNAC)، والوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر (ANGEM)، تستفيد من إعفاء

(1) المادة 288 مكرر6، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سبق ذكره ، ص 88

مؤقت لمدة محددة من 3 إلى 6 سنوات. إلا انهم يبقون خاضعين للحد الأدنى للضريبة والمقدرة بـ 10.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية.

5- العقوبات المطبقة: تفرض العقوبات والغرامات على كل مكلف بالضريبة الذي لا يلتزم بالواجبات التالية:

- في حالة عدم تقديم تصريح بالوجود (التصريح ببداية نشاط)، تفرض عليه غرامة محددة بـ 30.000 دج؛
- يخضع المكلفين بالضريبة الذين يتأخرون عن دفع الضريبة الجزافية الوحيدة إلى:[1]
  - ✓ غرامات تأخير بـ 10% التي تطبق ابتداء من اليوم الأول الذي يلي آخر أجل لدفع الضريبة؛
  - ✓ غرامات تهديدية قدرها 3% عن كل شهر تأخير أو جزء منه، دون أن تتجاوز غرامة التأخير نسبة 25%.
- عندما يتبين أن المكلف قدم تصريحا ناقصا أو غير صحيح، فإنه تفرض عليه عقوبة التالية:
  - ✓ 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل أو يساوي 50.000 دج؛
  - ✓ 15% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها ما بين 50.000 دج و 200.000 دج؛
  - ✓ 25% في حالة كان مبلغ يفوق 200.000 دج

5- التسجيل المحاسبي للضريبة الجزافية الوحيدة:

الجدول رقم (2- 22): تسجيل الضريبة (IFU) لدى قابض الضرائب

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	XXXX	حساب نقدية لدى قابض ضرائب		100 002
	XXXX	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق		110 005
	XXXX	حساب جاري بريدي لدى قابض ضرائب		520 002
XXXX		ضريبة الجزافية الوحيدة (5%)	500 029 1	
		ضريبة الجزافية الوحيدة (12%)	500 029 2	
		ضريبة الجزافية الوحيدة الحد الأدنى	500 029 3	
		-دفع الضريبة (IFU) على مستوى القباضة الضرائب-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

وفي نهاية الشهر يتم توزيع الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:[2]

الجدول رقم (2- 22): توزيع الضريبة (IFU)

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
	XXXX	ضريبة الجزافية الوحيدة		500 029 (1,2)
XXXX		الميزانية البلدية (40,25%)	402 002 1	
XXXX		الميزانية الدولة (49%)	201 001 107	
XXXX		الميزانية الولائية (5%)	402 001	
XXXX		الصندوق المشترك للجماعات المحلية (5%)	500 019 15	
XXXX		غرف التجارة والصناعة (0,5%)	500 017 3	
XXXX		الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية (0,01%)	500 017 5	
XXXX		غرف الصناعية التقليدية والمهن (0,24%)	500 017 4	
		- توزيع الضريبة (IFU) في نهاية كل شهر-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

(1) المادة 402 الفقرة 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 110

(2) المادة 282 مكرر 4، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 110

خلاصة الفصل الثاني:

نستنتج من خلال هذا الفصل أن النظام الجبائي الجزائري يعتبر الركيزة الرئيسية في تمويل المالي للخزينة العمومية من خلال تدخل في الحياة الاقتصادية للمؤسسات بفرض عليها مجموعة من الضرائب والرسوم، كما تتمثل المحاسبة الأداة الأساسية والوظيفة الحيوية في جميع المؤسسات الاقتصادية العمومية كانت أو الخاصة، إلا أن المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في الإدارة الضرائب (القباضات) تتم بطريقة خاصة بها تحدها وتنظمها مراسيم وتعليمات وقوانين جبائية.

كما تبين لنا أن مكونات الرئيسية للنظام الجبائي بعد إصلاحات التي عرفها، أنتج نظاما ضريبيا يعتمد على قانونين مهمين وهما **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة** والذي يتكون من الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات بإضافة إلى الرسم على النشاط المهني،**وقانون الرسم على الرقم الأعمال** فإقْتَصَر ذلك على الرسم على القيمة المضافة.

الفصل الثالث

الضرائب المؤجلة بين النظام الجبائي الجزائري والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12)

تمهيد الفصل الثالث:

بدخول النظام المحاسبي المالي (SCF) حيز التطبيق أدى بطبيعة الحال إلى ظهور إختلالات بين القواعد المحاسبية المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية (IAS) والتقارير المالية (IFRS) والقواعد الجبائية المبنية على القوانين والتشريعات الضريبية. فهدف من القوائم المالية هو التركيز على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وكذا احتياجات المقرضين والمستثمرين بالدرجة الأولى، في حين أن القواعد الجبائية تسعى لتعظيم الإيرادت الجبائية وبالتالي المحافظة على حقوق الدولة في جميع المداخيل.

تظهر الضرائب المؤجلة نتيجة الاختلافات المؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية في معالجة الإيرادات والأعباء، فالغرض من محاسبة الضرائب المؤجلة هي تحديد العبء الضريبي وإظهار صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة.

ومن خلال هذا الفصل نهدف إلى إظهار الآثار الناتجة عن الفروقات التي تحدث في النظامين المحاسبي والجبائي وطريقة معالجتها عن طريق ما يسمى بالضرائب المؤجلة حسب كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) والنظام المحاسبي المالي (SCF)، وهذا من خلال التعرض إلى ما يلي:

- ✓ **المبحث الأول:** الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)؛
- ✓ **المبحث الثاني:** انتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية؛
- ✓ **المبحث الثالث:** الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)؛

المبحث الأول: الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

بإعتبار ان الضرائب تشكل موردا من الموارد الممولة للخزينة العمومية لأي دولة كانت، جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) الخاص بمحاسبة الضرائب على الدخل الذي يعمل على معالجة محاسبية لمختلف الإشكاليات المتعلقة بالدخل وآثاره الضريبية وكيفية معالجتها محاسبيا والإفصاح عنها في القوائم المالية.

المطلب الأول: تقديم معيار المحاسبي الدولي رقم 12

أولا: نشأة وتطوير المعيار

قامت اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة على إصدار العديد من المعايير المحاسبية من أجل حل المشاكل المحاسبية التي كان يواجهها المكلفون بالضريبة، وكان من بين أهم هذه المعايير المحاسبية المعيار الدولي رقم (12) صادر عام 1979، وقد قامت بإعادة صياغته عام 1994 بإجراء بعض التغييرات في المصطلحات لجعلها تتوافق مع المبادئ الأمريكية، وفي عام 1996 تمت مراجعة المعيار لتقليل من البدائل المتاحة عند معالجة الضرائب المؤجلة والإقرار على طريقة الأصل والالتزام التي تحسب الضرائب على أساس الفروقات المؤقتة بما يتماشى مع المحاسبة على أساس الاستحقاق وتتطلب إعتراف بالإيرادات والمصاريف في الفترة التي تحققت بها بغض النظر عن توقيت التدفق النقدي، وقد أعيد مراجعة هذا المعيار عام 2004 في إطار مشروع التوافق المحاسبي بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية[1]، حيث شهد هذا المعيار عدة تعديلات وإدخالات قبل أن يأخذ شكله الجديد، وفيما يلي سنحاول عرض أهم التواريخ الرئيسية لهذه التعديلات:[2]

- أفريل 1978: قامت لجنة معايير المحاسبية الدولية بنشر مسودة عرض E13 بعنوان "محاسبة الضرائب على النتيجة؛
- جويلية 1979: تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 من قبل اللجنة الدائمة المشتركة للمنظمات؛
- جانفي 1989: أصدرت اللجنة مسودة عرض أخرى E33 بعنوان "محاسبة الضرائب على النتيجة"؛
- 1994: أعادت اللجنة صياغة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الصادر في جويلية 1979؛
- أكتوبر 1994: تم نشر مقترحات جديدة من خلال مسودة عرض E49؛
- أكتوبر 1996: تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 من قبل لجنة معايير المحاسبية الدولية، ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي السابق الصادر في جويلية 1979 المعاد صياغته في 1994 ليصبح قابل للتطبيق على القوائم المالية ابتداء من الفاتح جانفي 1998؛
- أكتوبر 2000: أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية نشر مراجعات محدودة للمعيار رقم 12خاص بـ" التبعات الضريبية لأرباح الأسهم"، بحيث يكون ساري تطبيق للقوائم المالية السنوية ابتداء من الفاتح من جانفي 2001؛
- 31 مارس 2009: نشر المجلس مسودة عرض بعنوان "الضريبة على النتيجة تقترح إعادة صياغة كاملة للمعيار الدولي رقم 12 في المستقبل من خلال إجراء مراجعة أساسية؛

---

(1) بصير هدى، **إشكالية توحيد حسابات الشركات الفرعية الأجنبية في ظل الممارسات المحاسبية الدولية المختلفة**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2018، ص155-156

(2) https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12: consulté le 22-04-2022

- 10 سبتمبر 2010: نشر المجلس مقترحات لمعالجة إحدى القضايا الخاصة بالممارسات المحاسبية الهامة في مسودة عرض بعنوان "الضريبة المؤجلة": استرداد الأصول الأساسية، بحيث كان موعد النهائي للتعليق يوم 9 نوفبر 2010 ؛
- 20 ديسمبر 2010: تم تعديل الضريبة المؤجلة: إسترداد الأصول الأساسية، بحيث تكون سارية المفعول على القوائم المالية في الفاتح من جانفي 2012؛
- 19 جانفي 2016: تم تعديل في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 من خلال الاعتراف بالأصول الضريبة المؤجلة للخسائر غير المحققة، حيث يكون ساري تطبيق في الفاتح من جانفي 2017؛
- 7 جانفي 2017: قامت لجنة تفسيرات للمعايير الدولية للتقارير المالية "IFRIC 23" بتفسير عدم اليقين بشأن معالجات ضريبية للدخل الصادرة التي تكون سارية المفعول في فاتح من جانفي 2019؛
- 12 ديسمبر 2017: قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديليه من خلال تحسينات سنوية على دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لسنة 2015- 2017، بحيث يكون ساري تطبيق إبتداء من جانفي 2019؛
- 7 ماي 2021: تعديل الضريبة المؤجلة التي تتعلق بالأصول والخصوم الناشئة عن معاملة واحدة، ويكون تطبيقه ساري المفعول ابتداء من فاتح جانفي 2023.

ثانيا: الهدف من المعيار

يهدف المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل من خلال النقاط الرئيسية التالية[1]:

✓ شرح وتوضيح المعالجة لكيفية تحديد وإحتساب ضريبة الدخل عن المدة الحالية وضريبة الدخل المؤجلة؛

✓ كيفية التعامل مع الاختلافات بين الدخل المحاسبي المعد وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية والدخل الخاضع للضريبة المعد بموجب قوانين والتشريعات الضريبية المحلية، بإضافة إلى معالجة الإختلافات المؤقتة بينهما

✓ يعمل المعيار على إيجاد حلول محاسبية للتبعات الجارية والمستقبلية للضريبة وهذه التبعات هي:

- الاسترداد أو السداد المستقبلي للمبالغ المسجلة كأصول أو التزامات معترف بها في الميزانية العمومية للمنشأة؛
- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمشروع.

يتطلب هذا المعيار من المنشأة المحاسبة عن الآثار الضريبية للمعاملات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تم المحاسبة عنها عن تلك العمليات والأحداث، وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يعترف بآثارها الضريبية في قائمة الدخل، وأي عمليات أو أحداث يعترف بها مباشرة في حقوق الملكية يتم الإعتراف بالآثار الضريبية المتعلقة بها الضريبة مباشرة ضمن حقوق الملكية، كذلك يؤثر الإعتراف بأصول وإلتزامات ضريبية في إندماجات الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناتجة عن الإندماج، كما يعترف أيضا المعيار بالأصول الضريبة المؤجلة الناتجة عن الخسائر أو التخفيضات الضريبية غير المستغلة وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها.[2]

---

(1) حيدر محمد علي يوسف حمدان المياحي، **الإفصاح على وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ودوره في تحقيق العدالة الضريبية بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، قسم الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2014، ص 78

(2) جمعة فلاح حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص 788

ثالثا: نطاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

يطبق المعيار في المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل والتي تشمل ما يلي:[1]

✓ كل الضرائب المحلية والأجنبية المحجوزة والمفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة؛

✓ الضرائب المستقطعة والواجب دفعها من قبل المؤسسات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمؤسسة الأم المعدة للقوائم المالية المجمعة؛

إلا أن هذا المعيار لا يعالج عناصر التي تشمل:

✓ المحاسبة عن الهيئات الحكومية، والإفصاح عن المساعدات الحكومية؛

✓ الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، يعمل هذا المعيار على تعامل مع المحاسبة عن الفروقات المؤقتة التي يمكن أن تظهر بين الهيئات والخصومات الضريبية لتشجيع الإستثمار.

رابعا: التعاريف الواردة في المعيار

سنعرض أهم المصطلحات الواردة في معيار المحاسبي الدولي رقم (12) والمتمثلة في:[2]

- **النتيجة المحاسبية:** هو صافي الدخل (ربح أو خسارة) الناتج عن تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لفترة إعداد التقرير قبل خصم ضريبة دخل.
- **الربح الخاضع للضريبة:** هو الربح أو الخسارة الخاص بفترة معينة، والذي يتم تحديده بالإستناد إلى القواعد التي تم وضعها من قبل السلطات الضريبية والذي على أساسه يتم دفع الضريبة أو الاسترداد منها.
- **مصروف الضريبة:** هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصومات الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.
- **الضريبة الحالية:** هي مبلغ ضرائب الدخل المستحق الدفع (أو القابل للإسترداد) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسائر الضريبية) للفترة.
- **إلتزامات الضريبة المؤجلة:** هي مبالغ ضرائب الدخل واجبة التسديد في الفترات المستقبلية والمتعلقة بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، وتنشأ عندما تكون القيمة المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للإلتزام أقل من أساسه الضريبي.
- **الضريبة المؤجلة:** هي الضريبة التي تنشأ عن الفروقات بين الاعتراف والتقييم المحاسبيين للعمليات المتعلقة بالأعباء والمنتوجات والأصول والخصوم خلال الدورة محل الاهتمام وبين الاعتراف والتقييم الجبائي لها، ويمكن التمييز بين نوعين منها:[3]

---

(1) عادل جعنيظ، أثر تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) من خلال الإفصاح، الاعتراف والقياس على جودة القوائم المالية "دراسة ميدانية لآراء عينة من المتخصصين في المحاسبة والجباية، مجلة إدارة الأعمال الاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، 2021 ص1022

(2) Asif Chaudhry and others, **Interpretation and Application of IFRS standards**, copyright by john wiley & sons, 2015, p 777

(3) فرحات عبد الكريم، إشكالية التوافق المحاسبي الجبائي في الجزائر دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية ALEMO قسنطينة، أطروحة لنيل شهادة الدكتواره، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، 2018، ص 107

1- الضريبة المؤجلة أصول: هي مبالغ الضرائب على النتيجة المتوقع استردادها في الفترات المقبلة وذلك نتيجة:

- ✓ الفروقات المؤقتة واجب خصمها؛
- ✓ الخسائر القابلة للتدوير والاستفادة منها ضريبيا خلال الفترات القادمة؛
- ✓ الخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها واستفادة منها خلال الفترات اللاحقة.

2- الضريبة المؤجلة خصوم: هي مبلغ الضريبة على النتيجة واجبة الدفع في الفترات التشغيلية المستقبلية بالإستناد إلى الفروقات الضريبية المؤقتة.

- **الفروقات الضريبية:** هي الفروقات الناتجة عن عدم التساوي بين النتيجة المحاسبية والربح الخاضع للضريبة، ويمكن أن تكون هذه الفروقات أما:

1- الفروقات المؤقتة: هي فروق بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل أو الإلتزام الوارد في قائمة المركز المالي والأساس الضريبي المستخدم لحسابها ويمكن أن تكون إما:

1-1 فروق مؤقتة قابلة قابلة للخصم: عندما يترتب عليها زيادة زمنية في الربح الخاضع للضريبة مما يؤدي لنشأة ضريبة مؤجلة أصول (تستحق الاسترداد في الفترات المحاسبية التالية) أي أنها تمثل حقوقا للمؤسسة من قبل الإدارة الضريبية وهذه الضريبة المؤجلة أصول تعتبر فروقات مدينة.

1-2 فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: عندما يترتب عليها نقص زمني في الربح الخاضع للضريبة مما يؤدي لنشأة ضريبة مؤجلة خصوم (تستحق الدفع في الفترات المحاسبية التالية) أي أنها حقوقا للإدراة الضريبية من قبل المؤسسة وهذه الضريبة المؤجلة خصوم تعتبر فروقات دائنة.

2- الفروقات الدائمة: هي فروق تنشأ بين النتيجة المحاسبية والربح الضريبي نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المتوافقة مع القواعد والمعايير المحاسبية، وتنشأ هذه الفروق في نفس الفترة المحاسبية الجارية ولا يمتد آثارها إلى الفترات المحاسبية التالية، وتكون هذه الفروقات إما:

2-1 موجبة: إذا كان يترتب عليها زيادة في الربح الخاضع للضريبة؛

2-2 سالبة: إذا كان يترتب عليها نقص في الربح الخاضع للضريبة.

- ✓ **القاعدة الضريبية:** نميز هنا بين القاعدة الجبائية للأصول والقاعدة الجبائية للخصوم:[1]

1- القاعدة الضريبية للأصول: يعبر عن القاعدة الضريبية للأصل معين بأنها المبلغ الذي سيتم خصمه للأغراض الضريبية مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستتدفق للمنشأة عندما تسترد القيمة الدفترية المعدلة للأصل، وان لم تكن تلك المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية للأصل تساوي قيمة الدفترية المعدلة (القيمة المرحلة).

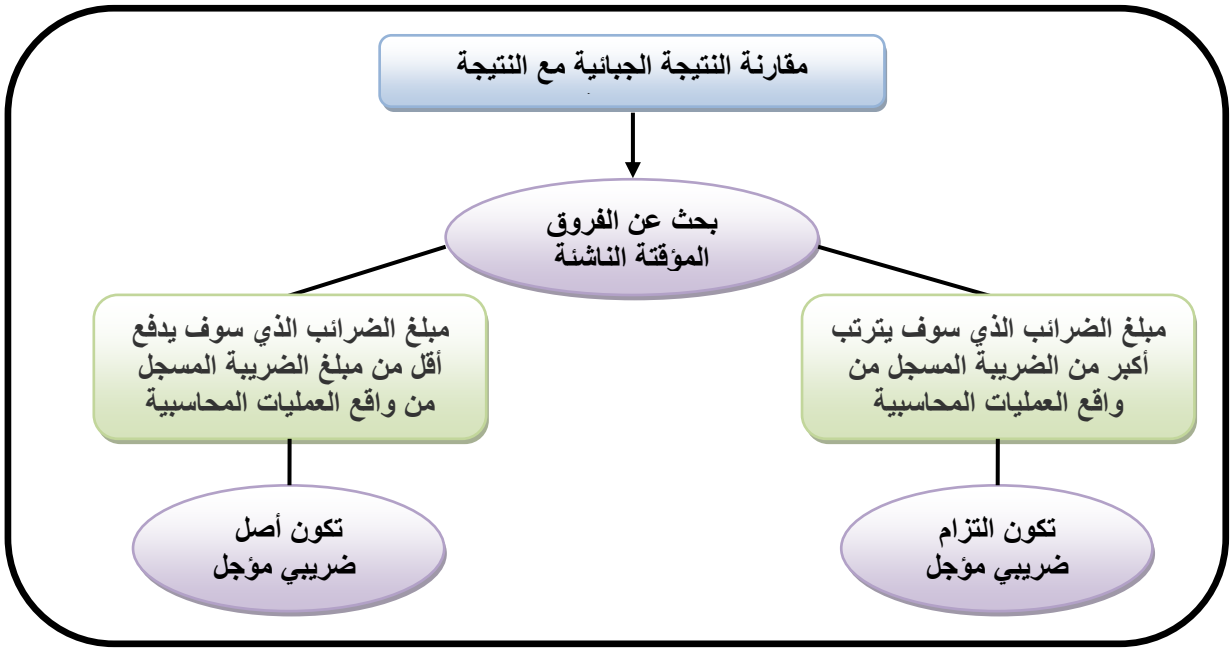
2- القاعدة الضريبية للخصوم: هي القاعدة المحاسبية مطروح منها كل الأعباء القابلة للخصم جبائيا الخاصة بهذه الخصوم الفترات المستقبلية، وفي حالة المنتوجات المقبوضة سلفا، فإن القاعدة الجبائية للخصوم هي القيمة المحاسبية مطروح منها كل المنتوجات غير الخاضعة للضريبة خلال الفترات المستقبلية.

(1) Alain Frydlender, Julein Pagezy, **S'intier aux IFRS**, editions francis lefbre, Paris, 2004, p: 214

المطلب الثاني: محاسبة الضرائب المؤجلة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)

تنشأ الضرائب المؤجلة من إيرادات أو أعباء الدورة، وتحسب من خلال الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي، قد ينتج من هذا الفرق إما إلتزام ضريبي مؤجل، أو أصل ضريبي مؤجل، وشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (3- 1): تحديد الضرائب المؤجلة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)



المصدر: صديق حسوس، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري –دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، أطروحة لنيل شهادة الدكتواره، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018، ص 73

أولا: محاسبة الضرائب المؤجلة أصول

تتم محاسبة الضرائب المؤجلة أصول في عدة حالات نذكر منها:[1]

1- الحالة العادية

يتم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول لكل الفروقات الزمنية القابلة للخصم، عندما يكون من المحتمل تحقيق ربح خاضع أكثر من غير المحتمل، خلال الدورات التي تصبح فيها تلك الفروقات الزمنية مدرجة، مما يسمح بإستخدام مزايا الضرائب المؤجلة أصول عند إنجاز تلك الأصول أو تسوية الخصوم المتعلقة بالفروقات الزمنية[2]، ماعدا أصل ضريبي مؤجل الناتج عن التسجيل الأولي لأصل أو لخصم في عملية ليست تجميع مؤسسات، ولا تؤثر العملية على النتيجة الجبائية ولا على النتيجة المحاسبية.

2- الخسائر أو القروض المرحلة للسنوات الموالية

يجب تسجيل المحاسبي لأصل ضريبي مؤجل لترحيل الخسائر والقروض الجبائية غير المستخدمة إلى دورات اللاحقة، شريطة أن يكون من محتمل تحقيق المؤسسة لأرباح خاضعة للضريبة مستقبلا ويمكن أن تستخدم في تخفيض الخسائر والقروض الجبائية غير المستغلة من الضريبة المستحقة، بإضافة إلى ذلك ألزم المعيار المحاسبي

---

(1) قبايلي محمد، آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، رسالة لنيل شاهدة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2013، ص 57- 58

(2) Odile Barbe, Laurent Diedelot, **Maitriser les IFRS**, editions Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2012, p: 311

الدولي رقم (12) على ضرورة توفر المؤسسة على مؤشرات للعناصر المفضلة وغير المفضلة المرتبطة بالمناخ التي تعمل فيه، ومن بين أمثلة للعناصر المفضلة نذكر:

- ✓ وجود دفاتر طلبيات مغلقة ومولدة لأرباح مستقبلية؛
- ✓ وجود تاريخي لأرباح منتظمة تدل على أن الخسائر الحالية بسبب أحداث وظروف إستثنائية.

أما فيما يتعلق بالعناصر غير المفضلة نذكر:

- ✓ وجود خسائر في الدورات السابقة، التي يفترض بالإستناد لها إحتمال عدم تحقيق أرباح مستقبلا، بإستثناء توفر أدلة مقنعة عكس ذلك؛
- ✓ وجود تاريخي لخسائر جبائية مرحلة غير مستعملة ووصلت إلى نهاية صلاحيتها؛
- ✓ أحداث أو عمليات جارية الإنجاز لها نهاية غير مفصلة، يمكن أن تأثر بطريقة معبرة على النتائج المستقبلية.

3- المساهمات في المنشآت التابعة والزميلة

يجب تسجيل محاسبيا أصول ضريبة مؤجلة لكل الفروقات الزمنية عندما يكون المبلغ الدفتري للإستثمارات في المنشآت التابعة والزميلة مختلفا عن الأساس الضريبي للإستثمار، وقد تنشأ هذه الفروقات من خلال:

- ✓ وجود أرباح لم تقم المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والترتيبات المشتركة بتوزيعها؛
- ✓ التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية عندما يتم تأسيس منشأة أم ومنشآت تابعة لها في بلدين مختلفين؛
- ✓ إنخفاض المبلغ الدفتري لإستثمار في منشأة زميلة إلى المبلغ الممكن استراده.

ثانيا: محاسبة الضرائب المؤجلة خصوم

هناك عدة حالات حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، نذكر منها ما يلي:

1- الحالة العادية

يتم محاسبة ضرائب مؤجلة خصوم لكل الفروقات الزمنية الخاضعة مستقبلا، خاصة فيما يتعلق بعمليات الاندماج بطريقة التملك، حيث أن الأصول تقيم على أساس القيمة العادلة، وعليه فإن القيمة المحاسبية للأصول سوف تكون أكبر من قيمتها الضريبية، مما يؤدي إلى ظهور خصم ضريبي مؤجل يسجل على فارق الاقتناء، وهذا بشرط أن يكون في إطفاء فارق الاهتلاك قابل للخصم جبائيا، وإلا فإن المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) يحظر التقييد المحاسبي للضريبة المؤجلة التي يكون مصدرها فارق اقتناء غير قابل للخصم جبائيا[1]،

2- المساهمات في المنشآت التابعة والزميلة

تنتج الفروقات المؤقتة للضريبة المتعلقة بالإستثمارات في الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الزميلة، والحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة[2]، وقد تتعلق بوجود هامش الربح على المخزونات، أو في تغيرات أسعار الصرف عندما تقع المؤسسة الأم وفروعها في دولة أخرى، أو وجود الأرباح الموزعة داخليا بين الشركات المجمعة او تدني في قيم الإستثمار في الشركة الزميلة وتخفيضها إلى القيمة القابلة للإسترداد، فإنه يجب الإعتراف بالإلتزام ضريبي مؤجل في كل الحالات السابقة.

---

(1) يوسف مامش، محمد الصالح زويتة، مريزق عدمان، معوقات عدم الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 10، العدد 01، 2019، ص 453

(2) جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 794

المطلب الثالث: القياس والعرض والإفصاح عن الضرائب المؤجلة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)

أولا: القياس الضرائب المؤجلة

يتم قياس الضرائب المؤجلة الأصول والإلتزامات وفق العناصر التالية، والتي يمكن نلخصها فيما يلي:[1]

✓ يجب قياس التزامات او أصول الضريبة المؤجلة بمعدلات الضريبية المتوقع تطبيقها على الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسوي فيها الالتزام، بالاستناد إلى معدلات الضريبية والتي قد تم سنها؛

✓ عادة ما يتم قياس ضرائب المؤجلة بمعدلات قد تم سنها، لكن في بعض الدول يكون لإعلان الحكومة عن معدلات الضريبية، الأثر جوهري لسننها بشكل فعلي والذي قد يتبع الإعلان بفترة تبلغ عدة أشهر، وفي هذه الحالة يتم قياس أصول والتزامات الضريبية بإستخدام معدل الضريبة المعلن؛

✓ عندما يتم تطبيق معدلات ضريبة مختلفة على مستويات مختلفة من الدخل الخاضع للضريبة، يتم قياس أصول والتزامات الضريبة المؤجلة بإستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تنطبق على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) للفترات التي يتوقع إن تعكس فيها الفروقات المؤقتة؛

✓ يجب أن يعكس قياس إلتزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة الآثار الضريبية التي ستنتج عن الطريقة التي تتوقع المنشأة أن يتم بها، في نهاية فترة التقرير، إسترداد أو تسوية المبلغ الدفتري للأصولها والتزاماتها.

ثانيا: عرض الضرائب المؤجلة

إن عرض الضرائب المؤجلة في الميزانية يخضع لمجموعة من الشروط والقواعد المحاسبية، التي نلخصها فيما يلي:[2]

✓ يجب عرض الأصول والإلتزامات الضريبة بشكل منفصل عن الأصول والإلتزامات الأخرى في الميزانية العومية، ويجب تمييز بين الأصول والالتزامات الضريبة الجارية؛

✓ يجب التمييز بين الأصول والالتزامات الجارية وغير الجارية في بياناتها المالية فأنها يجب ان لا تصنف الأصول والالتزامات الضريبة المؤجلة كأصول والتزامات جارية؛

✓ يجب على المنشآت اجراء مقاصة بين أصول الضريبة المؤجلة والتزامات الضريبة المؤجلة ان وجدت ارصدت هذه الأصول والالتزامات في الميزانية، كما نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) على اجراء المقاصة ولكن وفق الشروط التالية:

– امتلاك المنشآت الحق القانوني في إجراء تلك المقاصة، وعادة ما تكون ضرائب الدخل فرضت من نفس السلطة الضريبية وتسمح السلطة الضريبية بدفع إو استلام مبلغ صافي واحد؛

– أن تكون للمنشأة نية تسوية المبلغ المتعلق بتلك الأصول والالتزامات الضريبية على أساس الصافي، أو يمكنها الاستفادة من تنزيل الأصل الضريبي في نفس المدة المالية التي سيستحق فيها الالتزام الضريبي؛

– ان تكون الأصول والالتزامات الضريبة المؤجلة تتعلق بضرائب الدخل مفروضة من نفس الهيئات الضريبية على نفس المنشأة الخاضعة للضريبة أو على منشأة مختلفة في مجموعة واحدة خاضعة للضريبة وتقوم احدى المنشأة في إجراء مقاصة لإلتزام ضريبي أو أصل ضريبي مع منشأة أخرى في نفس المجموعة؛

---

(1) يخلف إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 116

(2) حيدر محمد علي يوسف، على محمد ثجيل المعموري، الإفصاح عن الضرائب المؤجلة على وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 30، 2015، ص 99

✓ يجب أن تظهر حقوق وإلتزامات الضريبة المؤجلة منفصلة عن كل الحقوق والالتزامات الأخرى في الميزانية، كما ينبغي أن تكون منفصلة كذلك عن حقوق وإلتزامات الضريبة المستحقة؛

✓ عند عرض الضرائب المؤجلة في القوائم المالية فإنها تصنف ضمن الأصول والخصوم الغير المتداولة.

ثالثا: الإفصاح عن الضرائب المؤجلة

المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملحق الخاص بالقوائم المالية حسب الفقرة 21 من المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) كثيرة، يمكن ايجازها كما يلي:[1]

✓ إجمالي الضريبة الحالية والمؤجلة المتعلقة بالبنود المخصومة أو المضافة إلى حقوق الملكية؛

✓ شرح العلاقة بين المصروف الضريبة (الدخل) والأرباح المحاسبية لإثبات الضريبة؛

✓ شرح التغيرات في معدلات الضريبة المطبقة مقارنة بالسنة المالية السابقة؛

✓ الإفصاح عن الفروق المؤقتة القابلة للخصم والخسائر والإعفاءات الضريبية غير المستخدمة التي لم يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل في الميزانية العمومية؛

✓ المكونات الرئيسية للأعباء الإيرادات الضريبية الواجب عرضها بشكل منفصل عن بعضها:[2]

- مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناتج عن تغير المعدلات الضريبية؛
- مبلغ المزايا المتأتية من الخسارة الجبائية أو القروض الجبائية (ضريبة مؤجلة أصول)؛
- مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناجم عن التغيرات في السياسات المحاسبية

✓ مجموع الضرائب المؤجلة والمستحقة الدائنة أو المدينة مباشرة في الأموال الخاصة كفارق إعادة التقييم (IAS 38) وتغيير السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء (IAS 8)؛

✓ تقديم شرح للعلاقة القائمة بين عبئ الضريبة الإيراد في حالة الخسارة أو النتيجة المحاسبية؛

✓ مقاربة بالأرقام بين العبء (الايراد) الضريبي والنتيجة المحاسبية بالضرب في المعدلات المطبقة، والإشارة إلى قاعدة الحساب بالمعدلات المطبقة، والإشارة إلى أساس الحساب بمعدل الضريبة المطبق؛

✓ مقاربة بالأرقام بين متوسط معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة المطبق، والإشارة إلى أساس الحساب بالمعدل الضريبة المطبق؛

✓ المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة المتعلقة بالمساهمات في الفروع والشركات الزميلة والعقود المشتركة التابعة للخصوم الضريبة المؤجلة التي لم يتم تسجيلها محاسبيا؛

✓ إذا كانت مزايا الضرائب المؤجلة المقتناة عند إندماج الشركات لم تسجل في تاريخ الاقتناء لكن في تاريخ الحق، وصف الحدث أو تغير الظروف التي أدت إلى محاسبة هذه المزايا؛

✓ مبلغ الضريبة المؤجلة أصول وطبيعة أدلة الإثبات المبررة لمحاسبتها عندما يكون استعمال الضريبة المؤجلة أصول على أساس الأرباح الخاضعة مستقبلا أكبر من الأرباح الناتجة عن تسديد الفروق المؤقتة الموجودة.

---

(1) Azouani Nacer, Saihi Youcef, **Le risque financier lié au processus de la constataion des impôts différés dans les groupe Algériens**, Article dans la Revue des études juridique & économique, Volume 02, Numéro 01, 2013, p 313-314

(2) سعيدي بن شهرة، قمان عمر، أثر تفادي مشكلات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية - دراسة حالة، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 07، العدد 01، 2021، ص 726

المبحث الثاني: انتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

تقوم المؤسسة بتسجيل كل عمليات الذمة المالية المتعلقة بها وفق قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي (SCF) وذلك من أجل تحديد النتيجة المحاسبية بكل شفافية وموضوعية لتقديم صورة صادقة وعادلة عن الوضعية المالية للمؤسسة، بعد ذلك تقوم إدارة الضرائب بإعتماد على النتيجة المحاسبية لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة، أي أن هناك علاقة متبادلة بين الجباية والمحاسبة.

ومن خلال هذا المبحث سنحاول الالمام بالجوانب المتعلقة بالتحديد النتيجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي، ثم تطرق إلى كيفية الوصول إلى النتيجة الجبائية وفي الأخير الإختلافات الناتجة بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية.

المطلب الأول: تحديد النتيجة المحاسبية وفق للنظام المحاسبي المالي (SCF)

يتم تحديد النتيجة المحاسبية بطريقتين، الأولى تكون من خلال الميزانية أما الثانية عن طريق حساب النتائج، وعليه يمكن تعريف النتيجة المحاسبية على أنها:

- النتيجة الصافية للسنة المالية هي الفارق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون هذا الفارق مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو الإيرادات.[1]
- تتمثل النتيجة المحاسبية في الأحداث والعمليات التي تأسست من أجلها المؤسسة ومتمثلة في الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء خلال السنة المالية، وتكون أما ربح في حالة تحقيق فائض في المنتوجات على الأعباء أو خسارة في حالة المعاكسة.[2]

أولا: تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية

تعتبر الميزانية قائمة من قوائم المالية الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثيقة تعتبر بمثابة مرآة عاكسة للمؤسسة، تبين ممتلكات وموجودات المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى موارد ومطالب المؤسسة، كما تسمى أيضا بقائمة المركز المالي للمؤسسة.[3]

1- مكونات الميزانية

تتكون الميزانية من جدولين متساويين هما الأصول والخصوم.

---

(1) Rabah Tafighoult, **Le Système Comptable Financier**, Imprimerie Aures emballages, Première édition, Algérie, 2015, p 26

(2) بكيري جمال الدين، بهاز جيلالي، **الضرائب المؤجلة وأثارها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (مع دراسة توضيحية)**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، ص 347

(3) Bouazza Abdelkader, **L'Incidence Fiscale sur le résultat de l'Entreprise à travers le code Fiscal Algérien**, Article dans la Revue EL-HAKIKA, Volume 13, Numéro 04, 2014, p 6

1-1 الأصول

وهي كل الأشياء ذات القيمة المملوكة للمنشأة، تضمن تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية، وتتحكم فيها أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة، ومن خلال هذا تعريف نستنتج ثلاث خصائص رئيسية يجب أو تتوفر في الأصول والمتمثلة في:[1]

✓ وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي أن يكون للأصل القدرة على تزويد الوحدة بالمنفعة وخلق تدفقات نقدية موجبة في المستقل؛

✓ قدرة المؤسسة على التحكم في هذه المنافع، بحيث تستطيع الحصول على ما تريد من الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها؛

✓ أن يكون هذا التحكم في المنافع قد نتج عن أحداث أو عمليات وقعت في الماضي يرتب كأصل جاري لما يكون في استطاعة المؤسسة تحقيق الأصل، بيعه أو استهلاكه في إطار دورة الاستغلال العادية للوحدة أو لما يكون الأصل من عناصر الخزينة أو ما يعادل الخزينة، اما فيما يخص العناصر التي يكون تاريخ استحقاقها أكثر من 12 شهر والموجهة للاستعمال المستمر من أجل إحتياجات الوحدة يجب أن تظهر ضمن عناصر غير الجارية.

وحسب النظام المحاسبي المالي، تشمل الأصول على عناصر التالية:[2]

- **الأصول غير الجارية:** هي الأصول التي الموجهة للإستعمال بصورة دائمة لغرض احتياجات أنشطة الكيان، وتكون معنوية أو عينية، وتلك التي تحتفظ بها للتوظيفات طويلة الأجل، أو تلك التي لا ينوي الكيان إنجازها في غضون 12 شهر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية.

- **الأصول الجارية:** هي تلك الأصول التي يتوقع من الكيان إنجازها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة استغلال العادية للكيان، كما تمثل تلك التي يؤتى به أصلا للتداول، أو لفترة قصيرة والكيان يتوقع إنجازها في 12 شهر التي تلي اقفال السنة المالية، كما تضم النقدية أو ما يعادل النقدية وأموال الخزينة التي لا يخضع استعمالها للقيود.

2-1 الخصوم

تعرف الخصوم على أنها التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تمتلكها المؤسسة، التي تمثل منافع اقتصادية، ومن خلال هذا التعريف نستنتج أن للخصوم ثلاث خصائص رئيسية تتمثل في:[3]

✓ يتطلب الالتزام أن تقوم الوحدة بتسوية التزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين؛

✓ لا يمكن تفادي الالتزام؛

✓ وقوع الحدث ملزم للوحدة في الماضي.

وتشمل الخصوم على العناصر التالية:

---

(1) بودرة فاطمة، **مرجع سبق ذكره**، ص 49

(2) بكاي بلخير، **أسئلة وتمارين محلولة في المحاسبة المعمقة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص 102

(3) بودرة فاطمة، **مرجع سبق ذكره**، ص 50

- **حقوق الملكية:** تتمثل في حصة الملاك، والتي تتكون من الرأس المال المدفوع والتغيرات التي تحدث في هذه الحصة نتيجة صافي الدخل وإجراء توزيعات الأرباح، وتزداد حقوق الملكية من خلال استثمارات الملاك وصافي الدخل ونقل من خلال توزيعات الأرباح.
- **الإلتزامات:** هي تضحيات مستقبلية متوقعة بمنافع اقتصادية ناشئة عن التعهدات الحالية لوحدة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

وحسب النظام المحاسبي المالي تشمل عناصر الخصوم على:

- ✓ الأموال الخاصة قبل التوزيعات المقررة والمقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع ملاحظة رأس المال المدفوع، الاحتياطات، النتيجة الصافية للفترة والعناصر الأخرى؛
- ✓ الخصوم غير الجارية؛
- ✓ الموردون والدائنون الآخرون؛
- ✓ خصوم الضرائب (الضرائب المؤجلة)؛
- ✓ مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة؛
- ✓ الخزينة السالبة وما يعادل الخزينة.

2- تحديد النتيجة من خلال الميزانية:

في بداية السنة تكون المؤسسة لم تقم بنشاطها الاستغلالي سواء كان إنتاجي أو تجاري، فإن الميزانية الافتتاحية لا تظهر فيها النتيجة ويكون كل من جانبين أصول وخصوم متساويين.[1]

مجموع الأصول = المجموع الخصوم

أما في ختام الدورة، يتم تحديد النتيجة بالفرق بين صافي الأصول في نهاية الدورة وصافي قيمتها في بداية الدورة مع الأخذ في الحسبان لأية إضافات أو مسحوبات خلال هذه الدورة[2]، وتكون نتيجة اما:

- ✓ **ربح(الموجبة):** في هذه الحالة يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم، حيث تصبح المعادلة على الشكل التالي:

مجموع الأصول = المجموع الخصوم + النتيجة الدورة (موجبة)

حيث نص النظام المحاسبي المالي تسجيل النتيجة في جانب الخصوم، بإعتبار أن النتيجة الربح تعتبر من مصادر التمويل مثلها مثل باقي الأموال الخاصة.

(1) قدوري عمار، بن عواق العربي، **المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 07، العدد 01، 2018، ص 69

(2) بليدية وحيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 222

✓ **خسارة (السالبة):** في هذه الحالة يكون مجموع الأصول أصغر من مجموع الخصوم، بحيث تصبح المعادلة كما يلي:

مجموع الأصول = المجموع الخصوم - النتيجة الدورة (خسارة)

حيث نص النظام المحاسبي المالي تسجيل النتيجة في جانب الخصوم وبإشارة سالبة، ونقصد بخسارة أن ممتلكات المؤسسة أقل من إلتزاماتها نحو الشركاء، المساهمين ونحو الغير كالإدارة الضرائب.

ثانيا: تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حساب النتائج

حسب النظام المحاسبي المالي يعتبر حساب النتائج بأنه كشف ملخص للأعباء والنتواتج المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية (عادة ما تكون سنة)، دون الأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب، ويبرز من خلال الفرق النتيجة الصافية للسنة المالية من ربح أو خسارة[1].

1- مكونات حساب النتائج

يتكون حساب النتائج من مجموعة المنتوجات والأعباء.[2]

1-1 المنتوجات حساب النتائج

وتنقسم إلى منتوجات الأنشطة العادية ومنتوجات الأنشطة غير العادية.

1-1-1 منتوجات الأنشطة العادية

هي زيادة المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل مداخيل أو مضاعفة الأصول أو تقليص الخصوم، ويكون من آثارها ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتأتية من تقدمة حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة[3]، وتشمل عناصر المنتوجات للأنشطة العادية على مايلي:[4]

1-1-1-1 المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة

تسجل المبيعات من البضائع في الجانب الدائن للحسابات حسب الطبيعة بسعرها الصافي مع إدراج كل من الرسم على القيمة المضافة بإضافة إلى تنزيلات وتخفيضات إذا كانت، وتكون منتجات الأنشطة العادية الناتجة عن بيع سلع مدرجة في الحسابات عند توفر الشروط الآتية:[5]

- ✓ إمكانية حصول على منافع اقتصادية مستقبلية؛
- ✓ إمكانية تقييم مبلغ منتوجات وتكاليف التي تحملها الكيان بصورة صادقة؛
- ✓ ان لا يبقى للكيان دخل لا في التسيير ولا في المراقبة الفعلية للسلع متنازل عنها؛
- ✓ أن يكون من المحتمل أيلولة منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان؛

(1) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، البند رقم 230، الفقرة 01، ص 24.
(2) فرحات عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص117- 123
(3) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره، ص 88.
(4) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 76- 77
(5) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، مرجع سبق ذكره، البند رقم 111، الفقرة 2-3، ص 06

ويتم تقييم المنتوجات الناتجة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ ابرام المعاملة.

1-1-1-2 الإنتاج المخزن

يمثل رصيد هذا الحساب التغير الشامل للمنتوج المخزن (الرصيد الدائن) أو المنتوج غير المخزن (الرصيد المدين) ويقتصر استعمال هذا الحساب على تغيرات الإنتاج المخزن ما بين بداية الفترة ونهايتها، وتظهر ضمن حساب النتائج تحت فصل المنتوجات.[1]

1-1-1-3 الإنتاج المثبت

يسجل هذا الحساب أيضا في الجانب الدائن، تكلفة إنتاج عناصر الأصل المعنوي وعناصر الأصل العيني التي أنشأها الكيان والمسجلة في الأصول غير الجارية (الأعباء التي تم تسجيلها مسبقا في الحسابات حسب الطبيعة)، كما يسجل مبلغ المصاريف الملحقة الداخلية التي يتحملها الكيان بمناسبة اقتناء التثبيت (نقل،منشآت، تركيب..... إلخ)

1-1-1-4 الإعانات

الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطة ماضية أو مستقبلية، وتدرج الإعانات في حساب النتائج كمنتوجات بالنسبة لإقتناء الأصول أو لتغطية خسائر [2]، وتنقسم الإعانات المستلمة من قبل المؤسسات إلى نوعين وهما:[3]

- **إعانات الاستغلال:** وتنقسم إلى نوعين:

✓ **إعانات التوازن:** هي عبارة عن إعانات تقديمها السلطات المركزية أو المحلية إلى مؤسسات من أجل لتغطية أعباء أو خسائر ومواصلة نشاطها لأداء دورها الاقتصادي والاجتماعي، إي بدون هذه الإعانة ستتوقف المؤسسة عن نشاطها ويحرم المجتمع من خدماتها.

✓ **إعانات الأخرى للإستغلال:** وهي إعانات قد تقدمها السلطات المركزية أو المحلية إلى المؤسسات امتثلت لدى ممارسة نشاطها إلى شروط محددة من قبل هذه السلطات، مثل بيع منتجات المؤسسة بسعر محدد، أو تشغيل عدد معين من خريجي الجامعة، فهدف من هذه إعانة تتمثل في تغطية التكاليف الناجمة عن تطبيق الشروط المفروضة من قبل الدولة.

- **إعانات التجهيز والاستثمارات:** وتنقسم إلى قسمين:

✓ **إعانات التجهيز:** هي عبارة عن إعانات التي يستفيد منها الكيان من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشاءها.

✓ **إعانات الإستثمار الأخرى:** هي عبارة عن إعانات يستفيد منها الكيان من أجل تمويل أنشطته الطويلة الأجل كإقامة كيانات في الخارج،البحث عن سوق جديد.

---

(1) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 76

(2) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، البند رقم 124، الفقرات 1-6، ص 13 -14

(3) عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي، الجزائر، الطبعة الثانية، 2014، ص 208- 212

1-1-1-5 المنتوجات العملياتية

تتمثل في العناصر المكونة لناتج النشاطات العادية للكيان وتسجل من جانب الدائن وتشمل ما يلي:[1]

- ✓ الأتاوى عن الامتياز والبراءات، والتراخيص والعلامات والتصرفات، وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة؛
- ✓ فائض القيمة الناتج عن التنازل عن أصول مثبتة غير مالية (تثبيتات عينية أو معنوية، سندات مساهمة)؛
- ✓ الرواتب التي يحصلها الكيان بإسم وظائفها الإدارية لدى كيانات أخرى من نفس المجمع الذي ينتمي إليه؛
- ✓ حصة إعانات الاستثمار التي تحول إلى ناتج وحصة ناتج العمليات المشتركة؛
- ✓ تحصيلات على الحسابات الدائنة المستهلكة والمنتوجات الاستثنائية في عملية التسيير؛
- ✓ منتوجات الاستثنائية في عملية التسيير كتعويضات التأمين؛
- ✓ منتوجات التسيير العادية الأخرى كالغرامات، التبرعات المسموح بها.... إلخ.

1-1-1-6 المنتوجات المالية

يقسم هذا الحساب لإظهار طبيعة أو أصل الأعباء وينقسم إلى:

- ✓ منتوجات المساهمات؛
- ✓ عائدات الأصول المالية؛
- ✓ فارق التقييم عن الأصول المالية –فوائض القيمة؛
- ✓ أرباح الصرف؛
- ✓ الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن الأصول المالية؛
- ✓ منتوجات مالية أخرى.

كما لا يتضمن هذا الحساب الأدوات المالية الواجب تقويمها حسب قيمتها المهتلكة أو التي يجب أن يقتطع الفارق بين قيمتها الحقيقية وقيمتها المهتلكة أو التي يجب أن يقتطع الفارق بين قيمتها الحقيقية وقيمتها المحاسبية مباشرة من رؤوس الأموال[2]

1-1-2 منتوجات الأنشطة غير العادية

لا يستعمل هذا الحساب إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل أحداث غير عادية وغير مرتبطة بشأن الكيان، كما تبرز ضرورة وجود هذا الحساب من خلال وجوب تقييد طبيعة ومبلغ كل عنصر استثنائي بشكل منفصل في الكشوف المالية.[3]

1-2 الأعباء حساب النتائج

يقصد بها نقصان المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل استهلاكات وخروج أو نقصان الأصول أو حدوث خصوم، ويكون من آثارها التقليل من رؤوس الأموال الخاصة بشكل آخر غير عمليات توزيع رؤوس الأموال المساهمية[4]، وتنقسم إلى نوعين:

---

(1) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 76- 77

(2) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 77

(3) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 77

(4) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 82

1-2-1 أعباء الأنشطة العادية

تتضمن الأعباء العادية حسب النظام المحاسبي المالي على العناصر التالية:

1-1-2-1 المشتريات المستهلكة:

يشمل هذا الحساب ما يلي:

- ✓ مشتريات البضائع المبيعة؛
- ✓ المواد الأولية؛
- ✓ التموينات الأخرى؛
- ✓ تغيرات المخزونات؛
- ✓ مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة؛
- ✓ مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال؛
- ✓ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات؛
- ✓ مصاريف الشراء التابعة؛
- ✓ التخفيضات، التنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن المشتريات.

2-1-2-1 الخدمات الخارجية:

يشمل هذا الحساب التكاليف الخارجية التي لا تعد ضمن المشتريات من عند الغير، إن كثرة أصناف التكاليف التي تشكل هذا الحساب هي التي أدت إلى استعمال قسمين من الحسابات (حـ/61، حـ/62) دون التفريق بينهما.[1]

وتتمثل هذه الخدمات الخارجية فيما يلي:[2]

- ✓ التقاول العام؛
- ✓ الإيجارات؛
- ✓ الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة؛
- ✓ الصيانة والتصليحات والرعاية؛
- ✓ أقساط التأمينات؛
- ✓ الدراسات والأبحاث والتوثيق والمستجدات؛
- ✓ التنزيلات والتخفيضات والحسومات المتحصل عليها من الخدمات الخارجية؛
- ✓ مصاريف العاملون الخارجيون عن المؤسسة وأجور الوسطاء والأتعاب؛
- ✓ مصاريف الإشهار والنشر والعلاقات العمومية؛
- ✓ مصاريف نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين، مصاريف التنقلات والمهمات والاستقبالات؛
- ✓ مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية؛
- ✓ الاشتراكات والمستجدات.

---

(1) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 74

(2) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 50

1-2-1-3 أعباء المستخدمين:

وتحتوي على:[1]

- ✓ رواتب المستخدمين بما فيها تلك الممنوحة للمسيرين الاجتماعين والتكلفة العينية للرواتب؛
- ✓ اشتراكات الصناديق الاجتماعية وصناديق الاحتياط، المرتبطة بهذه الرواتب؛
- ✓ التكاليف الاجتماعية الأخرى، مثل الخدمات الاجتماعية (المطاعم ولجان الاشتراكات)؛
- ✓ التكاليف الاجبارية والاختيارية للمستغل، في حالة المؤسسة الفردية.

1-2-1-4 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة:

وهي أعباء التي تتحملها المؤسسة وتتمثل في:

- ✓ المدفوعات الاجبارية للدولة والجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية؛
- ✓ المدفوعات التي تقرها السلطة العمومية لاسيما لتمويل أصول الفائدة الاقتصادية أو الاجتماعية، بإستثناء الضرائب على الأرباح كونها مسجلة في حساب الضرائب على النتائج وما يماثلها.

1-2-1-5 الأعباء العملياتية الأخرى:

تتمثل هذه الأعباء في:[2]

- ✓ الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص وبرامج المعلوماتية والحقوق القيم المماثلة؛
- ✓ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية؛
- ✓ أتعاب حضور؛
- ✓ خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل؛
- ✓ قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة؛
- ✓ الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة والهبات والتبرعات؛
- ✓ الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري؛
- ✓ أعباء أخرى للتسيير الجاري.

1-2-1-6 الأعباء المالية:

تتمثل العناصر الموجودة في هذا الحساب كالآتي:[3]

- ✓ أعباء الفوائد؛
- ✓ الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات؛
- ✓ فارق التقييم على أصول مالية -نواقص القيمة؛
- ✓ خسائر الصرف والخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية؛
- ✓ الأعباء المالية الأخرى

---

(1) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 74

(2) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 51

(3) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 75

1-2-1-7 المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم:

يعتبر هذا الصنف من الأعباء القابلة للخصم وينقسم إلى:

- ✓ المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الأصول غير الجارية؛
- ✓ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة السلع الموضوعة موضع الامتياز؛
- ✓ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة -الأصول غير الجارية؛
- ✓ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة -العناصر المالية.

1-2-1-8 الضرائب على النتائج وما يماثلها:

ينقسم إلى قسمين الضرائب الواجب دفعها عن النتائج والضرائب المؤجلة عن النتائج.[1]

- ✓ **الضرائب الواجب دفعها عن النتائج:** وتشمل كل من الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية والضرائب الأخرى عن النتائج؛
- ✓ **الضرائب المؤجلة على النتائج:** وتشمل الضرائب المؤجلة عن الأصول والضرائب المؤجلة عن الخصوم.

1-2-2 أعباء الأنشطة غير العادية

وتتمثل في الأعباء الناتجة عن ظروف استثنائية وتوافق حالات القوة القاهرة، مثل حالة نزع الملكية أو حدوث كارثة طبيعية وغير متوقع الحدوث، وتبين طبيعة ومبلغ كل عنصر غير عادي بشكل منفصل في الكشوف المالية.[2]

2- تحديد النتيجة من خلال حسابات النتائج

يتم إعداد حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي:

1-2 إنتاج السنة المالية (Production de l'exercice): يضمن أربع حسابات ويحسب وفق المعادلة التالية:

إنتاج السنة المالية = المبيعات من البضائع + الإنتاج المخزن + الإنتاج المثبت + إعانات الإستغلال

2-2 إستهلاك السنة المالية (Consommation de l'exercice): يضمن ثلاثة حسابات ويحسب كما يلي:

إستهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية + الإستهلاكات الخارجية الأخرى

3-2 القيمة المضافة للاستغلال (Valeur Ajoutée d'Exploitation): هي الثروة الإضافية التي تكونها المؤسسة بعد إنقاص ما استهلكته من المؤسسات الأخرى، كما تعبر على نمو القيم التي تضيفها المؤسسة إلى السلع والخدمات التي تحصل عليها من الخارج وذلك بإستعمال عوامل الإنتاج، حيث تسمح القيمة المضافة بقياس وزن المؤسسة الاقتصادي، ويتم حسابها من خلال طرح كل إنتاج السنة المالية من (مبيعات والإنتاج مخزن ومثبت وإعانات الإستغلال) من إستهلاكات السنة المالية والمتمثلة في(المشتريات المستهلكة والخدمات الخارجية والخارجية أخرى) وتكون المعادلة التالية لحسابها:

القيمة المضافة للإستغلال = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية

(1) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 51

(2) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 84

4-2 إجمالي فائض الاستغلال(Exédent Brut d'Exploitation): هو الموارد التي تحصل عليها المؤسسة من خلال نشاطها الرئيسي للاستغلال الذي تقوم به، ويعتبر مؤشر لقياس أداء المؤسسة التجاري والانتاجي، ويتم حسابه وفق العلاقة التالية:

إجمالي فائض للإستغلال = القيمة المضافة للاستغلال – (أعباء المستخدمين + الضرائب والرسوم والتسديدات)

5-2 النتيجة العملياتية (Résultat Opérationnel): هي عبارة عن إجمالي فائض للإستغلال مضافا إليها الأنشطة العملياتية الأخرى واسترجاع على الخسائر والمؤونات ومطروح منها الأعباء العملياتية الأخرى ومخصصات الأهتلاكات، تحسب من خلال المعادلة التالية:

النتيجة العملياتية = (إجمالي فائض الاستغلال + المنتوجات العملياتية الأخرى + الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات) – (الأعباء العملياتية الأخرى + المخصصات للإهتلاكات والمؤونات)

6-2 النتيجة المالية (Résultat Financier): وهي النتيجة التي تحققها من خلال العمليات المالية التي تم قيام بها حيث تمثل الفرق بين المنتوجات والأعباء المالية، وتحسب بعلاقة التالية:

النتيجة المالية = المنتوجات المالية – الأعباء المالية

7-2 النتيجة العادية قبل الضرائب (Résultat Ordinaire Avant l'Impôts): تعبر عن نتيجة جميع الأنشطة العادية التي تقوم بها المؤسسة قبل خصم الضرائب منها، وتحسب هذه النتيجة وفقا للعلاقة التالية:

النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

8-2 النتيجة الصافية للأنشطة العادية (Résultat Net des Activités Ordinaire): هي نتيجة الأنشطة العادية التي تقوم بها المؤسسة بعد خصم الضرائب منها، وتحسب وفقا للعلاقة التالية:

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب – (الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية ± الضرائب المؤجلة عن الأصول والخصوم)

9-2 النتيجة غير العادية (Résultat Extraodinaire): هي نتيجة الأنشطة غير المتكررة والتي تقوم بها المؤسسة في حالات استثنائية عارضة، وتحسب كما يلي:

النتيجة غير العادية = المنتوجات غير العادية – الأعباء غير العادية

10-2 النتيجة الصافية للسنة المالية (Résultat Net de l'exercice): هي النتيجة المتحصل عليها من مجموع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بعد خصم الضرائب واجبة الدفع وتحسب كما يلي:

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية ± النتيجة غير العادية

ومن خلال الجدول التالي يوضح طريقة تحديد وحساب النتيجة المحاسبية من خلال حساب النتائج:

جدول رقم(3- 1): تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حساب النتائج

رقم الحساب	البيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن	ملاحظة	N-1
70	رقم الأعمال		xx		
72	تغير المخزون المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع		xx		
73	الإنتاج المثبت		xx		
74	إعانات الاستغلال		xx		
	1- إنتاج السنة المالية		**xx**		
60	مشتريات مستهلكة	xx			
62-61	خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	xx			
	2- استهلاكات السنة المالية	**xx**			
	3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)		**xx**		
63	أعباء العاملين	xx			
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	xx			
	4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال		**xx**		
75	المنتجات العملياتية الأخرى		xx		
(65)	الأعباء العملياتية الأخرى	xx			
(68)	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	xx			
78	استرجاع على خسائر الفيمة والمؤونات		xx		
	5-النتيجة العملياتية		**xx**		
76	المنتجات المالية		xx		
(66)	الأعباء المالية	xx			
	6-النتيجة المالية		**xx**		
	7-النتيجة العادية قبل الضريبية (5+6)		**xx**		
698-696	الضريبة والواجب دفعها عن النتائج العادية	xx			
693-692	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	xx			
	مجموع منتجات الأنشطة العادية		xx		
	مجموع أعباء الأنشطة العادية	xx			
	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**xx**		
76	العناصر غير العادية للمنتوجات		xx		
66	العناصر غير العادية للأعباء	xx			
	9- النتيجة الغير العادية		**xx**		
	10- النتيجة الصافية للسنة المالية (8 + 9)		**xx**		

المصدر: الجريدة الرسمية العدد19، 2009، ص30

المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية وفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

بعد تحديد النتيجة الحاسبية من طرف الكيان يأتي دور تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، من خلال قيام بتعديلات على النتيجة المحاسبية، لذلك يمكن إعتبار النتيجة الجبائية ما هي إلا نتيجة محاسبية معدلة وفق ما تنص عليه التشريعات والقوانين الجبائية[1]، من خلال وضع الشروط الشكلية والموضوعية والتي تسمح بدورها بتخفيض بعض المنتوجات غير الخاضة للضريبة ورفض بعضها إي الأعباء غير قابلة للخصم وإعادة إدماجها في النتيجة المحاسبية، وتتمثل هذه الشروط فيما يلي:[2]

- **الشروط الشكلية:** لكي يتم خصم الأعباء جبائيا يجب أن تستوفي الشروط الشكلية التالية:

✓ **إن يكون العبء مؤكد وحقيقي:** بمعنى حدوث العبء فعلا ومؤكدا وليس محتمل حدوثه سواء تم دفعه أو مستحق الدفع، وأن يكون حقيقيا وليس وهمي وتتحمل المؤسسة عبئه بغض النظر عن دفعه أم لا؛

✓ **أن يكون العبء مدعم ومؤيد بمبررات ووثائق ثبوتية:** يجب أن تتوفر المؤسسة على الوثائق والمستندات التي تبرر حقيقة حدوث الأعباء، كما يجب أن تبقى في المؤسسة لمدة 10 سنوات على الأقل تحسبا لأي مراقبة جبائية؛

✓ **إعداد الكشوف الخاصة ببعض الأعباء:** يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة إرفاق التصريح السنوي مع بعض الجداول الخاصة حتى يتم التحقق من صحة النتائج المبنية في التصريح كالكشف المصاريف العامة والإهتلاكات والمؤونات...إلخ، وفي حالة عدم إيداعها في الآجال المحددة يترتب عنها دفع غرامة جبائية ولا يؤخذ بالربح المصرح به ويتم فرض الضريبة تلقائيا.[3]

- **الشروط الموضوعية:** يمكن تلخيصها فيما يلي:

✓ **يجب أن يترتب عن العبء تخفيض في الأصول الصافية:** بمعنى عند حدوثها سيترتب عنها تخفيض في عنصر من عناصر الأصول أو زيادة في قيمة الخصوم، وعليه لا تعتبر كأعباء قابلة للخصم الأعباء التي ستؤدي إلى الزيادة في قيمة الأصول؛

✓ **أن يتم استغلال العبء في إطار التسيير العادي للكيان ولمصلحته:** يقصد بهذا الشرط أن تستخدم الأعباء لأغراض مباشرة لتسير وتحقيق الهدف الاقتصادي الذي أنشئت من أجله المؤسسة، وليس للإستغلال الشخصي، لذا لا بد من التفرقة بين الاستغلال العادي للمؤسسة والاستغلال الشخصي للمسيرين؛

✓ **ان يكون العبء مدرج ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها:** حتى تكون الأعباء قابلة للخصم لابد من أن تكون التي نشأت خلال الدورة، أما الأعباء المتعلقة بسنوات مستقبلية يتم أخذها بعين الاعتبار خلال الدورة التي تم الالتزام بها، وفيما يخص الأعباء المتعلقة بنفقات حالية ولكنها ترتبط بدورات لاحقة فينبغي تأجيل خصمها إلى الدورات التي تحققت فيها.

ويمكن تلخيص انتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في الشكل الموالي:

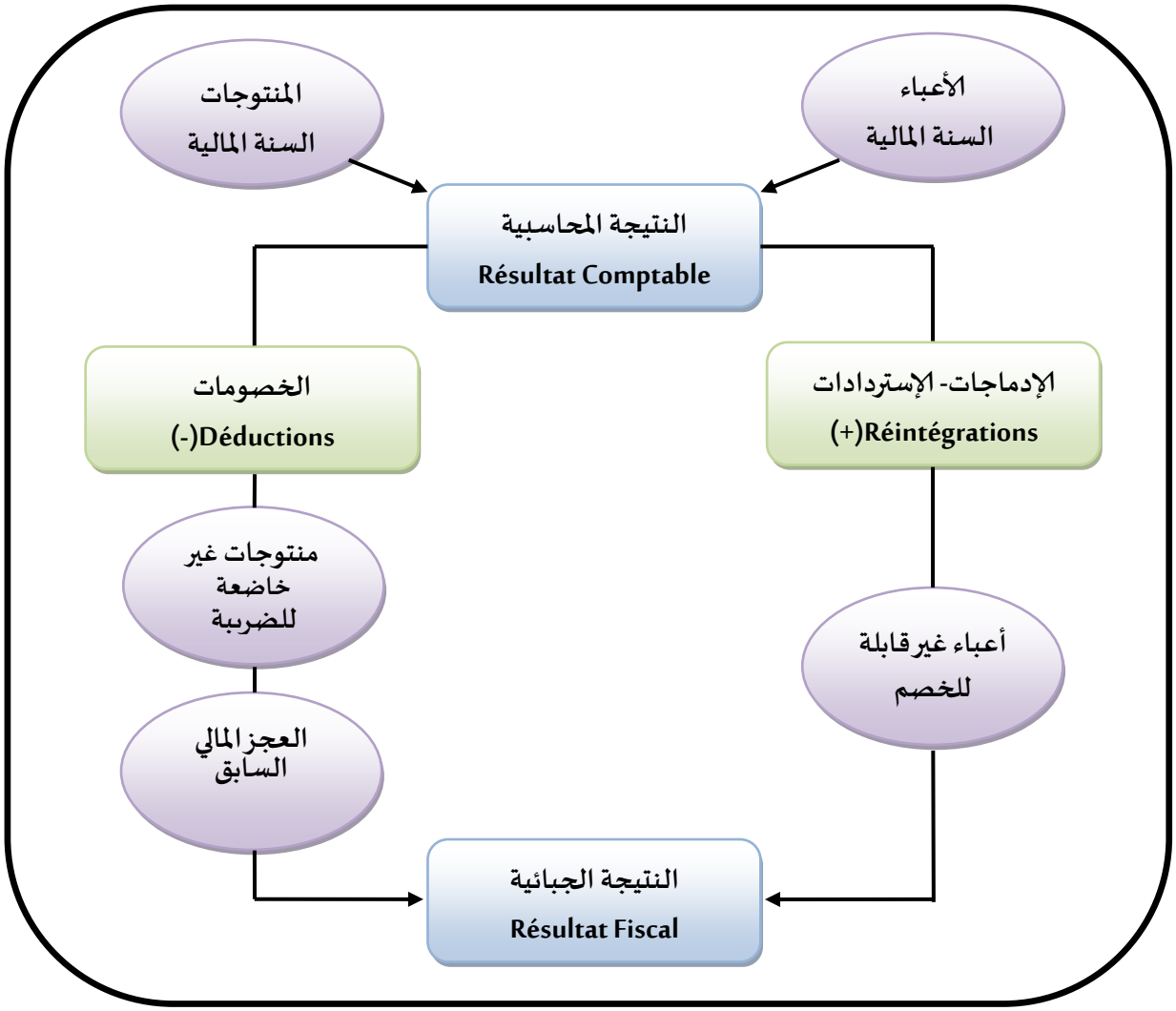
---

(1) Moula Assia, **Les impôts différés : une perception économique de l'impôt sur le résultat et un vecteur de communication – L'expérience de l'Algérie**, Journal of Financial Accounting and Managerial studies, Volume 03, Numéro 02, 2016, p 26

(2) دراجي عيسى، قندوز بن توتة، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد على المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 –الضرائب الدخل، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 12، العدد 03، 2018، ص 208

(3) المادة 152و 192، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 48 و59

الشكل رقم (3- 2): الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الدراسات السابقة

ومن خلال الشكل ومن منطق عملية التشغيل، يتضح لنا نادرا ما ستتوافق النتيجة المحاسبية مع النتيجة الجبائية، نظرا لوجود تناقض في قواعد المحاسبية مع قوانين الجبائية، ومنه النتيجة الجبائية سيتم حسابها وفق المعادلة التالية:[1]

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإدمجات (Réintégrations) - الخصومات (Déductions) – العجز السابق

حتى الوصول إلى النتيجة الجبائية، لابد من تفصيل في عناصر كل من الإدمجات والخصومات والعجز المؤسسة:[2]

أولا: الإدماجات (Réintégration)

أو ما تسمى بالاستردادات، ويقصد بها التكاليف غير القابلة للخصم والمتمثلة في العناصر التالية:

1- أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للأستغلال: وتتمثل في مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للإستغلال، والتي يجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة؛

(1) Bouazza Abdelkader, **Op- cit**, p 04

(2) دراجي عيسى، قنذوز بن توتة، **مرجع سبق ذكره**، ص 210- 216

2- حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم: تتمثل في مختلف الهدايا، بإستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها 1000 دج وفي حدود مبلغ إجمالي قدره 500.000 دج؛

3- حصص الإشهار المالي والرعاية غير القابلة للخصم: يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من أجل تحديد النتيجة الجبائية، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة وفي حد أقصاه 30.000.000 دج؛[1]

4- مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم: تتمثل في مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، بإستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة بإستغلال المؤسسة؛

5- الإشتراكات والهبات غير القابلة للخصم: حدد السقف المسموح بخصمه فيما يتعلق بالإعانات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات طابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره 4.000.000 دج؛

6- الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم: على العموم تتمثل في الرسم التكوين المهني والرسم التمهين (TFPA)؛

7- المؤونات غير القابلة للخصم: تعرف المؤونة من وجهة نظر جباية على أنها المشكل من طرف المؤسسة لغرض المواجهة أعباء وخسائر محددة بدقة والتي يتوقع حدوثها فعلا في المستقبل نتيجة أحداث جارية تظهر خلال نهاية الدورة، بإضافة إلى ذلك يجب أن تكون مقيدة محاسبيا خلال الدورة وتظهر في الجدول الملحق المتعلق بكشف المؤونات وفي الميزانية الجبائية في الجداول رقم (8، 8/1، 8/2)، ولخصمها يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية:[2]

✓ **التسجيل الفعلي للمؤونة في محاسبة المؤسسة:** يجب تقييد عبء المؤونة في حسابات الأعباء، وبالتالي في حالة عدم تسجيلها سيترتب عليها إعادة دمجها في الربح الخاضع للضريبة؛

✓ **تسجيل المؤونة في كشف المؤونات:** كما سبق وذكرنا أن الأعباء القابلة للخصم من الناحية الشكلية، يجب أن تدرج المؤونات في جدول خاص بها يطلق عليه كشف المؤونات وخسائر ويتم إبراز تسجيلها حسب طبيعة المؤونة والمبالغ التي شكلت من أجلها؛

✓ **يجب أن تكون المؤونة مشكلة لمواجهة أعباء أو خسائر:** حتى يتم خصم المؤونة من الربح، يجب أن يحدث فعلا للخسائر أو الأعباء خلال الدورة المالية؛

✓ **يجب أن تكون محددة بدقة وبوضوح:** حتى يتم قبول المؤونة جبائيا، يجب أن لا تكون مقدرة جزافيا ولا ينبغي مبالغة فيها؛

✓ **يجب أن يكون العبء أو الخسارة محتمل الوقوع:** يجب أن تكون المؤونة مشكلة على أساس احتمال حدوثها أكبر من أحتمال عدم حدوثها؛

✓ **يجب أن يكون احتمال وقوع الخسارة أو تحمل العبء مرتبط بحدث وقع خلال الدورة:** حسب مبدأ استقلالية الدورات فإن المؤونة تشكل لتغطية الخسائر أو الأعباء خلال الدورة المالية، اما التي تشكيلها بعد إقفال الحسابات الختامية للسنة المالية سيتم إعادة إدماجها في السنة الموالية.

---

(1) المادة 169 الفقرة 2، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سبق ذكره ، ص 52

(2) دراجي عيسى، قنذوز بن توتة، **مرجع سبق ذكره**، ص 210- 211

8- الإهتلاكات غير القابلة للخصم: حتى تكون مخصصات الاهتلاك قابلة للخصم يجب أن تتميز بـ:

- ✓ يجب أن يطبق الاهتلاك على عناصر الأصول التي تتعرض قيمتها للانخفاض بدون إمكانية استرجاعها؛
- ✓ يطبق الاهتلاك إلا على التثبيتات الواردة في أصول الميزانية؛
- ✓ يجب أن يدرج الأصل القابل للاهتلاك ضمن إطار التسيير العادي للممارسة نشاط المؤسسة؛
- ✓ يجب خصم مخصصات الاهتلاكات فقط من نتائج الدورات التي ترتبط بها؛
- ✓ يجب على المؤسسة تسجيل قسط الاهتلاك محاسبيا حتى تتمكن من خصمها من الربح الخاضع للضريبة؛
- ✓ يجب تسجيل مخصصات الاهتلاكات في الجدول خاص بها في الميزانية الجبائية (جدول رقم 05)، مع إبراز كل ما يتعلق بالإهتلاكات من قسط الاهتلاك السنوي والاهتلاكات المتراكمة والتثبيتات المتنازل عنها والاهتلاكات المتراكمة في نهاية السنة والاهتلاكات الجبائية والفروقات الناتجة بمقارنتها مع الاهتلاكات المحاسبية؛
- ✓ يجب حساب قسط الاهتلاك السنوي للتثبيتات على أساس تكلفة الحيازة أو تكلفة إنتاجه أو عند إعادة تقيمه بناء على القيمة المعاد تقييمها؛
- ✓ يتم حساب قسط الاهتلاك بالنسبة للتثبيتات التي لها حق الخصم من الرسم على القيمة على أساس سعر الشراء خارج الرسم (HT)، أما فيما يخص التثبيتات المخصصة لنشاط غير خاضع لـ TVA فيتم حسابه على أساس سعر الاقتناء بكل الرسوم (TTC)؛
- ✓ أما بالنسبة للسيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط المؤسسة، فإن قاعدة حساب الاهتلاك السنوي القابل للخصم يقدر بـ 3.000.000 دج للوحدة، أما اذا كانت تشكل الأداة الأساسية لنشاط المؤسسة فلا يطبق عليها هذا السقف؛

9- مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم: تخصم من الدخل أو الربح الخاضع إلى غاية 10% من مبلغ هذا الدخل، في حدود سقف يساوي (100.000.000 دج)، النفقات المصروفة في إطار بحث وتطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث، ويجب التصريح بالمبلغ المعاد إستثمارها للإدراة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، وتحدد أنشطة بحث التطوير في المؤسسة بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالبحث العلمي.

10- الإهتلاكات غير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري "المقرض المستأجر": لا يمكن للمستأجر والذي يعتبر المالك الاقتصادي حسب المعايير المحاسبية من ممارسة الاهتلاك على الإيجارات المسددة إلى المقرض المؤجر الذي يعتبر من الناحية الجبائية المالك القانوني للملك المستأجر، وعليه فإن على المستأجر إعادة دمج كل الاهتلاكات للإيجارات بالتمويل في الربح الخاضع للضريبة.

11- الإيجارات خارج النتيجة المالية المقرض المؤجر: يجب على المؤجر إعادة دمج الإيجارات المسددة من طرف المقرض المستأجر.

12- الضريبة على أرباح الشركات: تخصم كل الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية، بإستثناء الضريبة على أرباح الشركات، وتنقسم هذه الخانة إلى قسمين:

✓ **الضريبة الواجب دفعها على النتائج:** إن الضريبة المستحقة على النتيجة لا يقبل خصمها وإن تم ذلك سيعاد إدماجها في السنة المعنية؛

✓ **الضرائب المؤجلة (تغيرات):** هي مبلغ الضريبة على الأرباح والذي قد يكون قابل للدفع أو قابل للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية، وسنتطرق إليها بتفصيل في المبحث الموالي.

13- خسائر القيمة غير القابلة للخصم: تمثل خسارة انخفاض القيمة، مقدار الزيادة في القيمة الدفترية المسجلة لأصل ما عن القيمة القابلة للتحصيل التي تمثل أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية، وعليه على كل المؤسسات تقدير في أصولها في نهاية كل سنة مالية، بحيث إذا وجدت مؤشر يدل على أن الأصل فقد قيمته، فإنها تقوم بتقدير القيمة القابلة للتحصيل، وإذا ثبت أنها أقل من القيمة الدفترية حينئذ يشكل هذا الفرق خسارة في القيمة.

14- الغرامات والعقوبات غير القابلة للخصم: ان المعاملات والغرامات والمصادرات والجزاءات، مهما كانت طبيعتها، التي يتحملها مخالفو الأحكام القانونية فإنها لا يقبل خصمها في الربح الخاضع للضريبة.

15- إستردادات أخرى: على عموم تتمثل في فوائد القروض غير المتعلقة بنشاط المؤسسة والتي تم خصمها فإنه يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة، بإضافة للتخفيضات الجبائية الممنوحة على الضرائب والتي سبق وأن تم خصمها فإن على المؤسسة وجب عليها إعادة دمجها في النتيجة المحاسبية من أجل تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، أيضا الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة 300.000 دج؛

.ثانيا: الخصومات (Déductions)

ويقصد بها المنتوجات غير الخاضعة للضريبة، أو التكاليف الواجب تخفيضها من الوعاء الضريبي وتتمثل في:

1- فائض القيمة عن التنازل: تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأملاك التي هي جزء من الأصول المثبتة، حسبما كانت قصيرة أو طويلة الأجل كما يلي:[1]

✓ فوائض القيم القصيرة الأجل من التنازل عن عناصر مكتسبة ومحددة بـ 3 سنوات أو أقل، يحسب مبلغها في حدود **70%** من الربح الخاضع للضريبة، و**30%** معفاة؛

✓ فوائض القيم الطويلة الأجل من التنازل عن عناصر مكتسبة ومحددة بأكثر من 3 سنوات، يحسب مبلغها في حدود **35%** من الربح الخاضع للضريبة، و**65%** معفاة.

1-1 فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة: يخضع فائض القيمة الناتج عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة والمقدرة نسبته على توالي:

✓ فوائض القيم القصيرة الأجل يحسب مبلغها في حدود **30%** من الربح الخاضع للضريبة.

✓ فوائض القيم الطويلة الأجل يحسب مبلغها في حدود **65%** من الربح الخاضع للضريبة.

(1) المواد 172- 173، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص53

2- حواصل الأسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة: تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات عوائد هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة لمدة 05 سنوات إبتداء من أول جانفي 2019[1]

3- المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة: لا تدخل ضمن وعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة صراحة ولا يستفاد من الامتياز إلا إذا تم التصريح بهذه المداخيل بصفة منتظمة.

4- الإهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري "المقرض المؤجر": يحق للمقرض المؤجر بصفة مالك القانوني للملك المؤجر من ممارسة الاهتلاك وخصمه من الربح الخاضع للضريبة.

5- الإيجارات خارج النتيجة المالية "المقرض المستأجر": يحق للمستأجر والذي يعتبر المالك الاقتصادي للملك المؤجر تخفيض الأقساط المسددة إلى المقرض المؤجر الذي يعتبر من الناحية الجبائية المالك القانوني للملك المستأجر، وعليه فإن على المستأجر يقوم بتخفيض الأقساط المسددة من الربح الخاضع للضريبة.

6- تكملة الإهتلاكات: نظرا للتعديلات المستمرة للتشريع الجبائي أو السهو أو جهل النصوص القانونية، سينجر منه حالات تؤدي إلى إهتلاك إضافي، وبالتالي يحق للمؤسسة إعادة حسابه وخصمه ومن الربح الخاضع للضريبة.

7- خصومات أخرى: يدخل ضمن هذه الخانة كل التخفيضات التي لم نتناولها في النقاط السابقة، على سبيل مثال[2]:

- ✓ حصة إيجارات المركبات السياحية التي لا تزيد عن 200.000 دج سنويا وكذا تكاليف صيانة إصلاح المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط والتي لا تزيد عن 20.000 دج عن كل مركبة؛
- ✓ تكون قابلة للخصم، على الصعيد الجبائي، سوى 01% من رقم الأعمال السنوي، النفقات المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية وشبه الصيدلانية، تشمل فئات نفقات الترويج الطبي على وجه الخصوص تلك المتعلقة بالإشهار بجميع أشكاله وتكاليف إطلاق المنتجات؛
- ✓ المصاريف العامة من أية طبيعة كانت (مثل الأجور، كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة...إلخ)؛
- ✓ العناصر ذات القيمة المخفضة التي لا تتجاوز 60.000 دج خارج الرسم، شرط أن تكون أعباء السنة المالية التي ترتبط بها؛

8- العجز السابقة: يحق للمؤسسة أن تعتبر العجز كعبء ويدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كافي لتغطية العجز فإن ما تبقى من الخسارة سترحل بالترتيب إلى السنوات الموالية شريطة أن لا تتجاوز السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.

بعد تحديد الإستردادت والتخفيضات نقوم بملئ الجدول رقم (09) في الميزانية الجبائية والذي يكون على الشكل التالي

الجدول رقم (3- 2): جدول تكميلي لتحديد النتيجة الجبائية

السنة:	
تعين المؤسسة	المبلغ

(1) سوق البورصة، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2021، ص46- 47

(2) المادة 141، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سبق ذكره ، ص ص : 41-42

I- النتيجة المحاسبية	ربح	
	عجز	
II- الادماجات - الاستردادات		
أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال		
حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم		
حصص الإشهار المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم		
مصاريف الإستقبال غير القابلة للخصم		
الإشتراكات والهبات غير القابلة للخصم		
الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم		
المؤونات غير القابلة للخصم		
الإهتلاكات غير القابلة للخصم		
مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم		
الاهتلاكات غير القابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري المقرض المستأجر م.27.ق.م.ت.2010		
الإيجارات خارج النتيجة المالية المقرض المؤجر م.27.ق.م.ت.2010		
الضريبة على أرباح الشركات	الضريبة الواجب دفعها على النتائج	
	الضرائب المؤجلة (تغيرات)	
خسائر القيمة غير القابلة للخصم		
العقوبات والغرامات غير القابلة للخصم		
استردادات أخرى		
مجموع الإدماجات		
III- الخصومات		
فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد الإستثمارها م. 173 من ق.ض.م.ر.م		
حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والأوراق المماثلة وأيضا أسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البروصة		
المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبية على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة م.147 من ق.ض.م.ر.م		
الإهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجار "المقرض المأجر" م.27 من ق.م.ت.2010		
الإيجارات خارج النيتجة المالية - المقرض المؤجر م.27 من ق.م.ت.2010		
تكملة الاهتلاكات		
خصومات أخرى		
مجموع الخصومات		
IV- العجز السابق القابل للخصم م.147. من ق.ض.م.ر.م		
عجز السنة ن - 4		
عجز السنة ن- 3		
عجز السنة ن- 2		
عجز السنة ن- 1		
مجموع القابل للخصم		
النتيجة الجبائية (I + II – III- IV)	ربح	
	خسارة	

المصدر: و.م/ م.ع.ض/ القوائم الجبائية الجديدة لـ 2011، الجدول رقم 09

المطلب الثالث: الاختلاف بين النظام المحاسبي والقواعد الجبائية

ترتب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي ظهور عدة اختلافات بين القواعد المحاسبية والجبائية، والتي ستؤثر حتما هذه الاختلافات في تحديد النتيجة الجبائية وبالتالي على الضريبة على أرباح الشركات، ويمكن تلخيص أهم الاختلافات في الجدول التالي:

الجدول رقم (3- 3): أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

الإختلاف الجبائي في الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي		
نوع إختلاف	النظام المحاسبي المالي	النظام الجبائي
الهدف	يهدف إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في معلومات المقدمة عن طريق القوائم المالية، هذا من أجل مساعدة مستعملها في إتخاذ قرارات سليمة ورشيدة	يهدف إلى تعظيم الإيرادات الجبائية حتى ولو كان هذا على عاتق المؤسسة، كما تتدخل في الحياة المؤسسة وهو ما يجعل القواعد الجبائية تسعى إلى تحقيق أهداف إقتصادية واجتماعية للدولة.
فرضية الاستمرارية	المبادئ النظام المحاسبي المالي مبنية على إستمرارية وعلى هذا الأساس يتم تأجيل بعض مبالغ حساباتها من سنة لأخرى.	قواعد الجبائية مبنية على تحاسب مع إنجازات المؤسسة السنوية وعلى أساسها يتم تحديد المبالغ المستحقة للدفع.
سياسة الحيطة والحذر	تعتبر من أهم السياسات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، بحيث يسمح للمؤسسة تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في حالة عدم التأكد.	لا يعترف بها بل يأخذ الواقع الفعلي للأحداث، أي بما يفرضه الأمر الواقع من إيرادات محققة وتكاليف فعلية صرفت على نشاط المؤسسة في الدورة المالية.
الإختلاف الجبائي في معالجة عناصر الميزانية		
معالجة الأصول المادية والمعنوية	يتم تقيمها على أساس مبدأ التكلفة التاريخية والتي تتمثل في تكلفة الشراء أو الحيازة أو الإنتاج كقاعدة أولى للتسجيل، وبعدها يمكن التوجه نحو استعمال مبدأ القيمة العادلة لبعض الأصول في النهاية الدورة المالية، وفي حالة كان هناك فرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية سيتم تسجيله محاسبيا كإيراد أو عبء برغم من عدم تحققه	غالبا ما يكون التقييم لهذه الأصول على أساس التكلفة التاريخية وهذا ما يزيد من صعوبات الإدارة الجبائية في التأكد من صحة تقييم، أما إعادة التقييم فهي ممكنة ومسموح بها فقط لبعض الأصول، ففائض القيمة تفرض عليه الضريبة عندما يتحقق فعلا.
تقييم عناصر النقدية المحررة بالعملات الأجنبية	يسمح بتسجيل الآثار الناتجة عن تقييم عناصر النقدية بمختلف أشكالها والمحررة بعملة أجنبية في نهاية كل سنة مالية ضمن أعباء ونواتج، ويتم تقييمها على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ	لا يمكن إعتبار أرباح الناتجة عن فروق تقييم العملات الأجنبية بأرباح جبائية فعلية، لذلك وجب استبعادها من الصافي الربح الخاضع للضريبة، بينما تسمح للمؤسسات بتسجيل الأعباء فقط في نهاية كل دورة مالية، ويتم تقيم عناصر النقدية حسب سعر الصرف المعمول به عند تاريخ التوقيع على العقد الذي بموجبه تستحق هذه المبالغ.
ترحيل الخسائر	يتم تسجيل نتيجة في حسابها خاص "12" في كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها والتي تليها، من خلال التزام بمبدأ استقلالية الدورات.	يعتبر ترحيل الخسائر من المزايا التي قدمها المشرع الجبائي للمؤسسات من أجل محافظة على رأس مالها واستمرار في نشاطها.

عقود الإيجار بالتمويل	بمجرد حصول على التثبيتات وفق عقود الايجار التمويلي، سيتم تسجيله كأصل لدى المؤسسة والتي ستحصل على المنافع والأخطار الاقتصادية من هذا الأصل، بإضافة إلى تسجيل الاهتلاكات الخاصة به.	لا يفرق بين عقد إيجار تمويلي وعقد ايجار بسيط، وهذا ما سيؤدي إلى عدم الاعتراف بالأصول المؤجرة بعقد الايجار التمويلي، فمن الناحية الجبائية لا يتم الإعتراف بأصل إلا في حالة امتلاك المؤسسة للملكية القانونية لهذا الأصل، وهذا ما يؤدي حتما إلى تأثير في الوعاء الخاضع للضريبة.[1]
الإهتلاك	✓تحسب مدة الاهتلاك حسب النظام المحاسبي على أساس المدة الحقيقية والفعلية للاستعمال الأصل ؛ ✓يتم حساب قسط الاهتلاك الأصل مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة للأصل؛ ✓يتم حساب قسط الاهتلاك وفق الطريقة الخطية أو متناقصة أو وحدات الإنتاج.	✓تحسب المدة الاهتلاك على أساس العمر الإنتاجي للأصل، وعادة تحددها الإدارة الجبائية حسب نوعية التثبيتات على سبيل مثال مباني بـ 20 سنة؛ ✓لا يعترف بالقيمة المتبقية وإدخالها في احتساب قسط الاهتلاك؛ ✓يتم حساب قسط الإهتلاك بنفس الطريقة المحاسبية ماعدا طريقة وحدات الإنتاج ، زيادة على ذلك إعتماد على طريقة الاهتلاك المتزايد.
خسائر القيمة	في حالة صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من القيمة المحاسبية الصافية بعد الإهتلاكات، فإنه يتم إثبات خسارة القيمة عن طريق إدراجها كعبء في الحسابات.	لم يتطرق اليه في أحكامه، واقتصرت نصوصه فقط في المؤونات والاهتلاكات المحسوبة سنويا فقط، كونها تؤثر جبائيا على المبلغ القابل للإهتلاك وبالتالي على حساب أقساط الاهتلاك سواء بالزيادة أو بالنقصان
العناصر ذات القيمة المخفضة	يمكن للمؤسسة الإختيار في إعتبار بعض القيم المنخفضة على أنها تثبيتات ويتم أهتلاكها وفق مخطط الاهتلاك أو اعتبارها عبء ويتم خصمه فورا بمجرد تحمله	يمكن اعتبارها كأعباء وتخفض من النتيجة الجبائية ما لم تتجاوز هذه العناصر قيمة 60.000 دج خارج الرسم، شرط أن تكون أعباء السنة المالية التي ترتبط بها؛
تغير التقديرات والطرق المحاسبية، تصحيح الأخطاء	كل التغيرات والتصحيحات الناتجة عن الدورات السابقة والتي تم موافقة عليها من طرف أجهزة التسيير المؤهلة وعلق عليها في الملاحق، تدرج مباشرة في حسابات رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية	لم يقم النظام الجبائي بالتطرق إليه، فتسجيل التصحيحات ضمن الميزانية عن طريق الأموال الخاصة (الترحيل من جديد، الاحتياطات)، بدون تسجيلها في حساب النتائج، سيؤدي حتما إلى تخفيض في الوعاء الضريبي
الإختلاف الجبائي في معالجة حساب النتائج		
فوائض القيم التنازل	يتم اعتراف بالآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها	تفرض على فائض قيمة ضريبية فقط عندما تتحقق فعلا، وفي حالة عدم قبولها جبائيا سيؤدي ذلك إلى ارتفاع في الوعاء الضريبي.
الإعانات العمومية	✓تدرج الإعانات الاستغلال التي سيتحصل عليها المستفيد كإيرادات في حساب النتائج ؛ ✓لا تسجيل التجهيزات في الحسابات إلا اذا توفر على شروط الملحقة بالإعانات وسيتم إستلامها	✓تسجل الإعانات الاستغلال في النتيجة الصافية لسنة تحصيل هذه الإعانات؛ ✓تدخل إعانات التجهيز ضمن النتيجة المحققة في السنة المالية عند تاريخ دفعها حسب الحالة.[2]

(1) Ducasse et autres, **Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, Pages Bleues Internationales, Bouira, Algérie, 2010, p 54

(2) المادة 144، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سبق ذكره ، ص 56

العقود الطويلة الأجل	يمكن للمؤسسة إختيار الطريقة التي تناسبها بالنسبة للعقود الطويلة الأجل وذلك بإعتماد على طريقة التقدم في الأشغال في حالة تمكنت المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة أو طريقة الاتمام في حالة عدم تقدير نتيجة بصورة حقيقية، ويقع تواريخ انطلاقها والانتهاء العقود الطويلة الأجل في سنوات مالية مختلفة.	يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة حسب طريقة التقدم في الأشغال برغم من صعوبة تحديد التكلفة التي تتخذ أساسا لتحديد نسبة التقدم في الأشغال، وبالتالي تعتبر معيار غير دقيق الذي سيؤدي إلى نتائج بعيدة كل البعد عن الواقع. أما فيما يخص الطريقة الثانية لم يتطرق إليها النظام الجبائي وذلك لأنها لا تحقق إيراد سنويا مثل طريقة الأولى
مصاريف البحث والتطوير	تسجل مصاريف البحث لمشروع داخلي كأعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها، بيما تصنف مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية بإعتبارها تؤدي إلى زيادة في المنافع الاقتصادية وتحسين أداء الأصل.	تعتبر مصاريف البحث أعباء قابلة للخصم بمجرد تحملها، كذلك بالنسبة لمصاريف التطوير إلا أنها لا تعتبرها كتثبيتات معنوية، وأنها ستخصم مرة واحدة من الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% وفي حدود سقف100.000.000 وذلك وفق الشروط.
الامتيازات الممنوحة للمستخدمين	تقوم المؤسسة في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية تشكيل مؤونات مخصصة لمواجهة التزاماتها اتجاه مستخدميها في مجال المعاش، تكميلات التقاعد، التعويضات المقدمة بسبب الإحالة على التقاعد أو المنافع المماثلة الممنوحة لمستخدمين، وتدرج هذه المخصصات في حسابات كأعباء على أساس القيمة المحينة لمجموع الالتزامات اتجاه المستخدمين.	لا يتم إعتراف بمؤونات المعاشات والالتزامات التقاعد والمنافع المستخدمين إلا بعد تحققها، بحيث تعتبر من النظور الجبائي أعباء غير قابلة للخصم، وبالتالي سيؤدي ذلك إلى زيادة في الوعاء الخاضع للضريبة.
تكاليف الاقتراض	في حالة كانت التكاليف الاقتراض ستؤدي إلى توليد المنافع الاقتصادية مستقبلية للمؤسسة ويمكن تقييمها بشكل موثوق، يمكن إضافتها لقيمة الأصل ولا يتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية، وإلا عكس يتم تسجيلها كأعباء في الدورة التي ترتبط بها.	احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي بشرط عدم تعارضها في تحديد الوعاء الضريبة، لكن لم يتم أخدها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل باعتبارها مصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.
الضريبة على أرباح الشركات	✓تعالج الضريبة على الأرباح الشركات على أنها عبء وتسجل حسب طبيعتها في حسابات الأعباء؛ ✓تحسب على أساس النتيجة العادية تم بعد طرح مبلغ الضريبة تضاف النتيجة الاستثنائية إلى النتيجة الصافية للسنة المالية.	✓تعتبرها بمثابة توزيع على الأرباح، أي اعتبار الدولة كشريك له الحق، هذا ما يبرر تسجيلها في حسابات النتائج وعدم تسجيلها في حسابات الأعباء؛ ✓تحسب على أساس النتيجة الإجمالية (نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال)

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الدراسات التالية:

- الجريدة الرسمية، العدد رقم 19، **المؤرخ في 26-07-2008، مرجع سبق ذكره**،
- يخلف إيمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 120- 161
- صالح مرازقة، عبد الكريم فرحات، **إشكالية التو افق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجز ائر**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 07، العدد 01، 2020، ص 94- 100

المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)

انفرد النظام المحاسبي المالي بتقنية الضرائب المؤجلة والتي تعتبر من بين أهم المشاكل المحاسبية التي تعرفها البيئة الجزائرية، حيث تم تطبيق هذه التقنية منذ سنة 2010[1]، والتي تنشأ هذه الأخيرة نتيجة لفروقات مؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، بإضافة إلى عمليات الإندماج الشركات.

سنتطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم الأساسية المتعلقة بالضرائب المؤجلة ومعالجتها، مرورا إلى الحالات ناتجة عن الفروقات المؤقتة، وفي أخير الضرائب المؤجلة ناتجة عن عمليات التجميع الشركات.

المطلب الأول: تقديم الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF):

أولا: تعريف الضرائب المؤجلة

- تتمثل الضريبة المؤجلة في الإعتراف بجميع الآثار الضريبية للفروق الزمنية سواء تلك نشأت في سنوات سابقة وتنعكس في السنة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية أو الآثار الضريبية للفروق الزمنية المتوقع حدوثها مستقبلا ويمكن تقدير قيمتها بموثوقية مناسبة.[2]
- هي العملية التي بموجبها يتم تخصيص مصروف ضريبة الدخل بين الفترات بغض النظر عن توقيت سداد هذه الضرائب وهدفها أن تعكس التبعات الضريبية لكل العمليات الاقتصادية والتي تم الاعتراف بها في الفترة الحالية والفترات السابقة، وهذه المقابلة ينتج عنها رصيد مدين أو دائن للضريبة المؤجلة، حيث يجب تحميل قائمة الدخل بمصروف ضريبة الدخل في نفس الفترة التي يتم الاعتراف بالإيراد والمصروف بغض النظر عن توقيت سداد أو استرداد تلك الضرائب، وذلك طبقا لمبدأ المقابلة.[3]
- عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها طريقة محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها، وهو نفس التعريف الذي جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 من خلال تعريفها على أنها مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصيلة) خلال سنوات مالية مستقبلية.[4]

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الضرائب المؤجلة تتمثل فيما:[5]

- ✓ أنها عبارة عن ضرائب على الأرباح يتم حسابها إنطلاقا من المعدلات الضريبية السارية المفعول والمطبقة حسب طبيعة النشاط الشركة؛
- ✓ أنها عبارة عن ضرائب يتم دفعها خلال السنة المالية بغية استردادها في الفترات اللاحقة أو يتم خصمها خلال السنة المالية بغية دفعها في الفترات المستقبلية؛

---

(1) Belouettar Tarek, Adjila Mohamed, **The accounting for deferred taxes in the analysis of financial performance in economic institutions – a sample study of Algerian institutions**, Journal of Economic Integration, Volume 10, Numéro 01, 2022, p 20

(2) سعيدي بن شهرة، قمان عمر، أثر الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق متطلبات IAS 12 على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة الشركة الجزائرية مجمع سوناطراك، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، 2021، ص 599

(3) بكيري جمال الدين، بهاز جيلالي، مرجع سبق ذكره، ص 350

(4) صديق حسوس، مرجع سبق ذكره، ص 71

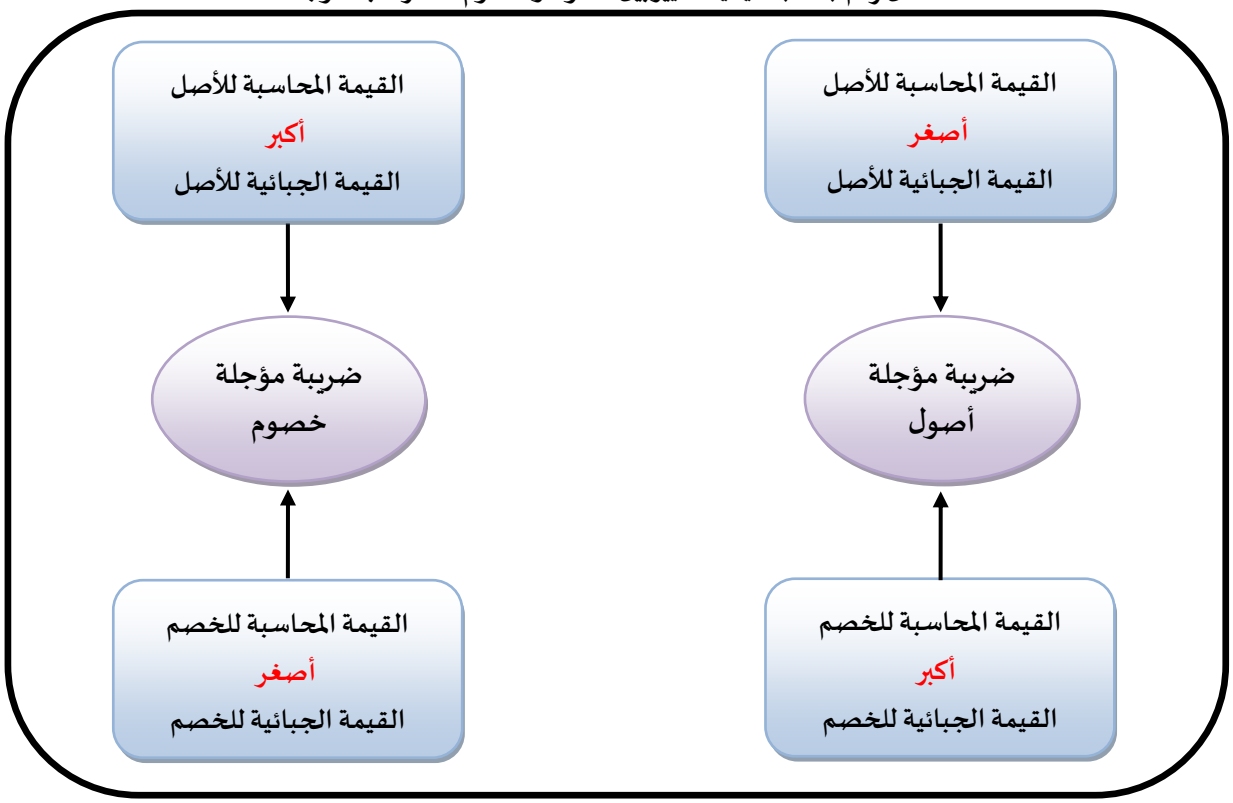
(5) عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص 211

✓ أنها تكون ناشئة عن اختلاف المعالجة المحاسبية حسب ما ينص عليه المعايير المحاسبية وعن المعالجة الجبائية حسب ما تنص عليه قوانين الجبائية لكل من الأعباء والايرادات التي تساهم في تشكل نتيجة المحاسبية.

ثانيا: أنواع الضرائب المؤجلة:

من خلال التعريفات السابقة يتضح أن لدينا نوعين أساسين من الضريبة المؤجلة وتكون أما الضرائب المؤجلة الأصول في حالة كان للمؤسسة حق على عاتق إدارة الضرائب، أم قد تكون الضرائب المؤجلة الخصوم في حالة تكون للمؤسسة إلتزام لصالح إدارة الضرائب ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (3-3): كيفية تمييز بين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة



المصدر: محمد قبايلي، **مرجع سبق ذكره**، ص 55

من خلال الشكل السابق يتبين لنا أن الضرائب المؤجلة أصول تنشأ عند ظهور فروق مؤقتة قابلة للخصم، ويكون ذلك عند التسجيل المحاسبي لبعض الأعباء التي لا تخصم جبائيا إلا في فترات لاحقة، أو عند الإخضاع الضريبي الحالي لبعض المنتوجات التي لا تسجل محاسبيا. كما يتم تسجيل الضرائب المؤجلة في كل من الميزانية وحساب النتائج الضرائب الناجمة عن[1]:

- أختلال زمني (مؤقت) بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان لتحديد النتيجة الجبائية لسنة لاحقة في مستقبل متوقع؛

- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت تحميلها على أرباح الجبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

(1) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، البند 134، الفقرة 2، ص 19

- ترتيبات وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

1- الضريبة المؤجلة أصول

هي مبالغ ضرائب على الأرباح المدفوعة مقدما للسلطات الضريبية ومن المتوقع استردادها (خصمها من ضرائب على الأرباح) للفترات اللاحقة، وتتعلق بما يلي[1]:

- ✓ الخسارة المحققة خلال دورة ما، ستخفض من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة، مما يخفض من الضريبة المسددة خلال الدورات؛
- ✓ بعض الأعباء، مثل العطل المدفوعة الأجرة بحث لا تخفض من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها، بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية والتي يتم خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة، فنقول أن للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية؛
- ✓ بصفة عامة، الزيادة في الضريبة الواجبة سداد بموجب قانون الضريبة على الأرباح المستحقة بموجب المحاسبة المالية.

2- الضريبة المؤجلة خصوم

تتمثل في مبالغ ضريبة مستحقة الدفع خلال دورات اللاحقة (المستقبلية) رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق، كالإيرادات التي تسجل محاسبيا خلال دورة ما (السنة ن) ولا تحصل إلا خلال دورات لاحقة (السنة ن+1)، فهذه الإيرادات لا تظهر في النتيجة الجبائية لسنة (ن) فإن على المؤسسة أن تتوقع تسديد الضريبة الخاضعة بالإيرادات المعنية في السنة (ن+1)، أي على المؤسسة ضرائب مؤجلة خصوم تسجل محاسبيا وفق للتصريح الجبائي السنوي في الجدول رقم (09) الخاص بالميزانية الجبائية، ويتعلق الأمر بما يلي:

- ✓ إعانات الاستغلال والتوازن التي يتم تسجيلها ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية في تاريخ الوعد بالإستفادة ويتم إخضاعها جبائيا عند تحصيلها، وهذا ما يجعل النتيجة الجبائية أصغر من النتيجة المحاسبية؛
- ✓ الفوائد المالية المنتظرة التي تقوم المؤسسة بإدراجها في نهاية الدورة إلا أنها من الناحية الجبائية لا يتم اعتراف بها حتى تحصل وبالتالي ستكون للإدارة الجبائية حق على المؤسسة.
- ✓ بصفة عامة، في حالة تسجيل سلفا بعض الإيرادات محاسبيا ولا يتم قبولها جبائيا حتى يتم قبضها فعلا.

ثالثا: مجال تطبيق الضريبة المؤجلة

تطبق الضرائب المؤجلة على كل المؤسسات الاقتصادية التي تخضع أو تدفع الضريبة على أرباح الشركات والتي تنتمي إلى النظام الحقيقي، أما المؤسسات غير الخاضعة للضريبة على الأرباح الشركات والتي تطبق النظام الجبائي الجزافي ليست معنية بالضرائب المؤجلة، كما يتم فرض الضريبة المؤجلة على أساس الاختلاف في عملية إدراج الحسابات بين النتائج المحاسبية والجبائية، لكن الضريبة المؤجلة فهي عبارة عن مبلغ الضريبة على الأرباح الواجب تسديده أو خصمه في سنوات اللاحقة، وتسجل في القوائم المالية (الميزانية، حساب النتائج).[2]

---

(1) سعيدي بن شهرة، قمان عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص 560

(2) طالب حسين سهام، **تأثير الضرائب المؤجلة على النتيجة المحاسبية والجبائية الدورة**، مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، المجلد 04، العدد 02، 2021، ص 347

رابع: معالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة

كما تطرقنا سابقا فإن الضرائب المؤجلة تسجل في الميزانية بإضافة إلى تسجيلها محاسبيا وتدرج في حساب النتائج وذلك عند نهاية كل دورة مالية، كما تراجع الضرائب المؤجلة وتحدد في عند إقفال للسنة المالية على أساس القواعد الجبائية المعمول بها أو تلك المنتظر العمل بها في السنة المالية التي ينجز خلالها الأصل أو يساوي فيها الخصم وذلك دون حساب التحيين[1]،

1- التسجيل المحاسبي للأصول الضريبة المؤجلة

يكون التسجيل المحاسبي للأصل الضريبي المؤجل حسب النظام المحاسبي المالي بجعل حـ/133" ضرائب مؤجلة أصول" مدينا مع جعل حـ/692 "فرض ضريبة مؤجلة على الأصول" دائنا، وذلك بالنسبة لكل مبالغ الضريبة على الأرباح القابلة للاسترجاع في فترات مستقبلية، بحيث يعتبر الحساب 133 في نفس الوقت حساب تجميع وتسجيل، كما يمكن إجراء عملية المقاصة في كل من الميزانية وحسابات النتائج وذلك بشرط أن يكون:[2]

- ✓ المدينون والدائنون يخضعان لإدارة ضريبية واحدة ولنفس المؤسسة الخاضعة؛
- ✓ يوجد قانون جبائي تنفيذي يخول المقاصة حسب طبيعة وأصل الضريبة المتعلقة بها.

ويتم تسجيلها محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- ن		
133		ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		-إثبات تسجيل ضريبة مؤجلة أصول -		

وبتاريخ انجاز الأصل أو تسوية الخصم المعني بالفروق المؤقتة خلال الدورة أو الدورات المستقبلية، تتم إعادة تعديل الأصل الضريبي المؤجل إما بالإرتفاع أو بالإنخفاض، وذلك كما يلي:

- ➢ **في حالة الارتفاع**

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- (ن+1)		
133		ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		-إرتفاع ضريبة مؤجلة أصول -		

(1) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، البند 134، الفقرة 3، ص 19

(2) محمد زرقون، شريفة جعدي، تبر زغود، **أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري – دراسة حالة مؤسسة خدمية بولاية ورقلة**، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبية الدولية (IAS- IFRS- IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، 24 و 25 نوفمبر، 2014، ص 651

➢ **في حالة الإنخفاض**

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- (ن+1)		
692		فرض ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	133	ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		-تخفيض ضريبة مؤجلة أصول-		

2- التسجيل المحاسبي للخصوم الضريبة المؤجلة

يتم التسجيل المحاسبي للخصم الضريبي المؤجل حسب النظام المحاسبي المالي بجعل ح/693 "فرض ضريبة مؤجلة خصوم" مدينا مع جعل ح/134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا، وذلك بالنسبة لكل مبالغ الضريبة على الأرباح القابلة للدفع خلال فترات مستقبلية، بحيث يعتبر الحساب 134 في نفس الوقت حساب تجميع وتسجيل، ويمكن إجراء عملية المقاصة في كل من الميزانية وحسابات النتائج وذلك بنفس الشروط المذكورة سلفا.

وتتم عملية التسجيل على النحو التالي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- ن		
693		فرض ضريبة مؤجلة خصوم	XXXX	
	134	ضريبة مؤجلة خصوم		XXXX
		-إثبات تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم-		

وبتاريخ انجاز الأصل أو تسوية الخصم المعني بالفروق المؤقتة خلال الدورة أو الدورات المستقبلية، تتم إعادة تعديل الخصم الضريبي المؤجل عن طريق عكس القيد السابق في حالة إنخفاض أو بنفس طريف في حالة الارتفاع، ويكون التسجيل كما يلي:

➢ **في حالة الارتفاع**

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- (ن+1)		
693		فرض ضريبة مؤجلة خصوم	XXXX	
	134	ضريبة مؤجلة خصوم		XXXX
		-إثبات تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم-		

➢ **في حالة الانخفاض**

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- (ن+1)		
134		ضريبة مؤجلة خصوم	XXXX	
	693	فرض ضريبة مؤجلة خصوم		XXXX
		-تخفيض ضريبة مؤجلة خصوم-		

المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة الناتجة عن الفروقات المؤقتة

هناك العديد من الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي التي يستلزم من أجل تسوية تلك فروقات استخدام الضرائب المؤجلة من أجل مصداقية ونزاهة القوائم المالية، كما قام المجلس الوطني للمحاسبة على اصدار مجموعة من مصادر الفروقات المؤقتة بين القاعدة المحاسبية والجبائية الذي تم نشره سنة 2014 لتحديد الضرائب المؤجلة، حيث اقتصر على شرح بعض النقاط دون التفصيل فيها.[1]

سنقوم بالتطرق إلى أهم الحالات المشكلة للضريبة المؤجلة والتي يكون الحدث المنشئ لها الفروقات المؤقتة.

أولا: الرسم على النشاط المهني

كما سبق وتطرقنا في الفصل السابق إن الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني يتمثل في القبض الكلي أو الجزئي أو التسليم القانوني أو المادي للبضاعة بالنسبة للرقم الأعمال فيما يتعلق بنشاط لمؤسسات الأشغال العمومية أو البيوع، وهذا ما سيؤدي إلى ظهور فروقات مؤقتة بين النتيجتين والتي يتم تسويتها في نهاية السنة المالية بطريقة التالية[2]:

- تحديد مبلغ الرسم على النشاط المهني للفواتير غير المقبوضة؛
- تحديد مبلغ الرسم على النشاط المهني المدفوع على التسبيقات المستلمة من الزبائن

1- بالنسبة للمبلغ الرسم على النشاط المهني للفواتير غير المقبوضة

في نهاية السنة نقوم بتسجيل الرسم على النشاط المهني محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
6421		31-12- ن		
		الرسوم غير مسترجعة عن رقم الأعمال (TAP) مفوترة غير مقبوضة	XXXX	
	4471	الرسوم والتسديدات المماثلة (TAP) قيد الدفع		XXXX
		-إثبات الرسم على النشاط المهني المفوترة غير المقبوضة -		

وعند إقفال الدورة يتم إدراج الضرائب المؤجلة أصول لرسم (TAP) بحكم أن قيمة المحاسبية للخصم المؤسسة أكبر من القيمة الجبائية، بحيث نقوم بتسجيلها كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
133		31-12- ن		
		ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		-إثبات تسجيل ضريبة مؤجلة أصول -		

وعندما يتم قبض المبلغ فواتير الدورة (ن) في السنة الموالية سواء كليا أو جزئيا، هنا يتحقق الحدث المنشئ لدفع الرسم على النشاط المهني، بحيث يتم تخفيض أو الغاء الضريبة المؤجلة أصول التي تم تسجيلها في السنة السابقة ويكون تسجيل محاسبي كما يلي:

---

(1) Conseil National de la Comptabilité, **Commision de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles**, Les Impôts Diffères, 2014, p 2

(2) قبايلي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 98- 99

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
4471		تاريخ القبض المبلغ المفوتر الرسوم والتسديدات المماثلة (TAP) قيد الدفع	XXXX	
	512	بنك		XXXX
		- تسديد الرسم على النشاط المهني -		
692		31- 12- (ن+1) فرض ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	133	ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		-تخفيض أو إلغاء ضريبة مؤجلة أصول -		

2- بالنسبة للمبلغ الرسم على النشاط المهني المدفوع على التسبيقات المستلمة من الزبائن

عندما يتم قبض مبالغ التسبيقات على الرسم على النشاط المهني يتم تسجيل القيد التالي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
4472		// الرسوم والتسديدات المماثلة (TAP) تسبيقات	XXXX	
	512	بنك		XXXX
		- تسديد تسبيقات الرسم على النشاط المهني -		

وفي نهاية الدورة المالية يتم استرجاع الرسم على النشاط المهني للتسبيقات المستلمة من الميزانية الجبائية، وإدراجها في الميزانية المحاسبية بتقنية ضريبة مؤجلة خصوم، ويتم تسجيلها كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
693		31- 12- ن فرض ضريبة مؤجلة خصوم	XXXX	
	134	ضريبة مؤجلة خصوم		XXXX
		-إثبات تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم -		

وعندما يتم تحرير الفاتورة للرقم الأعمال لفترات لاحقة، يتم تسجيل القيد التالي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
6421		31- 12- (ن+1، ن+2....) الرسوم غير مسترجعة عن رقم الأعمال (TAP) مفوترة غير مقبوضة	XXXX	
	4471	الرسوم والتسديدات المماثلة (TAP) قيد الدفع		XXXX
	4472	الرسوم والتسديدات المماثلة (TAP) تسبيقات		XXXX
		-إثبات (TAP) المفوتر غير المقبوض وترصيد تسبيقات -		

وفي نهاية الدورة يتم تخفيض جزء من الضرائب المؤجلة لتسبيقات (TAP) وتسجل كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
134		31- 12- (ن+1، ن+2....) ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	693	فرض ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		-تخفيض ضريبة مؤجلة خصوم -		

ثانيا: الإعانات الحكومية (الاستغلال والتوازن)

تعتبر إعانات الإستغلال مبالغ ممنوحة تقدمها السلطات المركزية أو المحلية إلى المؤسسات التي لحقت بها خسائر أو فقدت احد إيراداتها، فهدف من هذه الإعانة هي مساعدة المؤسسات في تغطية هذه الخسائر ومواصلة نشاطها[1]، ويتم تسجيلها محاسبيا في تاريخ الوعد بالإستفادة منها، إلا أنه لا يتم إدخالها ضمن النتيجة الجبائية إلا في سنة تحصيلها فعلا، وهذا ما ينتج عنه فروقات مؤقتة تتم معالجتها بضريبة مؤجلة خصوم في نهاية الدورة التي تم فيها الوعد. ويكون تسجيلها كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
441		//- ن الدولة، إعانات قيد الإستلام	XXXX	
	74...	إعانات الإستغلال		XXXX
		- إستلام إشعار بإعانة الإستغلال -		
693		31- 12- ن فرض ضريبة مؤجلة خصوم	XXXX	
	134	ضريبة مؤجلة خصوم		XXXX
		-إثبات تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم -		

أما في حالة تم القبض الفعلي للإعانة (مرحلة تنفيذ الوعد) يتم تسجيلها محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
512		تاريخ إستلام إعانة- ن+1 بنك	XXXX	
	441	الدولة، إعانات قيد الإستلام		XXXX
		- مرحلة تنفيذ الوعد -		

أما فيما يخص ضريبة مؤجلة خصوم فيتم تسويتها بعكس قيودها في السنة التي تم تحصيل المبلغ الإعانات، ويكون تسجيلها كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
134		31- 12- ن+1 ضريبة مؤجلة خصوم	XXXX	
	693	فرض ضريبة مؤجلة خصوم		XXXX
		-تخفيض ضريبة مؤجلة خصوم -		

ثالثا: التكاليف المستحقة غير المدفوعة

ونقصد بها الأعباء الضريبة المستحقة غير المدفوعة التي قامت بها المؤسسة كأجور والأتعاب (محافظ الحسابات، المحامي) والتي سيتم دفع مستحقاتهم في السنة المالية الموالية لسنة توقيعهم عقد، ويتم تسجيلها محاسبيا بالدورة

(1) عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 208

المالية المرتبطة بها لتطبيق مبدأ استقلال الدورات، إلا أن من الناحية الجبائية لا يتم إعتراف بها أي أنها غير مقبولة جبائيا حتى يتم تسديدها فعليا، وهذا ما سيؤدي إلى نشوء ضريبة مؤجلة أصول من أجل معالجة الفروقات المؤقتة بين النتيجتين في نهاية الدورة، ويكون التسجيل كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
133		31- 12- ن		
		ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		-إثبات تسجيل ضريبة مؤجلة أصول -		

وعندما يتم دفع التكاليف المستحقة فعلا في السنة الموالية، يكون قيد التسجيل كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
622		//- (ن+1)		
		تكاليف مستحقة (أجور الوسطاء والأتعاب)	XXXX	
	512	البنك		XXXX
		- تسديد التكاليف المستحقة -		

وفي نهاية دورة مالية يتم إلغاء أو تخفيض من قيمة ضريبة مؤجلة أصول ويكون تسجيلها كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
692		31- 12- (ن+1)		
		فرض ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	133	ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		-تخفيض ضريبة مؤجلة أصول -		

رابعا: مصاريف البحث والتطوير

كما سبق وان تطرقنا إلى تكاليف البحث والتطوير فإن تسجيلها محاسبيا تميز بين مرحلتين، مرحلة البحث التي تعتبرها كأعباء غير قابلة للتثبيت أما مرحلة التطوير تعتبرها كتثبيتات معنوية، فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة، أما مصاريف التطوير تؤثر على الوعاء من خلال مخصصات الإهتلاك والخسائر في القيمة السنوية، اما جبائيا فلا يعترف بين المرحلتين وينص على إدراجها كأعباء قابلة للخصم وفق الشروط التي سبق وذكرها[1]. تسجيلها محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
203		31-12- ن		
		مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	XXXX	
	731	الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		XXXX
		-مرحلة البحث -		

(1) قمان عمر، آليات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي للضرائب الدخل IAS 12- دراسة حالة الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيتات، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 06، العدد 01، 2022، ص 82

ومنه وجب تطبيق ضرائب مؤجلة خصوم من أجل معالجة هذه التفاوتات، ويتم إستخدام ضريبة مؤجلة خصوم خلال مدة إهتلاك مصاريف البحث والتطوير المسجلة كتثبيتات معنوية إلى غاية إنتهاء المدة، ويكون تسجيل محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
693		31- 12- ن		
		فرض ضريبة مؤجلة خصوم	XXXX	
	134	ضريبة مؤجلة خصوم		XXXX
		- إثبات تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم -		
134		31- 12- (ن+1/ ن+2.....)		
		ضريبة مؤجلة خصوم	XXXX	
	693	فرض ضريبة مؤجلة خصوم		XXXX
		-تخفيض ضريبة مؤجلة خصوم -		

خامسا: المؤونات المخاطر والأعباء

تعرف المؤونات الأعباء حسب النظام المحاسبي المالي على أنها إلتزامات يكون استحقاقها غير مؤكد وتدرج في الحسابات في الحالات التالية:[1]

- ✓ عندما يكون لكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حدث مضى؛
- ✓ عندما يكون من المحتمل خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- ✓ عندما يكون القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

فهي تعتبر كمخصصات في الدورة المالية التي تم إدراج هذه المؤونات، ويتم تقييمها عند كل اقفال لسنة مالية، إلا ان من ناحية الجبائية تعتبر كمؤونات غير قابلة للخصم حتى يتم دفعها للمستفيدين. ومن بين الأعباء المخاطر والمؤونات نذكر:

1- مزايا المستخدمين

حسب النظام المحاسبي المالي تعتبر كعبئ للدورة التي تم تسجيلها، أما حسب النظام الجبائي فيعتبرها مؤونة غير مقبولة مؤقتا حتى يتم دفعها فعلا، وبالتالي سيكون لدينا القيمة المحاسبية للخصم أكبر من القيمة الجبائية وهذا ما سينتج عنه ضريبة مؤجلة أصول لمعالجة هذا الاختلاف ويكون تسجيل محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
681		31- 12- ن		
		المخصصات المؤونات للمعاشات	XXXX	
	153	مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة		XXXX
		-إثبات تسجيل مؤونات التقاعد -		
133		31- 12- ن		
		ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		-إثبات تسجيل ضريبة مؤجلة أصول -		

(1) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، البند 125، الفقرة 1، ص 14

وبمجرد دفع هذه المؤونات للمستخدمين خلال السنوات اللاحقة، تفرض عليها ضريبة بسبب أنها خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، إضافة على ذلك نقوم بعكس قيد الضرائب المؤجلة يكون تسجيلها كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
153		//- (ن+.....)		
		مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة	XXXX	
	421	أجور مستحقة		XXXX
	442	الضريبة على الدخل الإجمالي		XXXX
		-إستخدام مؤونة التقاعد -		
692		31- 12- (ن+....)		
		فرض ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	133	ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		-تخفيض ضريبة مؤجلة أصول -		

2- حقوق العطل المدفوعة

يتم محاسبة حقوق العطل المدفوعة في الدورة التابعة لها بتشكيل مؤونة في نهاية الدورة، أما من الناحية الجبائية غير مقبولة مؤقتا للخصم، حتى يتم استهلاك تلك المؤونة(تسديد الفعلي للعطل المدفوعة)، وتسجل محاسبيا كما يلي:[1]

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
681		31- 12- ن		
		المخصصات المؤونات للعطل المدفوعة	XXXX	
	428	المستخدمين - أعباء واجبة الدفع		XXXX
		-إثبات تسجيل مؤونات العطل المدفوعة الأجر -		
133		31- 12- ن		
		ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		-إثبات تسجيل ضريبة مؤجلة أصول -		
428		//- (ن+1)		
		المستخدمين - أعباء واجبة الدفع	XXXX	
	421	أجور مستحقة		XXXX
		-إستخدام مؤونة العطل المدفوعة الأجر-		
692		31- 12- (ن+1)		
		فرض ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	133	ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		- تخفيض ضريبة مؤجلة أصول -		

(1) Mohamed Benkaci, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, édition Berti, Alger, 2009, p 24

سادسا: الخسائر القابلة للترحيل

في حالة ما حققت المؤسسة عجزا في نتيجة السنة المالية، فإن في هذه حالة يمكن للمؤسسة أن تقوم بترحيل هذا العجز الى نتيجة السنة الموالية من أجل تغطيتها، وإذا لم تكفي نتيجة السنة المالية(ن+1) هذه الخسارة يمكن ترحيله أيضا إلى غاية السنة الرابعة الموالية (ن+4) لسنة تحقيق العجز، وبرغم من تأثير هذا العجز على النتيجة الجبائية للمؤسسة فإنه يعتبر مقبول جبائيا ولا يخضع للضريبة أي يعتبر ترحيل الخسائر من المزايا التي قدمها المشرع الجبائي للمؤسسات من أجل محافظة على استمرارها.

ينتج من تحقيق خسارة في النتيجة المحاسبية فرق مؤقت بينه وبين النتيجة الجبائية يستلزم تطبيق ضريبة مؤجلة أصول من أجل معالجة هذا الفرق، وفي حالة ترحيل هذه الخسارة إلى السنوات اللاحقة نقوم بعكس قيد ضريبة مؤجلة أصول إلى غاية ترصيدها بشرط أن لا تتعدى المدة المسموح بها (أربعة سنوات من تاريخ تحقيق خسارة) ويكون تسجل محاسبي كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
133		31- 12- ن ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		-إثبات تسجيل ضريبة مؤجلة أصول (بقيمة خسارة ×معدل)-		
692		31- 12- (ن+1) فرض ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	133	ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		- تخفيض ضريبة مؤجلة أصول -		
692		31- 12- (ن+2) فرض ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	133	ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		- تخفيض ضريبة مؤجلة أصول -		
692		31- 12- (ن+3) فرض ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	133	ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		- تخفيض ضريبة مؤجلة أصول -		
692		31- 12- (ن+4) فرض ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	133	ضريبة مؤجلة أصول		XXXX
		- ترصيد ضريبة مؤجلة أصول -		

المطلب الثالث: الضريبة المؤجلة عن عمليات التجميع

أن قيام الشركة الأم الافصاح على قوائمها المالية الموحدة التي قائمة بتجميعها من الشركات التابعة والزميلةلها (ميزانيات وحسابات النتائج) والتي تكون مسموح بها من طرف النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية، سيؤدي حتما إلى حدوث فروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لهذه الشركات التابعة والزميلة نتيجة تجميع الحسابات لدى الشركة الأم.

أولا: مفهوم التجميع

يقصد بالتجميع عرض صورة صادقة للذمة المالية لأنشطة ونتائج المجمع، من خلال نشر وثائق تركيبية مجمعة: ميزانية، حساب النتائج، ملاحق، وهي عملية تشتمل على تجميع الوضعية المحاسبية والمالية لمجمع الشركات وتعرض على شكل مجموعة واحدة من القوائم المالية كما لو كانت لمؤسسة واحدة ويتم إعدادها لإعلام القارئ بوضعية المجمع[1]، ويتكون المجمع من[2]:

- **الشركة الأم:** وهي قمة الهرم داخل المجمع وهي الركيزة التي تمارس الرقابة على الشركات الأخرى والتي تسمى بالشركات التابعة، فتعرف الشركة الأم على أنها الهيكل القانوني التي تجمع القدرة الإستراتجية، فهي تبعث النشاط وتضمن المراقبة داخل المجمع.
- **الشركة القابضة:** في حالة اقتصار الشركة الأم على الدور المالي فقط، تسمى الشركة الأم بالشركة القابضة وهي لا تمارس أي نشاط صناعي او تجاري ويقتصر دورها على تسيير المساهمات المالية التي تملكها في مختلف الشركات وبالتالي تعرف الشركة القابضة على أنها شركات التي لا تملك أصولها إلا أسهم شركات أخرى، أو يتكون الجزء الأكبر من أصولها من أسهم شركات أخرى، حيث تعمل الشركات على إتمام العمليات المالية التي تعد مهمة بالنسبة للشركات التي تراقبها وفي نفس الوقت تقوم بتوجيه ومراقبة نشاطاتها الصناعية والتجارية.
- **الفرع:** يعرف الفرع أو الشركة التابعة على أساس نسبة المساهمة في رأس المال والتي يجب أن تفوق 50% أي يجب أن تفوق نصف رأسمال الشركة المساهم فيها والتي تخول لها أغلبية حقوق التصويت.
- **المساهمات:** في حالة وجود مساهمة تتراوح ما بين 10% إلى 50% تكون في هذه الحالة أمام مساهمات عدا بعض الاستثناءات والمنصوص عليها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (27) قبل التعديل والتي أقرها المعيار (IFRS10) الحسابات المجمعة والفردية حيث نص أنه في حالة وجود مساهمة في حدود 40% ولا يوجد أي مساهمة تفوق هذه النسبة وكذا المشاركة في مجلس الإدارة بالأغلبية والإطار التقني المسير للشركة في هذه الحالة تسمى بالفرع وليس المساهمة.

---

(1) صديق حسوس، مرجع سبق ذكره، ص 93- 94

(2) عربوة رشيد، الجسابات المجمعة بين النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) –دراسة حالة مجمع صيدال لسنة 2016-، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 10، العدد 18، 2017، ص 377

ثانيا: طرق التجميع المحاسبي

تطرق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية إلى وجود ثلاثة طرق لتجميع القوائم المالية والمتمثلة فيما يلي[1]:

1- طريقة الإندماج الكلي

يسمح النظام المحاسبي بتطبيق طريقة التكامل الشامل، والمستمدة من المعايير المحاسبية الدولية، وتطبق هذه الطريقة على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة، مما يسمح لهذه الأخيرة الاستحواذ على كل الملكية من الناحية المالية، ونتيجة الدورة لمجموعة الشركات وكأنها تمثل كيان واحد، بحيث تهدف هذه الطريقة إلى تجميع حسابات الميزانية وحسابات النتائج في حسابات الشركة المجمعة (اعداد ميزانية واحدة وحساب نتائج واحد).

2- طريقة التكامل النسبي

تطبق طريقة الادماج النسبي على الشركات التي تخضع للمراقبة مشتركة من طرف الشركة الأم، وهذه الطريقة تقوم باستبدال القيمة المحاسبية الصافية لسندات مساهمة الشركة التي تخضع للتجميع بجزء فقط والذي يتمثل في فوائد الشركة الأم أو الشركات التي تمتلك عناصر الأصول والخصوم مكونة للأموال الخاصة بهذه الشركات والمحددة وفقا لقواعد التجميع

3- طريق الوضع المعادلة

تطبق هذه الطريقة على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثير ملحوظا، كما يتم تطبيقها على التسيير والسياسة المالية للمؤسسة في حالة امتلاك الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على الأقل 20% من حقوق تصويت هذه الشركة، كما يمكن تطبيق هذه الطريقة على الشركات الموجودة تحت رقابة مطلقة أو رقابة مزدوجة ويكون هيكل حساباتها يتناسب مع هيكل حسابات الشركة وترتكز هذه الطريقة على:

- ✓ إستبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة بحصة الأموال الخاصة متضمنة النتيجة المجمعة المحددة من خلال قواعد التجميع؛
- ✓ إلغاء العمليات والحسابات بين الشركة الزميلة والشركة المجمعة الأخرى التي تؤثر على النتيجة المجمعة والأموال الخاصة المجمعة دون غيرها.

ثالثا: الفروقات المؤقتة عن عمليات التجميع

تظهر الضرائب المؤجلة خلال عمليات التجميع لبعض العمليات والتي هي مرتبطة بوقوع الحدث المنشأ للضريبة الخاصة بها، ويكون إعفاء أو إخضاع العناصر الخاصة بالضريبة المؤجلة سيحدث في تاريخ مؤكد، والقواعد المتعلقة بعمليات التجميع تفرض تعريف وإثبات كل وضعيات الضرائب المؤجلة، وهذا من اجل إعطاء أكبر قدر ممكن من الشفافية والمصداقية للنتيجة[2]، ومن بين العمليات المؤثرة بين النتيجة والتي تعمل على إظهار الضرائب المؤجلة نذكر[3]:

---

(1) أحمد بريك، أحلام فرج الله، **محاسبة المجمعات في ظل معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي –دراسة حالة مجمع صيدال**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 02، 2021، ص 3566- 357

(2) صديق حسوس، **مرجع سبق ذكره**، ص 105

(3) قبايلي محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 118 - 123

1- هامش الربح على المخزونات

✓ في حالة ما تكون المبيعات متبادلة داخل الشركة المجمعة مقيمة بسعر يتضمن هامش ربح، هذا ما يستلزم إلى إقصاء الهامش المتضمن في قيم المخزونات، وعند إلغاء هذه الأخيرة يتم إظهار ضريبة سابقة لأوانها التي يجب تسجيلها في حسابات الضرائب المؤجلة أصول، وبطبيعة الحال ستخفض في السنة الموالية، ويتم محاسبتها بالطريقة التي تمر كل التسجيلات مرة واحدة في نهاية السنة؛

✓ الأرباح على مخزون أول المدة المحققة في الدورات السابقة، يتم إقصائها بجعل حساب الإحتياطات المجمعة مدين والجانب الدائن حساب المخزون الظاهر بالميزانية، أما على مخزونات نهاية المدة يتم إلغائها بجعل المدين لحساب النتيجة المجمعة والجانب الدائن لحساب المخزون بالميزانية، فيما يخص الضريبة المؤجلة أصول تتعلق بالشركة المشترية، أما حسابات النتيجة والإحتياطات تكون لحسابات البائعة، ويكون تسجيلها محاسبيا كالآتي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
106		الإحتياطات (الشركة المتنازلة)	XXXX	
120		نتيجة الدورة (الشركة المتنازلة)	XXXX	
	3...	المخزون عند تجميع الميزانية		XXXX
		- تجميع الميزانية-		
133		ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	106	الإحتياطات (الشركة المتنازلة)		XXXX
	120	نتيجة الدورة (الشركة المتنازلة)		XXXX
		- ضريبة مدفوعة مسبقا على الربح الداخلي -		
603		تغير المخزون	XXXX	
	120	النتيجة الإجمالية		XXXX
		- تجميع حساب النتيجة-		
120		النتيجة الإجمالية	XXXX	
	692	فرض ضريبية مؤجلة أصول		XXXX
		- ضريبة مدفوعة مسبقا على الربح الداخلي -		

2- فائض القيمة على التنازلات الداخلية

✓ يتم تقيم العناصر الأصول من طرف المجمع بتكلفة الإقتناء، وفي حالة التنازل الداخلي فإن القيمة الأصلية المحتمل إعادة تقييمها هي التي يجب أن تظهر في القوائم المجمعة، ولهذا فإن فائض القيمة المحقق عند التنازل الداخلي للتثبيتات يجب إلغاءه والإهتلاكات المسجلة من طرف المتنازل لها يعاد حسابها على أساس تكلفة الإقتناء المجمعة؛

✓ يتم معالجة فائض القيمة للتنازل بإلغاءها وهذا ما سيؤثر في نتيجة أو احتياطات الشركة المتنازلة، أما فيما يخص معالجة الإهتلاكات فتضاف في نتيجة وإحتياطات الشركة المتنازل لها، وهذا ما سيظهر الضرائب المؤجلة التي تتعلق كليا بهذه الأخيرة (الشركة المتنازل لها).

ويكون التسجيل المحاسبي لفائض القيمة على التنازلات الداخلية كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
106		الإحتياطات (الشركة المتنازلة)	XXXX	
133		ضريبة مؤجلة أصول	XXXX	
	21...	التثبيتات (الشركة المتنازل لها)		XXXX
		- تجميع الميزانية-		
281...		الإهتلاكات	XXXX	
	106	الإحتياطات مجمعة		XXXX
	120	نتيجة الدورة المجمعة		XXXX
		- تجميع الميزانية -		
106		الإحتياطات المجمعة	XXXX	
120		نتيجة المجمعة	XXXX	
	134	ضريبة مؤجلة خصوم		XXXX
		- ضريبة مدفوعة مسبقا على الربح الداخلي-		
120		النتيجة الإجمالية	XXXX	
	681	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات		XXXX
		- تجميع حساب النتيجة للإرجاع قسط الإهتلاك إلى المستوى الذي كان في المؤسسة المتنازلة -		
693		فرض الضريبة المؤجلة خصوم	XXXX	
	120	النتيجة المجمعة		XXXX
		- ضريبة مدفوعة مسبقا على الربح الداخلي-		

3- ترجمة القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

يتم تحويل القوائم المالية لإستثمار صافي بعملة أجنبية إلى العملة المحلية حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي[1]:

- ✓ يتم تحويل الأصول والخصوم المعروضة على أساس سعر الإقفال في تاريخ إعداد الميزانية؛
- ✓ تحول المنتوجات والأعباء في حساب النتائج حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات، وإذا تعذر ذلك يمكن إستعمال معدل متوسط لسعر الصرف أسبوعي أو شهري أو كل ثلاثي؛
- ✓ تسجل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة، كما نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) على ضرورة إدراج الضرائب المؤجلة للتغير الحاصل فيه والذي ينتج عنه الفروقات المؤقتة بين القيمة المحاسبية لفارق التحويل والقاعدة الجبائية المعدومة بسبب أن هذه الأخيرة غير الخاضعة للضريبة على الأرباح الشركات حتى تاريخ التنازل عن الاستثمار الصافي، ومنه يكون تسجيل ضريبة مؤجلة في حساب فارق التقييم (الصرف)

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
104..		فارق التقيم(الصرف)	XXXX	
	134	ضريبة مؤجلة خصوم		XXXX
		-تسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بترجمة القوائم المالية -		

(1) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، البند 125، الفقرة 1، ص 14

خلاصة الفصل الثالث

تعتبر معايير المحاسبة الدولية المرجع الدولي الأول لجميع دول العالم في مجال المحاسبة لذلك جاء النظام المحاسبي المالي ليتوافق مع هذه المعايير حتى يساير الأنظمة المحاسبية العالمية، وكان من بين أهم هذه المعايير المحاسبية المعيار الدولي رقم (12) الذي عمل على حل المشاكل الضريبية من خلال تحديد لكيفية وطرق معالجة المحاسبية لها، وذلك بتحديد النتيجة الجبائية وفقا للقوانين والنصوص النظام الجبائي مع النتيجة المحاسبية طبقا للنظام المحاسبي المالي، إلا أن هناك عدة نصوص وقواعد محاسبية لا تتوافق تماما مع القوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها في الجزائر، مما فرض على المشرع الجزائري ضرورة التكيف مع هذا الوضع.

أن سيادة النظام الجبائي على النظام المحاسبي المالي أدى إلى ظهور فروقات خاصة مؤقتة منها والتي يتم معالجتها بتقنية الضريبة المؤجلة، هذه التقنية تعتبر ذات أهمية كبيرة من خلال تقديم تحسينات للمعلومات الاقتصادية والرؤية الحقيقية والعادلة التي من المفترض أن تعطيها القوائم المالية، لكن تبين لنا أن النظام المحاسبي المالي وضع قواعد ومبادئ التي تحكم الضرائب المؤجلة بما تخدم وتتوافق مع قوانين النظام الجبائي، هذا ما نتج عنه توافق جزئي النظام المحاسبي مع المعيار الدولي رقم (12) خاصة في الإطار التصوري له.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية لمعالجة وتأثير مختلف الضرائب والضرائب المؤجلة على المؤسسة سيجيديس فارما

تمهيد الفصل الرابع:

بعد الإلمام بأغلب المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وأهم الضرائب الرسوم المتعلقة بالمؤسسات الاقتصادية بإضافة إلى الضرائب المؤجلة حسب كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والنظام المحاسبي المالي (SCF)، ولإثبات درجة الترابط بينهم تطلب منا أن ندعم الدراسة النظرية بدراسة تطبيقية ميدانية شملت المؤسسة الإقتصادية الجزائرية متمثلة في سيجيديس فارما.

ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل فقد تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث وهي:

- ✓ **المبحث الأول:** تقديم مؤسسة سيجيديس فارما (CEGEDIS PHARMA)؛
- ✓ **المبحث الثاني:** معالجة المحاسبية للضرائب والضرائب المؤجلة لمؤسسة سيجيديس فارما
- ✓ **المبحث الثالث:** أثر تطبيق الضرائب والضرائب المؤجلة على المؤسسة سيجيديس فارما.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سيجيديس فارما (CEGEDIS PHARMA)

تعتبر مؤسسة سيجيديس فارما من أهم المتعاملين في ميدان الإستراد والتوزيع الصيدلانية في الجزائر، سنتطرق في هذا المبحث إلى شركة حيدرا فارم (HYDRA PHARM) بإعتبارها المجمع لفرع سيجيديس فارما، تم إلى مختلف فروع مجمع حيدرا فارم وفي أخير إلى مؤسسة محل دراستنا "سيجيديس فارما".

المطلب الأول: تقديم المجمع حيدرا فارم (HYDRA PHARM)

أولا: لمحة تاريخية عن المجمع حيدرا فارم

- تعتبر شركة الجزائرية حيدرا فارم من أهم المتعاملين في المجال الصيدلاني بالجزائر، حيث تأسست سنة 1995 بموجب القانون الجزائري موجهة نحو توزيع المنتوجات الصيدلانية.
- تقدم الشركة حيدرا فارم لشركائها منصة من الخدمات المتكاملة التي تنشر جميع المهن في سلسلة القيمة من التوزيع المباشر وغير المباشر، الإستراد، والمعلومات الطبية، بإضافة إلى تصنيع المنتجات الصيدلانية.
- أن مساهمة الشركة (WALGREENS BOOTS ALLIANCE) الرائدة عالميا في هذا القطاع وفي رأس مال شركة سنة 2007، جعل من مجمع حيدرا فارم كمنصة لإمتداد للمغرب العربي وغرب إفريقيا.
- خلال 27 عام من التأسيس، نجحت " حيدرة فارم" من ترسيخ مكانتها كواحدة من الشركات الرائدة في الجزائر وشمال إفريقيا في قطاع الأدوية وذلك من خلال الإحصائيات التالية:[1]

- 30% من حصة السوق في قطاع التوزيع في الجزائر؛
- 11 منصات لوجستية؛
- + 9000 صيدلية مغطاة (توزيع مباشر وغير مباشر)؛
- 28.000 م^2 من مساحة التخزين؛
- + 1800 موظف.
- 250 مليون صندوق يتم تسليمها سنويا؛
- 04 خطوط إنتاج
- 70 مليون صندوق: الطاقة الإنتاجية المتوقعة للأقراص والكبسولات والأكياس؛
- خدمة في 58 ولاية؛
- 178 تجار الجملة والموزعين وصيدليات المستشفيات الموردة؛
- +80 المختبرات الصيدلانية الشريكة؛
- 1000 المراجع المستوردة.

2- مهام المجمع حيدرا فارم

تتمثل مهام الأساسية للمجمع فيما يلي:

- التقرب من العملاء من خلال:

(1) https://www.groupehydrapharm.com, consultée le: 04/06/2022

- ✓ استماع الدائم لهم؛
- ✓ سهولة الوصول إليهم يوميا.

- النزاهة في العمل من خلال:
  - ✓ امتثال للقواعد الأخلاقية؛
  - ✓ امتثال للقوانين واللوائح؛
  - ✓ السرية التامة في التعامل.
- الإلتزام من خلال:
  - ✓ جودة الخدمات؛
  - ✓ تلبية الطلبات.

ثانيا: خدمات المجمع حيدرا فارم

تتمثل خدمات الأساسية للمجمع التي ينشط في المجال الصيدلاني فيما يلي:[1]

- **التوزيع المباشر وغير المباشر:** أنشأت حيدرا فارم منصة لتوزيع (مباشر، غير مباشر) مجهزة بسلسلة إمداد فعالة ومخزون أمان استراتيجي موزع في جميع الشركات التابعة ومراكز التوزيع، وكل شركة فرعية لديها مركز اتصال إقليمي وموقع تخزين يتوافق مع معايير ممارسات التوزيع الجيد، والموظفين المؤهلين وأسطول يضمن العديد من الدورات اليومية؛
- **الإستراد:** بالإعتماد على البنية التحتية اللوجيستية عالية الأداء، قام المجمع بشراكة مع أكثر من 60 مخبرا صيدلاني محليا ودوليا؛
- **الإنتاج الأدوية:** كما قام المجمع بإنشاء وحدة إنتاجية وفق المعايير الدولية مجهزة بأحدث التقنيات، تعمل الوحدة على إنتاج تشغيل 7 خطوط تعبئة بطاقة إنتاجية تبلغ سنويا 70 مليون صندوق من كبسولات وأقراص؛
- **المعلومات الطبية والتسويق:** كما قامت حيدرا فارم بإنشاء شبكات من الممثلين الطبيين والصيدلانيين في جميع أنحاء التراب الوطني يشرف عليهم فريق من المديرين لديهم ما يقارب 20 عام من الخبرة المهنية، كما تعمل على التمثيل التنظيمي مع السلطات العامة والدعم في جميع الإجراءات المتعلقة بتسجيل وتسويق المنتجات الصيدلانية والأجهزة الطبية والمكملات الغذائية.

المطلب الثاني: مختلف فروع المجمع حيدرا فارم

يضم مجمع حيدرا فارم مجموعة من فروع المتمثلة في:

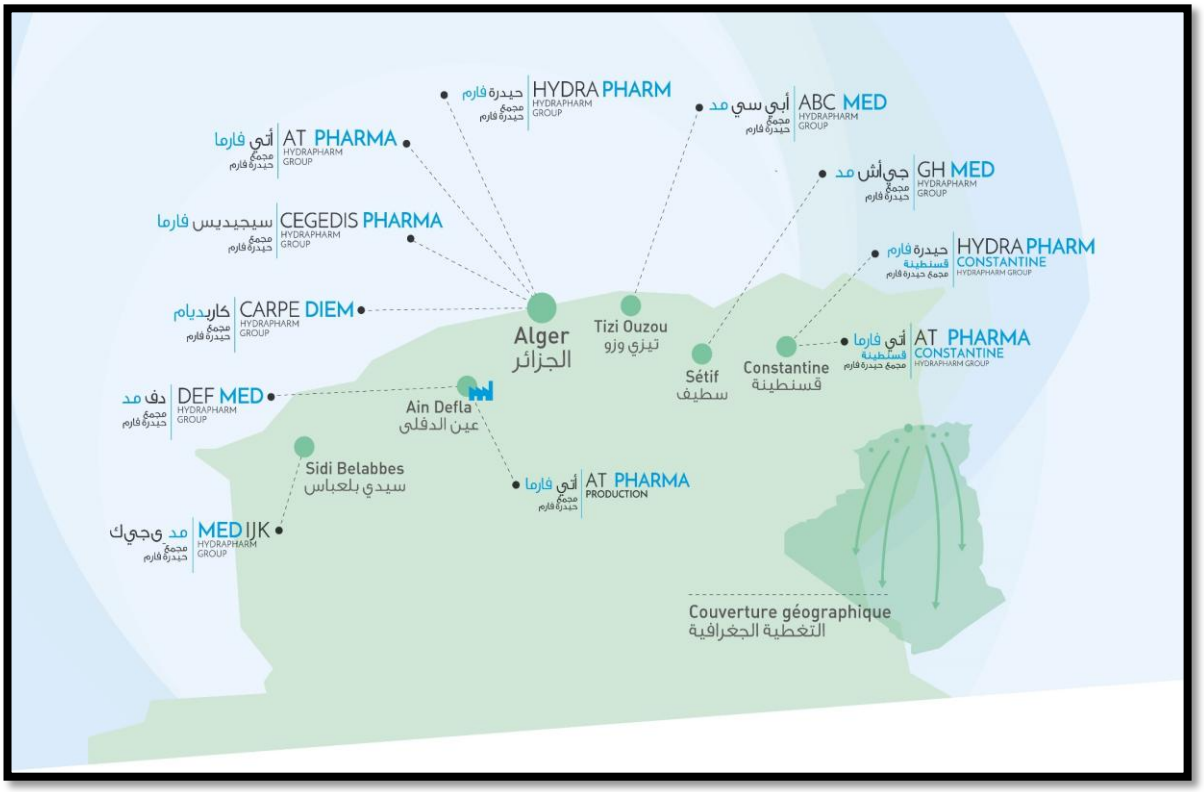
- ➢ 05 شركات فرعية لتوزيع المنتجات الصيدلانية؛
- ➢ 02 شركتين الإستراد والتوزيع؛
- ➢ 01 شركة المعلومات الطبية والتسويق الفرعي؛
- ➢ 01 شركة العلامة التجارية للمنتجات شبه الصيدلانية؛

(1) https://www.groupehydrapharm.com/article_10.html, consultée le: 04/06/2022

- 02 مكاتب المبيعات الإقليمية.

وشكل الموالي يوضح فروع مجمع حيدرا فارم

الشكل رقم(4- 1): التوزيع مختلف الفروع لشركة حيدرا فارم



المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

1- ابي سي مد (ABC MED): يعتبر من أول فروع مجمع حيدرا فارم تم إنشائه سنة 2002 في ولاية تيزي وزو، تعمل هذه المؤسسة على توزيع المواد الصيدلانية.

2- أتي فارما (AT PHARMA): تم إنشاء هذا فرع سنة 2005 في الجزائر العاصمة، يختص في عملية الاستراد، وفي سنة 2012 تم أنشأ فرع أخر في خميس مليانة ولاية عين الدفلى تختص بعملية الإنتاجية للأدوية، أما في سنة 2018 فقد قام المجمع بإنشاء مكتب مبيعات الإقليمية في ولاية قسنطينة.

3- كاربديام (CARPE DIEM): أنشأ سنة 2005 في قبل المجمع في ولاية الجزائر، يهتم هذا الفرع بتقديم المعلومات الطبية والتسويق.

4- دف مد (DEF MED): في سنة 2006 تم إنشاء هذا الفرع في ولاية عين الدفلى، متخصص في عمليات التوزيع المباشر وغير المباشر للمواد الصيدلانية.

5- جي أش مد (GH MED): كما قام المجمع في سنة 2008 بإنشاء فرع أخر في مجال التوزيع بولاية سطيف.

6- مد إيجيك (MED IJK): إضافة إلى كل الفروع الخاصة بالتوزيع، قام المجمع أيضا بإنشاء فرع أخر سنة 2010 في ولاية سيدي بلعباس

7- حيدرا فارم (HYDRA PHARM): تم إنشاء فرع في مجال مبيعات الإقليمية في ولاية قسنطينة سنة 2018.

المطلب الثالث: تقديم سيجيديس فارما (CEGEDIS PHARMA)

أولا: نبذة تاريخية عن المؤسسة سيجيديس فارما

- سيجيديس فارما (ش.ذ.أ) فقد تم انشاؤها في شكل (ش.ذ.م.م) تحت اسم "أبسي كوز" بحكم سند موثق من قبل السيد (محمد. ب) و (بلقاسم. س،ش) « ABC COS » بتاريخ 05-03-2005، بموجب أحكام قانون أنشأته السيدة (فريدة. ب) في 07- 12- 2011، وقد تم التغيير الشكل القانوني لي مجمع "أبسي كوز" من شركة ذات مسؤلية محدودة الى شركة ذات أسهم ومنه تغير اسم الشركة الى سيجيديس فارما, بحكم كاتب عادل صادر عن السيدة (فريدة. ب) في 15-02-2018.

- تم انشاء هذه الشركة بموجب القانون الجزائري للتوزيع واستراد المنتجات الصيدلانية، معدات لمواد الاستهلاكية الطبية والشبه صيدلانية.

- المؤسسة سيجيديس فارما (CEGEDIS PHARMA) (ش.ذ.أ) مسجل في المركز الوطني لسجل التجاري تحت الرقم « 05B0969460» وفي تاريخ 16-09-2018 "تاريخ اخر تحديث لتسجيل في المركز الوطني لسجل التجاري"، كما تخضع شركة سيجيديس فارما لاحكام القانون التجاري المنصوص عليه في مرسوم رقم 59-75 في 26 سبتمبر 1975، وقد حددته جميع النصوص التشريعية والتنظيمية اللاحقة، وكذلك بموجب القانون رقم 09-03 لـ 25 فيفري 2009 المتعلق بحماية المستهلك و منع الاحتيال وقانون 05-10 لـ 15 أوت 2010 المتعلق بتعديل و استكمال الطلب، ورقم 03-03 لـ 19 جويلية 2003 للمنافسة النسبية.

- أما فيما يتعلق برأس مال مجمع سيجيديس فارما(ش.ذ.أ) هو 100.000.000 دج مقسمة الى 10000 سهم بقيمة 10000 دج لكل سهم.

أهداف: أهداف المؤسسة

تسعى الشركة لحقيق أهداف عديدة، تتمثل فيما يلي:

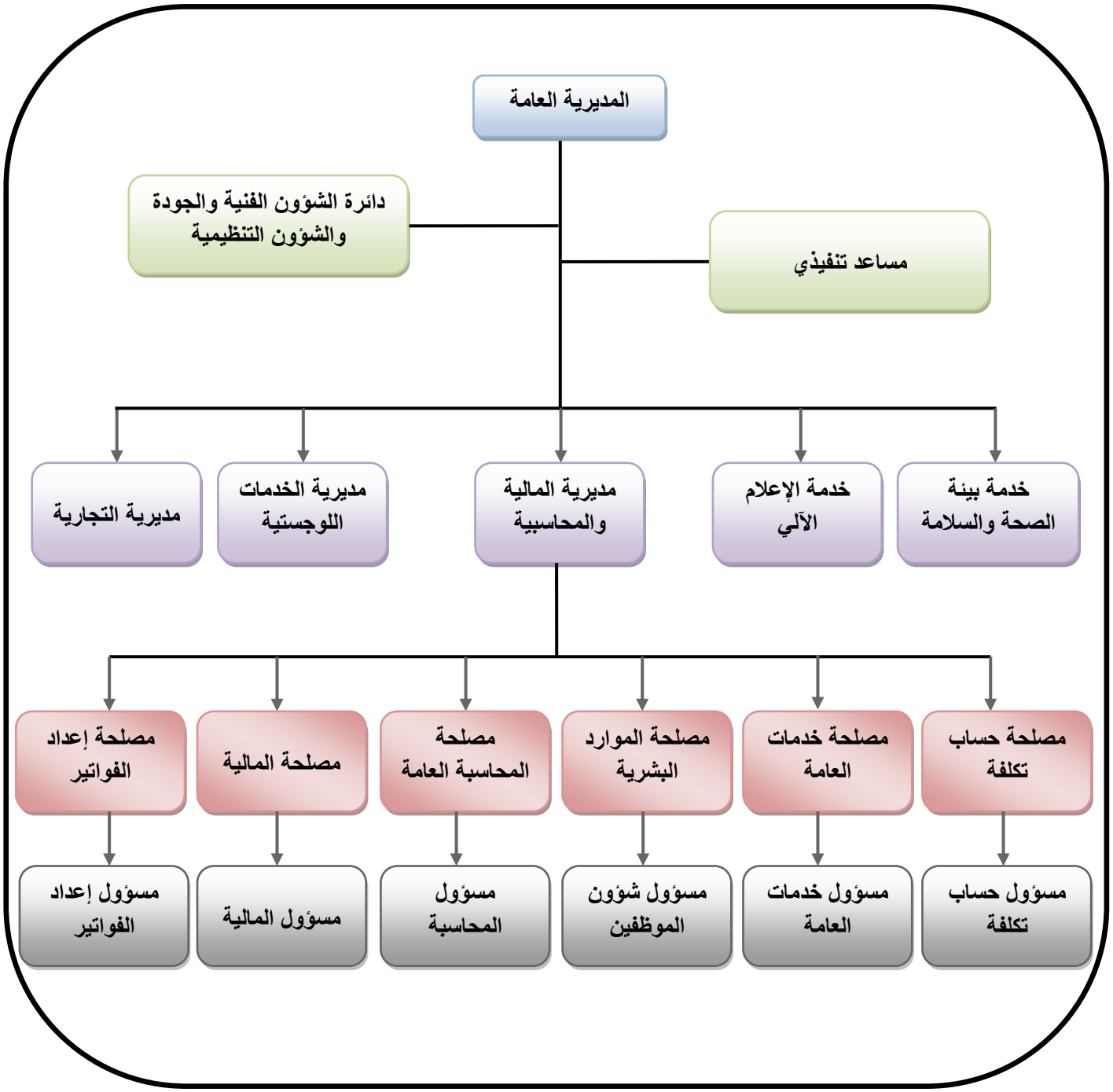
- ✓ حفاظها على مكانتها في السوق من خلال المحافظة على حصتها السوقية خاصة على المستوى الوطني؛
- ✓ العمل على إرضاء الزبائنها من خلال التكيف مع طلباتهم؛
- ✓ تحسين بشكل دائم خدمات المؤسسة؛
- ✓ تطوير مهارات المستخدمين من خلال تكوينهم المستمر.

ثالثا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يعتبر الهيكل التنظيمي لمؤسسة سيجيديس فارما من الأمور المهمة لتحقيق الأهداف المرجوة، فالتناسق بين مختلف الوحدات الإدارية سيؤدي إلى تحسين أدائها وإزالة الإزدواجية في العمل.

والشكل الموالي يوضح هيكل التنظيمي لمؤسسة مع تركيزنا على المديرية المالية والمحاسبية باعتبارها الوحدة المهمة والأساسية في دراستنا.

الشكل رقم (4- 2): الهيكل التنظيمي لمؤسسة سيجيديس فارما



المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

رابعا: تقديم مديرية الإدارة المالية

يمكن حصر مهام هذه المديرية من خلال مسؤوليتها كما يلي:

1- مصلحة الموارد البشرية: تهتم بإنجاز المهام التالية:

- ✓ تنفيذ سياسة الموارد البشرية وفق الأهداف الإستراتيجية للهيكل والتأكد من الإلتزام بالإجراءات ذات الصلة؛
- ✓ المشاركة في تطوير الإجراءات المتعلقة بنشاط الموارد البشرية والمشاريع المنفذة بالتوازي مع الإدارة العامة؛
- ✓ الحفاظ على العلاقات مع الشركاء الاجتماعيين (مجالس العمل، وممثلي الموظفين) وضمان مناخ إجتماعي صحي داخل الشركة الفرعية من خلال إرسال المعلومات إلى قسم الموارد البشرية المركزي إذا لزم الأمر؛
- ✓ المشاركة في التطوير السنوي لميزانية الموارد البشرية وضمان التحديثات نصف السنوية؛
- ✓ إنشاء تقارير أسبوعية وشهرية وسنوية لأنشطة الموارد البشرية (التدريب، إدارة شؤون الموظفين، التوظيف، وإدارة الحياة الوظيفية)؛
- ✓ الإشراف على فريق الموارد البشرية والتأكد من رفع مهارات الموظفين.

2- مصلحة المحاسبة العامة: تهتم بإنجاز المهام التالية:

- ✓ تنفيذ الإجراءات المحاسبية والإدارية من (المبيعات، المشتريات، الرواتب، الإقرارات الاجتماعية والضريبية، التدفقات النقدية، وما إلى ذلك)؛
- ✓ الحفاظ على جميع العلاقات المحاسبية مع الوكلاء الاقتصاديين (العملاء، الموردين، الإدارة)؛
- ✓ تحضير وإعداد القوائم المالية والتقارير المحاسبية؛
- ✓ المشاركة في إعداد الميزانية السنوية ومراقبة تنفيذها والإلتزام بها؛
- ✓ متابعة ومعالجة عملية الشراء، بإضافة إلى ضمان معالجة المعلومات المتعلقة بالدفع للموردين؛

3- مصلحة إعداد الفواتير: تهتم هذه المصلحة بـ:

- ✓ إستلام وصل التسليم للعملاء؛
- ✓ تحضير فواتير للعملاء؛
- ✓ إنشاء فواتير الإشعارات الدائنة (المشتريات الزبائن وما إلى ذلك)؛
- ✓ أرشفة الفواتير والإشعارات الدائنة و الوصول الإستلام حسب تاريخ الإصدار؛
- ✓ التنسيق مع قسم اللوجستيات المالية والمحاسبية.

4- مصلحة المالية: تقوم بالمهام عديد ومتمثلة في:

- ✓ وضع خطط التمويل من خلال وضع الميزانيات النقدية والتأكد من الأهداف؛
- ✓ الإشراف والرقابة على إدارة الحسابات المصرفية للشركة التابعة وتحليل الإنحرافات عن التوقعات والتعليق عليها؛
- ✓ المشاركة في قرار السلطات المصرفية للشركة التابعة (العميل، المورد، المؤسسات المالية.....إلخ)؛
- ✓ ضمان إدارة أدوات الدفع (التحكم والتحقق من إمكانية تتبع الحركة، وموثوقية البيانات، وذكاء في نظام المعلومات)؛

- ✓ الإشراف على التدفقات المالية وإجراء المفاوضات اللازمة مع البنوك لفتح خطوط الائتمان؛
- ✓ الإشراف على عمليات تمويل عمليات التجارة الخارجية حتى إقفالها؛
- ✓ مراقبة استخدام خطوط الائتمان؛
- ✓ تحليل الوضع المالي للشركة التابعة (الميزانية، التحليل، لوحات المعلومات، مؤشرات النشاط والتقارير)؛

5- مصلحة حساب التكلفة: تتبلور مهام هذه المصلحة في:

- ✓ تحقق من المداخلات المتعلقة بهيكل أسعار المنتوجات الصيدلانية وشبه الصيدلانية (التصريحات الجمركية، التأمينات المختلفة،....إلخ)؛
- ✓ توزيع التكاليف على نظام المعلومات؛
- ✓ إنشاء هياكل تسعير (سعر التكلفة القياسي، سعر البيع، سعر الجملة) للمنتجات شبه الصيدلانية؛
- ✓ تجميع الملفات المتعلقة بأسعار المنتجات الصيدلانية (كشوف الأسعار، D10،...) وتقديمها إلى وزارة التجارة؛
- ✓ مراقبة التكاليف اللوجستية والمشاركة في تحسينها؛
- ✓ حساب تكاليف السداد المتعلقة (بإعادة التنظيم، الخصومات منتهية الصلاحية) من أجل إنشاء سندات الخصم؛
- ✓ إدخال الأسعار على النظام المعلومات وإنشاء الاتفاقيات التجارية؛
- ✓ حساب خصومات العملاء الناشئة عن خصومات الموردين؛
- ✓ التعامل مع شكاوى العملاء المتعلقة بالسعر.

6- مصلحة خدمات العامة: تتمثل مهامها في:

- ✓ تحديد احتياجات الهياكل من حيث الاستثمارات والمواد الاستهلاكية والخدمة وما إلى ذلك؛
- ✓ إدارة العمليات الإدارية وعمليات تكنولوجيا المعلومات المتعلقة بنشاطها (البريد، نموذج الطلب، نموذج الإستلام، الفاتورة، ....إلخ)؛
- ✓ ضمان توفير الخدمات والسلع في الوقت المناسب من خلال البحث عن أفضل العروض في السوق؛
- ✓ مراقبة صيانة الموارد العامة (مباني، إنارة،....إلخ)؛
- ✓ التأكد من إستلام البضائع والخدمات والتحقق من مطابقتها للطلب (الكمية والتسميات الفنية للمنتج)؛
- ✓ مراقبة إستهلاك الهياكل المختلفة (خطوط الهاتف، المواد الاستهلاكية،...) وإقتراح خطة عمل في حالة وجود تباين؛
- ✓ تنفيذ التقارير والبيانات المتعلقة بنشاطها (تخصيصات إقتناء البضائع، والتسويات بين طلب الإحتياجات، وصل الشراء وفواتير الموردين).

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب والضرائب المؤجلة في المؤسسة (سيجيديس فارما)

تعتبر المحاسبة الضريبية ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات، فهي تعمل على مساعدتها من أجل معالجة وحساب ودفع المستحقاتها الضريبية بالشكل الصحيح، ومن خلال هذا المبحث سنقوم بمعالجة المحاسبية لكل من الضرائب والرسوم على الرقم الأعمال، والضرائب على الدخل بإضافة إلى الضرائب المؤجلة وتسجيلهم محاسبيا لكل من المؤسسة والإدارة الضريبية وذلك للسنتين 2020، 2021.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للضرائب على الرقم الأعمال المؤسسة

أولا: الرسم على النشاط المهني

يعتبر الرسم على النشاط المهني من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة (جماعات المحلية بما فيها البلديات)، لذلك لابد من معرفة كيفية حسابها ومعالجتها محاسبيا لكل من مؤسسة وإدارة الضريبية.

1- حساب الرسم على النشاط المهني

يتم حساب الرسم على النشاط المهني من خلال الرقم الأعمال المحقق خلال كل الشهر، وبما أن المؤسسة تجارية (بيع بالجملة) فإنها ستحصل على تخفيض بالنسبة 30% من رقم أعمال، ويبين الجدول التالي رقم أعمال المحقق خلال السنتين الماليتين (2020- 2021):

الجدول رقم (4- 1): الرقم الأعمال المحقق خلال السنتين 2020، 2021

الأشهر	الرقم الأعمال الخاضع (CA. Imposable) لسنة 2020	الرقم الأعمال المعفى (CA. Exonéré) لسنة 2020	الرقم الأعمال الخاضع (CA. Imposable) لسنة 2021	الرقم الأعمال المعفى (CA. Exonéré) لسنة 2021
جانفي	170 176 764	77 714 665	101 218 759	93 695 804
فيفري	480 875 987	47 474 371	97 289 480	99 439 282
مارس	191 040 910	30 774 093	65 643 033	95 244 850
أفريل	225 538 562	78 487 768	184 059 944	186 299 384
ماي	152 040 473	37 418 297	76 033 527	97 070 746
جوان	62 033 628	34 988 716	211 800 107	5 678 101
جويلية	117 020 824	53 214 467	117 527 166	20 708 578
أوت	225 698 641	101 594 767	137 934 466	7 988 555
سبتمبر	341 798 805	111 765 312	235 173 124	151 416 946
أكتوبر	141 741 349	198 434 942	286 093 525	164 560 580
نوفمبر	180 273 058	115 678 396	225 823 223	101 769 845
ديسمبر	285 465 079	6 060 384	122 248 893	155 772 234
المجموع	**2 573 704 080**	**893 606 178**	**1 860 845 247**	**1 179 644 905**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من قبل المؤسسة

بما أن سيجيديس فارما تعتبر من بين الفروع التابعة لنفس المجمع (حيدر فارم) فإن العمليات المنجزة التي تكون بينهم ستعفى من الرسم على النشاط المهني وهو ما يفسر الرقم الأعمال الغير الخاضع للرسم والمقدر بـ:

(178 606 893 - 905 644 179 1) لسنتين (2020 -2021)

حساب الرسم على النشاط المهني (قطاع البيع بالجملة تستفيد من تخفيض نسبته 30%):

الرسم على النشاط المهني = رقم الأعمال الخاضع × التخفيض 70% × المعدل الضريبي 2%

- الرسم على النشاط المهني لسنة 2020= (080 704 573 2 × 70% × 0,02)= **859 031 36 دج** (أنظر الملحق 2)
- الرسم على النشاط المهني لسنة 2021= (247 845 860 1 × 70% × 0,02)= **835 051 26 دج** (أنظر الملحق 3)

لكن هناك رقم الأعمال لشهر ديسمبر المقدر بـ 079,33 465 285 و893,19 248 122 لسنتين (2020- 2021) واللذان سيدفعان في السنة (ن+1) لذا لابد من حسابه لكي نقوم بتسديد قبل 20 جانفي من السنة الموالية.

- الرسم على النشاط المهني لشهر ديسمبر 2020 =(33, 079 465 285× 70% × 2%) = **512 996 3 دج**
- الرسم على النشاط المهني لشهر ديسمبر 2021 = (893,19 248 122 × 70% × 2%)= **485 711 1 دج**

2- التسجيل المحاسبي للرسم على النشاط المهني في المؤسسة محل الدراسة

بعد أن تم حساب (TAP) يتم تسجيلها محاسبي ودفعها لدى مديرية كبريات المؤسسات في الوثيقة من نوع (Gn° 50) في أجال 20 يوم من الشهر الموالي

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
642		31- 12- 2020 الرسم على النشاط المهني	36 031 859	
	447	**TAP** الواجب الدفع للإدارة الضريبية		36 031 859
		-إثبات تسجيل **TAP** لسنة 2020 -		
447		قبل 20- 12- 2020 **TAP** الواجب الدفع للإدارة الضريبية	32 035 347	
	512	البنك		32 035 347
		-تسديد **TAP** السنوية ماعدا شهر ديسمبر لسنة 2020-		
447		15- 01- 2021 **TAP** الواجب الدفع للإدارة الضريبية	3 996 512	
	512	البنك		3 996 512
		-تسديد **TAP** لشهر ديسمبر لسنة 2020-		
642		31- 12- 2021 الرسم على النشاط المهني	26 051 835	
	447	**TAP** الواجب الدفع للإدارة الضريبية		26 051 835
		-إثبات تسجيل **TAP** لسنة 2020 -		
447		قبل 20- 12- 2021 **TAP** الواجب الدفع للإدارة الضريبية	24 340 350	
	512	البنك		24 340 350
		-تسديد **TAP** السنوية ماعدا شهر ديسمبر لسنة 2021-		
447		18- 01- 2022 **TAP** الواجب الدفع للإدارة الضريبية	1 711 485	
	512	البنك		1 711 485
		-تسديد **TAP** لشهر ديسمبر لسنة 2021-		

وبما أن الدفع كان عن طريق شيك بنكي فإن تسجيل المحاسبي على المستوى المديرية كبريات المؤسسات (DGE) يكون على الشكل التالي:

الجدول رقم (4- 2): التسجيل المحاسبي للرسم على النشاط المهني لدى قابض الضرائب وتوزيعها

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
		2021-01-15		
	3 996 512	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق		110 005
3 996 512		الرسم على النشاط المهني (TAP)	1 500 026	
		-تحصيل الرسم (TAP) على مستوى (DGE)-		
		2021-01-31		
	3 996 512	الرسم على النشاط المهني (TAP)		1 500 026
2 637 698		الميزانية البلدية (66%)	1 402 002	
1 158 988		الميزانية الولائية (29%)	402 001	
199 826		صندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية (5%)	3 500 019	
		- توزيع الرسم (TAP) في نهاية كل شهر-		
		2021-01-18		
	1 711 485	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق		110 005
1 711 485		الرسم على النشاط المهني (TAP)	1 500 026	
		-تحصيل الرسم (TAP) على مستوى القباضة الضرائب-		
		2022-01-31		
	1 711 485	الرسم على النشاط المهني (TAP)		1 500 026
1 129 581		الميزانية البلدية (66%)	1 402 002	
496 331		الميزانية الولائية (29%)	402 001	
85 573		صندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية (5%)	3 500 019	
		- توزيع الرسم (TAP) في نهاية كل شهر-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

ثانيا: الرسم على القيمة المضافة

يفرض الرسم على القيمة المضافة على الرقم الأعمال المحقق (الخاضع) عن كل الشهر، إلا أن تحديده يتم بعد حساب كل من الرسم المفوتر (المقبوض) والرسم على القيمة المضافة على المشتريات (المدفوع).

ولتحديد وحساب الرسم على القيمة المضافة إرتأينا أن نحدد كل من الرقم الأعمال المتحصل عليه، ومختلف المشتريات التي قامت بها المؤسسة في السنتين (2020، 2021).

- **بالنسبة لسنة 2020**

1- حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA)

تحصلنا على المعلومات المتعلقة بمختلف عمليات البيع التي قامت بها المؤسسة في السنة 2020، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول (4- 3): الرسم على القيمة المضافة المجمعة لسنة 2020

الأشهر	الرقم الأعمال المتحصل عليه	الرقم الأعمال الخاضع (CA. Soumis à TVA 19%)	الرقم الأعمال المعفى (CA. Exonéré)	الرسم على القيمة المضافة المجمع (TVA Collectée)
جانفي	247 891 429	1 977 241	245 914 188	375 675,79
فيفري	528 350 358	2 243 239	526 107 119	426 215,41
مارس	221 815 003	359 094	221 455 909	68 227,86
أفريل	304 026 330	7 335 634	296 690 696	1 393 770,46
ماي	189 458 770	1 489 566	187 969 204	283 017,54
جوان	97 022 344	-4 783 724	101 806 068	-908 907,56
جويلية	170 235 291	5 194 001	165 041 290	986 860,19
أوت	327 293 408	-2 823 388	330 116 796	-536 443,72
سبتمبر	453 564 117	369 109	453 195 008	70 130,71
أكتوبر	340 176 291	1 831 738	338 344 553	348 030,22
نوفمبر	295 951 456	5 482 684	290 468 772	1 041 709,96
ديسمبر	291 525 463	-3 945 206	295 470 669	-749 589,14
المجموع	**3 467 310 260**	**14 729 987**	**3 452 580 272**	**2 798 697,72**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المقدمة من قبل المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن في الأشهر (جوان- أوت- ديسمبر) المبالغ سالبة ويقصد بها بالمردودات (إرجاع بعض أو جزء من البضائع) التي قام بها الزبائن نتيجة لعدم مطابقة السلع للموصفات المتفق عليها، حيث تتم معالجتها محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		2020 -06- 30		
700		المبيعات من البضائع	4 783 724	
4457		الرسم على القيمة المضافة المستحقة	908 907,56	
	411	الزبائن		5 692 631,56
		- مردودات من البضائع لشهر جوان -		
		2020 -08- 31		
700		المبيعات من البضائع	2 823 388	
4457		الرسم على القيمة المضافة المستحقة	536 443,72	
	411	الزبائن		3 359 831,72
		- مردودات من البضائع لشهر أوت -		
		2020 -12- 31		
700		المبيعات من البضائع	3 945 206	
4457		الرسم على القيمة المضافة المستحقة	749 589,14	
	411	الزبائن		4 694 795,14
		- مردودات من البضائع لشهر ديسمبر -		

أما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة للمشتريات فكانت المعلومات كالتالي:

الجدول (4- 4): الرسم على القيمة المضافة المسترجعة خلال السنة 2020

الأشهر	التثبيتات (TVA Immo)	مواد الصيدلانية (TVA Pdt PHARMA)	المختلفة والخدمات (TVA autres biens & Service)	المجموع
جانفي	--	1 096 755,40	29 640	1 126 395,40
فيفري	260,70	1 524 888,77	21 078,60	1 546 184,07
مارس	--	5 507 068,44	--	5 507 068,44
أفريل	755,72	4 087,37	20 723,76	25 566,85
ماي	--	-1 439 426,80	--	-1 439 426,80
جوان	346,25	352 864,81	50 051,53	403 262,59
جويلية	1 290,77	-793 390,54	187 833,78	-604 265,99
أوت	662,75	277 869,94	99 559,09	378 091,78
سبتمبر	--	-4 923 032,05	46 251,81	-4 876 780,69
أكتوبر	--	-3 207 679,35	15 010,66	-3 192 668,69
نوفمبر	6 552,72	317 879,76	1 868,60	326 300,99
ديسمبر	--	-186 685,37	29 059,41	-157 625,96
المجموع	**9 824,91**	**-1 468 799,71**	**501 077,24**	**-957 897,56**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المقدمة من قبل المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن في الأشهر (ماي- جويلية- سبتمبر- أكتوبر- ديسمبر) المبالغ سالبة ويقصد بها بالمردودات (إرجاع بعض أو جزء من المشتريات) التي قام بها المؤسسة إتجاه الموردين نتيجة لاستلام المشتريات في الآجال المحددة المتفق عليها وبالتالي اقتراب انتهاء صلاحيات المواد الصيدلانية ، حيث تتم المعالجة المحاسبية كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		2020 -05 -31		
401		المورد	9 015 357,33	
	380	المشتريات من البضاعة		7 575 930,53
	4456	الرسم على القيمة المضافة القابلة للإسترجاع		1 439 426,80
		-مردودات من البضائع لشهر ماي-		
		2020 -07 -31		
401		المورد	4 969 130,22	
	380	المشتريات من البضاعة		4 175 739,68
	4456	الرسم على القيمة المضافة القابلة للإسترجاع		793 390,54
		-مردودات من البضائع لشهر أوت -		
		2020 -09 -30		
401		المورد	30 833,727	
	380	المشتريات من البضاعة		25 910 695
	4456	الرسم على القيمة المضافة القابلة للإسترجاع		4 923 032,05
		-مردودات من البضائع لشهر جوان -		
		2020 -12 -31		
401		المورد	1 169 239,95	
	380	المشتريات من البضاعة		982 554,57
	4456	الرسم على القيمة المضافة القابلة للإسترجاع		186 685,37
		-مردودات من البضائع لشهر جوان -		

ومنه:

TVAالمدفوع = TVA المستحق على المبيعات – TVA القابل للإسترجاع (على المشتريات)

الجدول الموالي يوضح الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع للخزينة

الجدول (4- 5): الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع للخزينة لسنة 2020

الأشهر	الرسم على القيمة المضافة للمبيعات (TVA/ Vente)	الرسم على القيمة المضافة للمشتريات (TVA/ Achats)	الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع (TVA/ Payée)	الرسم على القيمة المضافة المرحلة (TVA/ Précompte)
جانفي	375 675,79	1 126 395,40	--	750 719,63
فيفري	426 215,41	1 546 184,07	--	1 119 968,66
مارس	68 227,86	5 507 068,44	--	5 438 840,58
أفريل	1 393 770,46	25 566,85	1 368 203,61	--
ماي	283 017,54	-1 439 426,80	1 722 444,34	--
جوان	-908 907,56	403 262,59	--	1 312 170,15
جويلية	986 860,19	-604 265,99	1 591 126,18	--
أوت	-536 443,72	378 091,78	--	914 535,50
سبتمبر	70 130,71	-4 876 780,69	4 946 911,40	--
أكتوبر	348 030,22	-3 192 668,69	3 540 698,91	--
نوفمبر	1 041 709,96	326 300,99	715 408,97	--
ديسمبر	-749 589,14	-157 625,96	--	591 963,18
المجموع	**2 798 697,72**	**-957 897,56**	**13 884 793,41**	**10 128 197,68**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المقدمة من قبل المؤسسة

في حالة العادية يتم حساب الرسم على القيمة المضافة بطريقة التالية:

TVAالمدفوع = TVA المستحق على المبيعات – (TVA القابل للإسترجاع (على المشتريات) + TVA المرحلة)

ولكن بما أن المؤسسة محل دراسة (سيجيديس فارما) تابعة للمجمع (حيدرا فارم)، فإن هذه الأخيرة ألزمت مؤسستنا أن تتبع سياسة خاصة فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة سواء كانت قابلة للدفع أو المرحلة.

2- التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2020

سنقوم بتسجيل الرسم (TVA) للشهرين (نوفمبر- ديسمبر) كما سنهمل تسجيل قيود تخزين واستهلاك البضاعة لإختصار العمليات التسجيل

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 11- 2020		
4457		الرسم على القيمة المضافة المستحقة	1 041 709,96	
	4456	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		326 300,99
	4458	الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع		715 408,97
		- اثبات الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها للخزينة-		

4458		2020-11-31 الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع	715 408,97	
	451	عمليات المجمع (الخاص بالرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع)		715 408,97
		- تحويل الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع للمجمع حيدرا فارم-		
451		قبل 20-12-2020 عمليات المجمع (الخاص بالرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع)	715 408,97	
	512	البنك		715 408,97
		- تسديد الرسم على القيمة المضافة للخزينة من طرف مجمع حيدرا فارم-		
4456		31-12-2020 الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	157 625,96	
44561		الرسم على القيمة المضافة المرحل	591 963,11	
	4457	الرسم على القيمة المضافة المستحقة		749 589
		- إثبات الرسم على القيمة المضافة المرحل-		
451		31-12-2020 عمليات المجمع (الخاص بالرسم على القيمة المضافة المرحلة)	591 963,11	
	44561	الرسم على القيمة المضافة المرحلة		591 963,11
		- تحويل الرسم على القيمة المضافة المرحل للمجمع حيدرا فارم-		

نلاحظ من خلال التسجيل المحاسبي أن المؤسسة تقوم بتحويل المبلغ الرسم على القيمة المضافة المرحل (TVA Précompte) إلى المجمع (حيدرا فارم) عند نهاية كل الشهر، كما تقوم بتحويل المبلغ الواجب السداد إلى مجمع (حيدرا فارم) والتي تقوم بدورها بتسديد المبلغ ، ويكون تسجيلها محاسبيا على مستوى القباضة كما يلي:

الجدول رقم (4-6): التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة لدى قابض الضرائب وتوزيعها

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
		20-12-2020		
	715 408,97	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق		110 005
715 408,97		الرسم على القيمة المضافة (TVA)	500 020	
		- تحصيل الرسم (TVA) على مستوى القباضة الضرائب ل DGE-		
		31-12-2020		
	715 408,97	الرسم على القيمة المضافة (TVA)		500 020
536 556,73		ميزانية الدولة (75%)	201 003 300	
178 852,24		صندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية (25%)	500 019 201	
		- توزيع الرسم (TVA) في نهاية كل شهر-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

عندما يقوم المجمع (حيدرا فارم) بتجميع كل الرسوم للرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع (TVA/ Payée) لمختلف فروعها، تقوم بتسديدها لمديرية كبريات المؤسسات (DGE) والتي تعمل بدورها على توزيع مبلغ الرسم على القيمة المضافة في نهاية كل الشهر على كل من الميزانية الولائية، وصندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية وهذا حسب مختلف النسب المتعلقة لكل واحدة منها (المادة 161 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2022).

➢ **بالنسبة لسنة 2021**

1- حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA)

قدمت لنا المؤسسة المعلومات المتعلقة برقم الأعمال المحقق لكل شهر من سنة 2021، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول (4- 7): الرسم على القيمة المضافة المجمعة لسنة 2021

الأشهر	الرقم الأعمال المتحصل عليه	الرقم الأعمال الخاضع (CA. Soumis à TVA 19%)	الرقم الأعمال المعفى (CA. Exonéré)	الرسم على القيمة المضافة المجمع (TVA Collectée)
جانفي	194 914 563	471 266,14	194 443 296,86	89 540,57
فيفري	196 728 762	6 017 051,29	190 711 710,71	1 143 239,75
مارس	160 887 883	225 708,62	160 662 174,38	42 844,64
أفريل	370 359 328	138 009,93	370 221 318,07	26 221,89
ماي	173 104 273	3 033 874,25	170 070 398,07	576 436,11
جوان	217 478 208	103 741,35	217 374 466,65	19 710,86
جويلية	138 235 744	18 785 768,27	119 449 975,73	3 569 295,97
أوت	145 923 021	2 988 623,50	142 934 397,50	567 838,47
سبتمبر	386 590 070	28 963 629	357 626 441	5 503 089,51
أكتوبر	450 654 105	16 949 008,97	433 705 096,03	3 220 311,70
نوفمبر	327 593 070	-5 033 138,47	332 626 208,47	-956 296,31
ديسمبر	278 021 127	16 236 584,68	261 784 542,32	3 084 951,09
المجموع	**3 040 490 154**	**88 880 127,53**	**2 951 610 026,47**	**16 887 224,23**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المقدمة من قبل المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن الرقم الأعمال لشهر (نوفمبر) سالب وهذا بسبب إرجاع البضاعة التي قام بها الزبائن (Facture Avoire) نتيجة لعدم مطابقة السلع للموصفات المتفق عليها، أما فيما يتعلق الرسم على القيمة المضافة على مشتريات التي قامت بها المؤسسة فكانت كما يلي:

الجدول (4- 8): الرسم على القيمة المضافة المسترجعة خلال السنة 2021

الأشهر	التثبيتات (TVA Immo)	مواد الصيدلانية (TVA Pdt PHARMA)	المختلفة والخدمات (TVA autres biens & Service)	المجموع
جانفي	--	75 766	1 550,64	77 316,64
فيفري	--	126 276,66	10 199,61	136 476,27
مارس	--	--	1 801,55	1 801,55
أفريل	--	--	1 219,55	1 219,55
ماي	--	-315 893,40	1 620,03	-314 273,37
جوان	--	902 453,18	1 473,18	903 926,36
جويلية	--	2 361 280,35	1 931,77	2 363 212,12
أوت	689,70	562 265,10	1 480,46	564 435,26
سبتمبر	205,20	4 821 768,90	5 277,62	4 827 251,72
أكتوبر	--	708 279,83	1 556,01	709 835,84
نوفمبر	307,80	--	2 078,88	2 386,68
ديسمبر	207,73	728 499,08	1 504,90	730 211,71
المجموع	**1 410,43**	**9 970 695,70**	**31 694,20**	**10 003 800,33**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المقدمة من قبل المؤسسة

كما نلاحظ من خلال الجدول أن في الشهر (ماي) تم إرجاع المشتريات من المواد الصيدلانية التي قام بها المؤسسة بسبب عدم مطابقتها للمواصفات المتفق عليها.

بعد حساب كل من الرسم المفوتر والرسم القيمة المضافة قابل للإسترجاع يتم تحديد الرسم على القيمة المضافة إما قابل للدفع أو المرحل، والجدول الموالي يوضح ذلك

الجدول (4- 9): الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع للخزينة لسنة 2021

الأشهر	الرسم على القيمة المضافة للمبيعات (TVA/ Vente)	الرسم على القيمة المضافة للمشتريات (TVA/ Achats)	الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع (TVA/ Payée)	الرسم على القيمة المضافة المرحلة (TVA/ Précompte)
جانفي	89 540,57	77 316,64	12 223,93	--
فيفري	1 143 239,75	136 476,27	1 006 763,48	--
مارس	42 844,64	1 801,55	41 083,09	--
أفريل	26 221,89	1 219,55	25 002,34	--
ماي	576 436,11	-314 273,37	890 709,48	--
جوان	19 710,86	903 926,36	--	884 215,50
جويلية	3 569 295,97	2 363 212,12	1 206 083,85	--
أوت	567 838,47	564 435,26	3 403,21	--
سبتمبر	5 503 089,51	4 827 251,72	675 837,79	--
أكتوبر	3 220 311,70	709 835,84	2 510 475,86	--
نوفمبر	-956 296,31	2 386,68	--	958 682,99
ديسمبر	3 084 951,09	730 211,71	2 354 739,38	--
المجموع	**16 887 224,23**	**10 003 800,33**	**15 609 746,29**	**1 842 898,49**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المقدمة من قبل المؤسسة

2- التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2021

سنقوم بتسجيل الرسم على القيمة المضافة للشهر نوفمبر، كما سنهمل تسجيل قيود تخزين واستهلاك البضاعة لإختصار العمليات التسجيل

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		30- 11- 2021		
44561		الرسم على القيمة المضافة المرحلة	958 682,99	
	4456	الرسم على القيمة المضافة القابلة المسترجعة		2 386,68
	4457	الرسم على القيمة المضافة للمستحقة		956 296,31
		- ترصيد القرض المرحل لشهر نوفمبر -		
		30 - 11- 2021		
451		عمليات المجمع (الخاص بالرسم على القيمة المضافة المرحلة)	958 682,99	
	44561	الرسم على القيمة المضافة المرحلة		958 682,99
		- تحويل الرسم على القيمة المضافة المرحل للمجمع حيدرا فارم-		

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل المؤسسة

أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف رواتب والأجور

لكل المستخدمين القطاع الخاص أو العام خاضعون لضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور، لذلك تعتبر من بين أهم الضرائب المطبقة على المؤسسات الجزائرية لما لها من أهمية في تمويل الخزينة العمومية.

ولتحديد وحساب ومعالجة هذه الضريبة قمنا بطلب إلى المؤسسة من أجل الحصول على معلومات خاصة بكشف راتب موظف من موظفيها بشرط لم يتغيب عن عمله، فتم حصولنا على كشف راتب لسنتين (2020، 2021) من شهر ديسمبر(انظر الملحق 4).

1- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف رواتب والأجور

ثم حصولنا بطاقة الراتب لعامل في المؤسسة والتي كانت على الشكل التالي:

الجدول (4- 10): بطاقة الراتب لموظف في المؤسسة محل الدراسة لشهر ديسمبر 2020

عناصر الراتب	الأجر الإجمالي	أجرة المنصب	الأجرة الخاضعة
الأجر الأساسي	14 500	14 500	14 500
تعويض عمل المنصب(ITP)	2 500	2 500	2 500
تعويض الضرر(IN)	4 000	4 000	4 000
تعويض تحت الطلب(IA)	1 500	1 500	1 500
تعويض الخبرة المهنية (IEP)	--	--	--
تعويض السلة (PP)	9 900	--	9 900
تعويض النقل(PT)	2 600	--	2 600
تعويض الأجر الوحيد(PSU)	--	--	--
مجموع	35 000	22 500	35 000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المقدمة من قبل المؤسسة

قبل التطرق إلى الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور لابد من اقتطاع اشتراكات الضمان الاجتماعي الخاصة لكل من الموظف والمؤسسة، ويكون حسابها كما يلي:

- بالنسبة للموظف: أجرة المنصب × 9%

: 22 500 × 9% = 2 025 دج

- بالنسبة للمؤسسة: أجرة المنصب × 26%

: 22 500 × 26% = 5 850 دج

بعد حساب إقتطاع الضمان الاجتماعي يتم تحديد الوعاء الخاضع للضريبة كما يلي:

الوعاء الخاضع للضريبة = الأجرة الخاضعة – الإقتطاع الضمان الإجتماعي

ومنه:

- **الوعاء الخاضع للضريبة للموظف**: 35 000 - 2 025 = 32 975 دج

ومن خلال جدول الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف رواتب والأجور، يمكننا حساب مقدار الضريبة كما يلي:

بما أنه يقع في الشريحة الثالثة فإن الضريبة تكون كما يلي:

: (30 000 - 32 975) × %30 + 4 000 = **4 892,5 دج**

✓ يتستفيد العامل من تخفيض الأول نسبي مقدر بـ 40% على أن لا يقل عن 1000 ولا يزيد عن 1500 ومنه:

: (4 892,5 - 1 500)= **3 392,5 دج**

✓ كما يستفيد من تخفيض ثاني الذي يتم حسابه من التخفيض الأول ×(3/8) - (3/20 000)، ومنه يكون:

:(3 392,5 × (3/8) - (3/20 000) = **2 380 دج**

ومنه الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/s) بالنسبة للموظف = **2 380 دج**

2- تسجيل المحاسبي لضريبة على الدخل الإجمالي لصنف رواتب والأجور

سنقوم بالتسجيل المحاسبي للضريبة على الدخل الإجمالي لصنف رواتب والأجور للموظف مع إهمال تسجيل كل من تسديد أجرة موظف وضمان الإجتماعي

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		2020-12-31		
6310		الأجر القاعدي	14 500	
6311		تعويضات	20 500	
	442	الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف (IRG/s)		2 380
	431	الضمان الاجتماعي		2 025
	421	الأجر المستحق		30 595
		- إثبات أجرة الموظف -		
		//		
635		الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	5 850	
	431	الضمان الاجتماعي		5 850
		- إثبات تكاليف الضمان الاجتماعي للمؤسسة -		
		قبل 20-01-2021		
442		الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف (IRG/s)	2 380	
	512	البنك		2 380
		-تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف (IRG/s)-		

أما فيما يتعلق بالتسجيل المحاسبي في الإدارة الضرائب فيكون على نحو التالي:

الجدول رقم (4- 11): التسجيل المحاسبي للضريبة على الدخل الإجمالي لصنف (IRG/s)

رقم الحساب		إسم الحساب	دائن	مدين
		20-01-2021		
		شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق	2 380	
	201 001 100	الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف (IRG/s)		2 380
110 005		- دفع الضريبة (IRG/S) بواسطة وثيقة (Gn°50)-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

وبما أن المؤسسة لم تقم بزيادة في الأجر ولم يتغير القانون الضريبي لسنة 2021 فإن نفس العملية تكون في سنة 2021.

ثانيا: الضريبة على الأرباح الشركات

لحساب الضريبة على الأرباح الشركات لابد من إخضاع النتيجة المحاسبية لسنتين (2020- 2021) إلى جملة من التعديلات التي تعمل على دمج بعض العناصر وتخفيض العناصر أخرى وذلك من أجل تحديد النتيجة الجبائية أي أنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية والتي تحسب عليها الضريبة على الأرباح الشركات، وكل هذا وفق ما ينص عليه القوانين والتشريعات الجبائية

أولا: حساب الضريبة على الأرباح الشركات لسنة 2020

1- معالجة الإسترادات المؤسسة

من خلال فحص البيانات المؤسسة اتضح لنا أن هناك مجموعة من الأعباء غير القابلة للخصم ويمكن حصرها في العناصر التالية:

1-1 الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم:

من بين رسوم غير قابلة للخصم نذكر:

1-1-1 الرسم التكوين والتمهين (TFPA):

يقصد بالرسم التكوين المهني والتمهين مايلي:[1]

- ✓ يخضع للرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين المستخدمون المقيمون في الجزائر بإستثناء الإدارات والهيئات العمومية؛
- ✓ يستفيد من الإعفاء من الرسم على التكوين المهني المستخدمون المهنيون الذين لديهم أقل من 20 عاملا؛
- ✓ يمثل الوعاء لكل من الرسمين 1% من الكتلة السنوية للأجور والتي تتمثل في إجمالي المدفوعة للمستخدمين قبل خصم المساهمات الاجتماعية والتقاعد وكذا الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- ✓ كما يجب على المستخدمين اكتتاب بتصريح خاص بمثابة إشعار بدفع وأداء الرسوم المستحقة للسنة المالية المقفلة لدى قباضة الضرائب لمكان تواجد مقر الشركة أو المؤسسة الرئيسية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين في تاريخ لا يتجاوز 20 فيفري من السنة المالية الموالية لتلك التي أصبحت بموجبها الرسوم مستحقة الدفع.

بحيث يهدف التدريب والتكوين المهني المستمر في المؤسسة إلى:[2]

- ✓ ضمان ترقية العمال وتحسينهم؛
- ✓ تعزيز الإندماج وإعادة الإندماج والتنقل المهني للعمال؛
- ✓ تكييف قدرات العمال مع تطور التكنولوجيا والحرف.

يتم حسابه وفق طريقة الآتية: (أنظر الملحق 5)

(TFP) = 45 992 553,21 × %0,94 = **431 585,53 دج**

(TA) = 45 992 553,21 × %0,19 = **88 025,53 دج**

---

(1) المادة 56، **القانون المالية لسنة 2022**، مرجع سبق ذكره، ص 23- 24

(2) https://lentrepreneuralgerien.com/impots/item/119-la-taxe-de-la-formation-professionnelle-continue-et-d-apprentissage-en-algerie: consultée le 10-05-2022

اما تسجيله محاسبيا في المؤسسة يتم كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		2020-12-31		
641		الضرائب والرسوم عن الأجور (الرسم التكوين والتمهين)	519 611,06	
	447	(TFPA) الواجبة الدفع		519 611,06
		-إثبات تسجيل لسنة 2020 -		
447		(TFPA) الواجبة الدفع	519 611,06	
	512	البنك		519 611,06
		- تسديد (TFPA) -		

أما جبائيا، فيتم تسجيله بطريقة التالية

الجدول رقم (4- 12): التسجيل المحاسبي للرسم التكوين والرسم التمهين (TFPA) لدى الإدارة الضرائب

مدين	دائن	إسم الحساب	رقم الحساب	
		قبل 20-02-2021		
	519 611,06	شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق		110 005
431 585,53		الرسم التكوين المهني (TFP)	201 001 109 1	
88 025,53		الرسم التمهين (TA)	201 001 109 2	
		- دفع الرسم (TFPA) بواسطة وثيقة (Gn°50)-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

2-1-1 المساهمة الوطنية للضمان الإجتماعي (FNSS):

يتم حسابه وفق طريقة الأتية:

المساهمة الوطنية (FNSS) = (النتيجة الجبائية- الضريبة (IBS))× المعدل × 5%

المعدل (FNSS) = الرقم الأعمال للمنتجات المستوردة / الرقم الأعمال للمنتجات الكلية

وبتطبيق العلاقة نجد:

- المعدل (FNSS)= (3 363 720.01 / 4 239 953 138.62 = 0,000793
- المساهمة الوطنية (FNSS) = (172 669 852,53 - 44 894 161,66) × 0,000793 × 5% = 5 068,47 دج

اما تسجيلها محاسبيا في المؤسسة يتم كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		2020-12-31		
698		المساهمة الوطنية (FNSS)	5 068,47	
	444	الضرائب على النتائج – الإقتطاعات (FNSS)		5 068,476
		- إثبات الإقتطاع (FNSS) لدى الخزينة -		
		//		
444		الضرائب على النتائج – الإقتطاعات (FNSS)	5 068,47	
	512	البنك		5 068,47
		- تسديد المساهمة الوطنية (FNSS) لدى الخزينة -		

2-1-1 المساهمة الوطنية للأشخاص المعوقين حركيا (PMR):

يتم حسابه اشتراك المالي السنوي للمساهمة الوطنية للأشخاص المعوقين حركيا وفق مايلي:[1]

المساهمة الوطنية (PMR) = (عدد المناصب المتاحة × الحد الأدنى للأجر القاعدي المضمون) × (3/2)

➢ ومنه (PMR) = ((1 × 18 000) × (3/2)) × 12 = **144 000 دج**

اما تسجيلها محاسبيا في المؤسسة يتم كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12 -2020		
645		المساهمة الوطنية(PMR)	144 000	
	447	المساهمة الوطنية (PMR) الواجبة الدفع		144 000
		- إثبات المساهمة الوطنية(PMR) لدى الخزينة -		
		//		
447		المساهمة الوطنية (PMR) الواجبة الدفع	144 000	
	512	البنك		144 000
		- تسديد المساهمة (PMR) لدى الصندوق الخاص للتضامن الوطني -		

ومنه مجموع الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم : 519 611,06 + 5 068,47 + 144 000 = **668 679,53 دج**

2-1 المؤونات غير قابلة للخصم

1-2-1 مخصصات إنخفاض القيمة على مخزون البضائع

تم حصول على المعلومات لتخصيص مؤونة متعلقة بخسارة القيمة المخزونات للسنة 2020 وكان مجموعها 1 853 022,45 دج بنسبة لإنتهاء صلاحية المواد، و 35 359,21 دج بنسبة لتكسير بعض مواد، وسيتم تسجيلهم محاسبي كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12 -2020		
685 111		مخصصات مؤونة وخسائر عن قيمة المخزونات (Perte Sèche)	1 888 381,66	
	390 110	مؤونة - خصوم الجارية		1 888 381,66
		- تشكيل المؤونة خسائر عن القيمة المخزون -		

2-1-2 مخصصات إنخفاض قيمة الذمم العملاء المشكوك فيهم غير المتنازع عنها

يتم حسابها من خلال العلاقة التالية:

الذمم غير المتنازع عنها = المبلغ المؤونة للذمم لسنة (2020) – المبلغ المؤونة للذمم المدينة المتنازع عنها لـ(2020)

تم الحصول على المعلومات المتعلقة بذمم المدينة وكذا المبالغ لذمم المتنازع عنها ومنه:

المؤونة الذمم المدينة غير المتنازع عنها = 194 714 969 - 38 570 309 = **156 144 660 دج**

ويتم تسجيلها محاسبي كما يلي:

(1) المواد 3- 4- 5، **الجريدة الرسمية لسنة 2014**، المرسوم التنفيذي رقم 14-214، يضبط الكيفيات المتعلقة بتخصيص مناصب العمل وتحديد الاشتراك المالي ومنح الإعانات قصد تهيئة وتجهيز مناصب العمل للأشخاص المعوقين، الجزائر 2014، عدد 47، ص 8

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		2020 -12 -31		
685 221		مخصصات خسائر القيمة للأصول الجارية (Créances)	156 144 660	
	491 210	خسائر قيمة ديون العملاء		156 144 660
		- تشكيل المؤونة خسائر عن القيمة للعملاء المشكوك فيهم -		

ومنه مخصصات المؤونات الغير القابلة للخصم = 660 144 156 + 381,66 888 1 = **158 033 041,66 دج**

1-3 الاهتلاكات غير القابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المستأجر)

تم استئجار مجموعة من الأصول بالإيجار التمويلي لصالح المؤسسة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (4- 13):إهتلاكات لمختلف المعدات المستأجرة لصالح المؤسسة محل الدراسة

مدة تأجير	نوع المعدات	تاريخ العقد	مبلغ التثبيتات	2017	2018	2019	2020
4	م. إعلام الآلي	28- 06 -2017	983 756,34	122 969,54	245 939,09	245 939,09	245 939,09
5	معبئ كهربائي	02- 04 -2019	2 380 000	--	--	357 000	476 000
5	معبئ كهربائي	02- 04 -2019	8 032 500	--	--	1 204 875	1 606 500
10	مقصورة متنقلة	02- 05 -2019	1 225 700	--	--	81 713,33	122 570
10	م. مراقبة	01- 08 -2019	5 988 080	--	--	249 503,33	598 808
مجموع							**3 049 817,09**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

ولقبول اهتلاك من الناحية الجبائية لابد من أن تكون الأصول مملوكة (حق الملكية) للمؤسسة، إلا أن هذه الأصول تم استئجارها عن طريق التأجير التمويلي، لذا لابد من إعادة إدماج كل الإهتلاكات للإصول (الإيجار التمويلي) في النتيجة المحاسبية من إجل تحديد النتيجة الجبائية، إلا غاية انتقال الملكية من المؤجر إلى المؤسسة.[1]

ولاختصار عمليات تسجيل المحاسبي للإهتلاكات المستأجرة، سنقوم بتسجيل لإهتلاك معبئ كهربائي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		2020 -12 -31		
681 200		مخصصات اهتلاك معدات الصناعية (معبئ الكهربائي)	476 000	
	281501	اهتلاك معدات الصناعية، ايجار.ت (معبئ كهربائي)		476 000
		- قسط إهتلاك معبئ كهربائي لسنة 2020 -		

ومنه مبلغ قيمة الإهتلاكات غير قابلة للخصم هي **3 049 817,09 دج**

1-4 الإيجارات خارج النتيجة المالية القرض الإيجاري (المؤجر) 092 689 دج

تم تأجير السيارات التالية وجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (4- 14):السيارات الخاصة المقتناة بموجب التأجير التمويلي

رقم	نوع المعدات	تاريخ العقد	مبلغ التثبيتات	اهتلاكات السنة 2020	الفوائد السنة 2020
1	سيارة سكودا	02- 05 -2019	2 497 810	499 562	**127 439,55**
2	سيارة بيرلانقو	14- 07 -2015	1 895 300	189 530	
مجموع				**689 092**	

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

(1) المادة 27، **القانون المالية لسنة 2010**، مرجع سبق ذكره، ص 11

ويكون تسجيل المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
681 214		2020 -12 -31		
	281801	مخصصات اهتلاك السيارة سياحية (سكودا)	499 562	
		اهتلاك السيارة سياحية (سكودا)		499 562
		- قسط إهتلاك السيارة السياحية(سكودا) لسنة 2020 -		
681 214		2020 -12 -31		
	281802	مخصصات اهتلاك السيارة سياحية (بيرلانقو)	189 530	
		اهتلاك السيارة سياحية (بيرلانقو)		189 530
		- قسط إهتلاك السيارة السياحية(سكودا) لسنة 2020 -		

ومنه مبلغ الخاص الإيجارات خارج النتيجة المالية القرض الإيجاري (المؤجر) هي **689 092** دج، إلا أن للمؤسسة ليس لها حق في عمليات تأجير التمويلي، لذا لابد من تصحيح هذا الخطأ من طرفها.

1-5 الضرائب المؤجلة (تغيرات)

من خلال تفحصنا لكل من جدول حسابات النتائج والميزانية (أنظر الملحق 6)، تبين لنا أن هناك ضرائب مؤجلة أصول ويمكن أن نستخرج تغيرات في الضرائب المؤجلة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (4- 15):تغيرات في الضرائب المؤجلة لسنة 2020

البيان	السنة	المبلغ
الضريبة مؤجلة أصول	2019	17 979 648
الضريبة المؤجلة أصول	2020	46 052 095
تغيرات في الضرائب المؤجلة	**2020**	**28 072 447**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

ومنه سيتم إعادة إدماج مبلغ **28 072 447** دج (تغيرات في الضرائب المؤجلة) في جدول رقم (09) وبما أنها ضريبية مؤجلة أصول فإنها تكون بسالب، وسيتم تطرق بتفصيل إلى الضرائب المؤجلة في المطلب الموالي.

1-6 العقوبات والغرامات غير قابلة للخصم

قام المحاسب بإرتكاب خطأ في تسجيل تصريح الخاص لشهر نوفمبر في الموقع (جبايتك) فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي لصنف رواتب والأجور، حيث قام بتسجيل تصريح شهر نوفمبر لسنة 2019 في شهر جانفي 2020، ومنه ترتب عليه عقوبة نقص في تصريح بإضافة إلى عقوبة التأخير والمقدرة بشهر ومنه يتم حسابها بطريقة التالية:[1](أنظر الملحق 7)

- عقوبة نقص في التصريح (IRG- 2019) = 767 093 × 10% = 76 709,3 دج
- غرامة تهديدية في التصريح (IRG- 2019) = (767 093 + 76 709,3) × 13% = 109 694,29 دج
- ومنه عقوبة = 76 709,3 + 109 694 ,29 = 186 403,59 دج

ويكون تسجيلها محاسبيا كما يلي:

(1) المادة 402، **القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022**، مرجع سبق ذكره، ص 132

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		2020-12-31		
656		غرامات التحصيل (IRG- 2019)	186 404	
	512	البنك		186 404
		- تسديد الغرامة التأخير التحصيل (IRG- 2019) -		

ومنه سيتم إعادة إدماج الغرامة مقدرة بـ **186 403,59** دج، أما التسجيل المحاسبي على مستوى القباضة يكون تسجيلها كما يلي:

الجدول رقم (4- 16): التسجيل المحاسبي للغرامات لدى قابض الضرائب وتوزيعها

رقم الحساب		إسم الحساب	دائن	مدين
		2020-12-20		
110 005		شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق	186 404	
	500 006 1	إيرادات وغرامات وأحكام قضائية		186 404
		- دفع غرامات قضائية على مستوى (DGE)-		
500 006 1		إيرادات وغرامات وأحكام قضائية	186 404	
	201 007 1	ميزانية الدولة (100%) أحكام قضائية		186 404
		-توزيع الغرامات والأحكام القضائية في نهاية الشهر-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

7-1 استردادات أخرى

1-7-1 صيانة وإصلاح سيارات السياحية

المشرع الجبائي لا يقبل الأعباء المتعلقة بالصيانة والإصلاح السيارات السياحية خارج نشاط الإستغلال لذلك وجب على المحاسب المؤسسة إعادة إدماج المبالغ المتعلق بها لحساب النتيجة الجباية والتي تقدر بـ **254 840,05** دج ، وبما أن الميكانيكي خاضع للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) فأنه غير خاضع للرسم على القيمة المضافة، وبالتالي تكون المعالجة المحاسبية لها كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		صيانة والإصلاح السيارات السياحية	254 840,05	
615		موردو الخدمات - ميكانيكي للسيارات		254 840,05
	401	- إثبات الصيانة والإصلاح السيارات -		

2-7-1 أجور الوسطاء و أتعابهم

لاحظنا أن للمؤسسة أجور وأتعاب متعلقة بكل:

الجدول رقم (4- 17):الأتعاب والأجور الوسطاء المتعاقد معهم من طرف المؤسسة لسنة 2020

أجور الوسطاء والأتعاب	إعادة ادماج المؤونات
محافظ الحسابات	550 000
مكتب التدقيق	46 609,07
موثق	35 748
مجموع	**632 357,07**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

وبما أن أتعاب وأجور كل من (محافظ الحسابات، مكتب التدقيق، والموثق) خاضعين للنظام الجزافي (IFU) فإنهم غير خاضعين للرسم على القيمة المضافة، ومنه يكون تسجيلهم محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		2020-12-31		
622 001		أتعاب محافظ الحسابات	550 000	
622 002		أتعاب مكتب التدقيق	46 609,07	
622 003		أتعاب الموثق	35 748	
	401	مورد كل من (محافظ الحسابات و مكتب التدقيق والموثق)		632 357,07
		- إثبات أتعاب كل من (محافظ الحسابات و مكتب التدقيق والموثق) -		

بما أن أجور الوسطاء وأتعابهم لم يتم تسديد مستحقاتهم فوجب على المحاسب المؤسسة أن يقوم بتسجيلهم محاسبيا من أجل تحديد النتيجة المحاسبية، لكن جبائيا غير مقبولة لذا وجب عليه أن يتم إعادة إدماجهم من أجل تحديد النتيجة الجبائية ومنه سيتم إعادة إدماج مبلغ **632 357,07** دج في النتيجة المحاسبية

3-7-1 تعويضات الموظفين

قامت المؤسسة بتشكيل المؤونات والمتعلقة بكل من:

الجدول رقم (4- 18):تشكيل المؤونات

البيان	المبلغ الخام	الضمان الاجتماعي 26%	الأعمال الاجتماعية 2%
مؤونة عطل المدفوعة	5 986 200,13	1 176 888,56	134 321,06
مؤونة مكافأة نهاية العام	7 511 880,44	1 953 088,91	150 237,61
مؤونة مكافأة الجرد	428 197,84	111 331,44	8 563,96
مؤونة مكافأة المغادرة	666 667	173 333,42	13 333,34
مجموع	**14 592 945,41**	**3 414 642,33**	**306 455,97**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن مؤونة عطل المدفوعة لكل من الضمان الاجتماعي 26% والأعمال الاجتماعية 2% تتأثر بتخفيضات الممنوحة من طرف الصندوق الوطني لضمان الاجتماعي بسبب الإمتيازات التي تقدمها للمؤسسة والمتعلقة بالموظفين المسجلين لدى الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب حسب أقدمية التسجيل، هذا ما يفسر عدم تساوي المبالغ لكل من الضمان الاجتماعي والأعمال الاجتماعية فيما يخص مؤونة العطل المدفوعة الأجر.

ويكون تسجيلها محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		2020-12-31		
631 001		مكافآت والعلاوات المساهمة	1 094 865,84	
631 002		العلاوات العطل المدفوعة	5 986 200,13	
631 003		المكافآت والتشجيعات	7 511 880,44	
	428	الأعباء الواجب دفعها للمستخدمون		14 592 945,41
		- اثبات الأعباء الواجب دفعها للمستخدمون -		

428		الأعباء الواجب دفعها للمستخدمين	14 592 945,41	
	421	الأجور المستحقة للمستخدمون		14 592 945,41
		- اثبات الأجور المستحقة للمستخدمون -		
635 001		المساهمات في الأجر	284 664,86	
635 002		المساهمات في العطل مدفوعة الأجر	1 176 888,56	
635 003		المساهمات في المكافآت والتشجيعات	1 953 088,91	
	438	الأعباء الواجب دفعها للهيئات الإجتماعية		3 414 642,33
		- إثبات الأعباء الواجب دفعها للهئيات الإجتماعية -		
438		الأعباء الواجب دفعها للهيئات الإجتماعية	3 414 642,33	
	431	الضمان الإجتماعي		3 414 642,33
		- إثبات مبلغ واجب دفعه للضمان الإجتماعي -		
637 001		المساهمات في الأنشطة الاجتماعية	306 455,97	
	428	الأعباء الواجب دفعها للمستخدمون		306 455,97
		- اثبات الأعباء الواجب دفعها للمستخدمون -		
428		الأعباء الواجب دفعها للمستخدمون	306 455,97	
	422	أموال الخدمات الاجتماعية		306 455,97
		- اثبات الأجور المستحقة للمستخدمون -		

ومنه سيتم إعادة إدماج كل مبالغ: 14 592 945,41 + 3 414 642,33 + 306 455,97 = **18 314 043,71 دج**

1-7-4 أعباء استثنائية أخرى

قامت المؤسسة بترصيد دين المورد (بعض مردودات) الذي تعدى تاريخ تقادم (منذ سنة 2010) ولم يتم استرجاع مبلغ التي وجب على المورد تسديده للمؤسسة بسبب توقفه عن نشاط (شطب سجله التجاري)، فقام المحاسب بتسوية الحساب المورد، يكون تسجيله محاسبي كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31-12-2020		
657		الأعباء الإستثنائية للتسير الجاري	329 074	
	401	المورد		329 074
		- ترصيد حساب المورد -		

1-7-5 أعباء الفوائد

بما أن المؤسسة قامت بتأجير سيارات بإيجار التمويلي فإن الفوائد المترتبة عن ذلك يتم إدماجها في الجدول رقم (09) من أجل تحديد النتيجة الجبائية ومقدرة بـ **127 439,55 دج** (أنظر جدول رقم (4-14))

بعد تحديد كل عناصر خاصة بالإسترادات الأخرى يكون مجموعها كالآتي:

استردادت أخرى: 254 840,05 + 632 357,07 + 18 314 043,7 + 329 074 + 127 439,55 = **19 657 754,4 دج**

ويمكن تلخيص كل الإدماجات السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4- 19):إدماجات مؤسسة محل الدراسة لسنة 2020

الرقم	البيان	المبلغ
1	الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم	668 680
2	المؤونات غير قابلة للخصم	158 033 042
3	الاهتلاكات غير القابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المستأجر)	3 049 817
4	الإيجارات خارج النتيجة المالية القرض الإيجاري (المؤجر)	689 092
5	الضرائب المؤجلة (تغيرات)	(28 072 447)
6	العقوبات والغرامات غير قابلة للخصم	186 404
7	استردادات أخرى	19 657 754
المجموع		**154 212 342**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

2- معالجة التخفيضات المؤسسة

كما تبين لنا من خلال تفحصنا للبيانات أن هناك مجموعة من التخفيضات المتمثلة في:

1-2 الإيجارات خارج النتيجة المالية (المستأجر)

الجدول رقم (4- 20): أقساط المسددة لمعدات المستأجرة لصالح المؤسسة محل الدراسة لسنة 2020

رقم	نوع المعدات	تاريخ العقد	مبلغ التثبيتات	2017	2018	2019	2020
1	م. إعلام الآلي	28- 06- 2017	983 756,34	162 541,27	307 023,63	346 862,09	167 328,55
2	معبئ كهربائي	02- 04- 2019	2 380 000	--	--	540 110,78	765 469,72
3	معبئ كهربائي	02- 04- 2019	8 032 500	--	--	1 822 873,74	2 583 460,34
4	مقصورة متنقلة	02- 05- 2019	1 225 700	--	--	246 468,97	391 715,13
5	م. مراقبة	01- 08- 2019	5 988 080	--	--	745 467,41	1 877 851,72
مجموع							**5 785 825,46**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

كما سبق وذكر أن الإهتلاكات الخاصة بالمعدات المستأجرة عن طريق التأجير التمويلي لا يسمح للمؤسسة جبائيا بتخفيضها، إلا أن الأقساط المدفوعة يتم تخفيضها جبائيا.

ويكون تسجيلها محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- 2020		
167		الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	5 785 825,46	
	512	البنك		5 785 825,46
		- تسديد أقساط الناتجة عن التأجير التمويلي -		

2-2 تخفيضات أخرى

من بين التخفيضات الأخرى لدينا:

1-2-2 استرجاع مؤونة إنخفاض القيمة على مخزون البضائع

قامت المؤسسة بإسترجاع المؤونة التي تم تشكيلها في سنة 2019 والمتمثلة في الخسائر المخزونات والتي تقدر بـ **10 773 512,61** دج، وبما أنها تم إدراجها في تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2019، فإن في السنة الحالية (2020) يتم تخفيضها من الوعاء الضريبي، وتسجيلها محاسبيا يكون على شكل التالي:

ويتم تسجيلها محاسبي كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- 2020		
390		خسائر بضاعة المواد الصيدلانية	10 773 512,61	
	785 100	استرجاع مؤونة إنخفاض القيمة على مخزون البضائع		10 773 512,61
		- استرجاع المؤونة خسائر عن القيمة المخزون -		

2-2-2 استرجاع مؤونة إنخفاض قيمة الذمم المشكوك فيهم غير متنازع عنها (Créances hors Contentieux)

نفس الشيء بالنسبة لذمم المشكوك فيهم، فقد تم إسترجاع مبلغ **39 898 039,65** دج، المدمجة في النتيجة الجبائية لسنة 2019 ، وتسجيلها محاسبيا يكون على شكل التالي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- 2020		
491		خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	39 898 039,65	
	785 200	استرجاع إنخفاض القيمة الأصول الجارية- دين		39 898 039,65
		- استرجاع المؤونة خسائر عن القيمة الزبائن -		

نلاحظ أن المؤسسة في سياستها المحاسبية تقوم في كل السنة بإعادة إسترجاع المؤونة لكل من المخزونات والذمم المشكوك فيهم التي تم تشكيلها في السنة (ن-1) ثم تعمل على إعادة تشكيل المؤونة جديدة لسنة حالية (ن) سواء بزيادة أو إنخفاض في المؤونات المشكلة.

3-2-2 المساهمة في الأنشطة الإجتماعية (Contribution aux activités sociales)

قامت المؤسسة بصرف المؤونات السابقة والجدول الموالي يوضح ذلك

الجدول رقم (4- 21): صرف المؤونات السابقة لسنة 2019

البيان	المبلغ الخام	الضمان الاجتماعي 26%	الأعمال الاجتماعية 2%
مؤونة عطل المدفوعة	4 548 632,70	955 439,70	99 711,28
مؤونة مكافأة نهاية العام	7 546 000	1 962 050	150 237,61
مؤونة مكافأة التجارية المتغيرة	732 600,74	190 476,19	14 652,01
مؤونة مكافأة الجرد	390 720,37	101 587,30	7 814,41
مجموع	**13 217 953,44**	**3 209 553,19**	**273 097,71**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

ومنه يتم تخفيض المبلغ التالي: 13 217 953,44 + 3 209 553,19 + 273 097,71 = **16 700 604, 33 دج**

4-2-2 استرجاع أجور الوسطاء و أتعابهم (Reprise sur Rémunérations et Honoraires)

لاحظنا أن للمؤسسة أجور وأتعاب متعلقة بكل:

الجدول رقم (4- 22):تسديد الأتعاب والأجور الوسطاء المتعاقد معهم من طرف المؤسسة لسنة 2019

أجور الوسطاء والأتعاب	إعادة ادماج المؤونات
محافظ الحسابات	550 000
مكتب التدقيق	39 229,92
موثق	91 758,50
مجموع	**680 988,42**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

قامت المؤسسة بصرف ما عليها من أتعاب وأجور مستحقة الدفع لكل من (محافظ الحسابات، الموثق والمدقق الداخلي المتعاقد معه)، هذا ما يؤدي إلى تخفيض **680 988,42** دج من الوعاء الضريبي، أما تسجيلها محاسبيا يكون كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- 2020		
401 001		أتعاب محافظ الحسابات	550 000	
401 002		أتعاب مكتب التدقيق	39 229,92	
401 003		أتعاب الموثق	91 758,50	
	512	البنك		680 988,42
		- تسديد أتعاب وأجور وسطاء -		

5-2-2 استرجاع تكاليف الحرق (المدمجة في السنة سابقة، المستخدمة في سنة 2020)

كما قامت المؤسسة بإسترجاع مؤونة التكاليف حرق المواد الصيدلانية المنتهية الصلاحية المدمجة في سنة 2019، والمستخدمة في سنة حالية والمقدرة بـ **1 099 345,94دج**

يكون تسجيلها محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- 2020		
628		الإشتراكات والمستجدات	1 099 345,94	
	408	موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها		1 099 345,94
		- استرجاع تكاليف حرق -		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

ومنه يكون مجموع تخفيضات أخرى كما يلي:

10 773 512,61 + 39 898 039,65 + 16 700 604, 33 + 680 988,42 + 1 099 345,94 = **69 152 490,95 دج**

ويمكن تلخيص كل ما سبق في الجدول التالي:

الجدول رقم (4- 23):تخفيضات مؤسسة محل الدراسة لسنة 2020

الرقم	البيان	المبلغ
1	الإيجارات غير شاملة الرسوم المالية (المستأجر)	5 785 825
2	تخفيضات أخرى	69 152 491
المجموع		**74 938 316**

المصدر: من إعداد الطالب

ومن خلال جدول حسابات النتائج (انظر الملحق 6) نجد:

النتيجة الجبائية = (النتيجة العادية قبل الضريبية ± تغيرات في الضريبة المؤجلة) + الإدماجات - التخفيضات

ومن خلال العلاقة نجد أن:

- النتيجة الجبائية = (381 323 65 + 447 072 28) + 342 212 154 - 316 938 74
- النتيجة الجبائية = 828 395 93 + 342 212 154 - 316 938 74
- **النتيجة الجبائية = 854 669 172 دج** (أنظر الملحق 8)

بعد حساب النتيجة الجبائية يمكن حساب الضريبة على الأرباح الشركات لسنة 2020 والمقدرة بـ

- الضريبة على الأرباح الشركات = النتيجة الجبائية × 26 %
- الضريبة على الأرباح الشركات = 854 669 172 × 26 %
- **الضريبة على الأرباح الشركات = 162 894 44 دج**

أما تسجيلها محاسبيا يكون كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31-12-2020		
695		الضريبية على الأرباح الشركات	162 894 44	
	4441	الدولة- الضرائب على النتائج		162 894 44
		- الضريبة على الأرباح الشركات لسنة 2020 -		

قبل التطرق إلى مرحلة التسديد، لابد من معرفة التسبيقات الضرائب على النتائج التي قامت مؤسسة بتسديدها، ومن خلال تفحصنا للبيانات اتضح لنا أن المؤسسة قامت بتسديد الأقساط التالية:

الجدول رقم (4- 24):تسبيقات الضريبة على الأرباح لسنة 2020

البيان	التاريخ	المبلغ
التسبيق الأول	05-03-2020	162 915 7
التسبيق الثاني	17-06-2020	26 185 022,38
التسبيق الثالث	12-11-2020	17 050 092
المجموع		**51 150 276,38**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

بحيث يتم حساب التسبيقات كما يلي:

التسبيق الأول = الضريبة على الأرباح الشركات لسنة (ن - 2) × 30%

ومنه التسبيق الأول = (26 383 873,33× 30%) = **162 915 7 دج**

التسبيق الثاني = (الضريبة على الأرباح الشركات لسنة (ن - 1) × 30%) + (الفرق بين التسبيق الثاني والأول)

ومنه التسبيق الثاني = (641 833 56 × 30%) + (092 050 17- 162 915 7) = **38,022 185 26 دج**

التسبيق الثالث = الضريبة على الأرباح الشركات لسنة (ن - 1) × 30%

ومنه التسبيق الثالث = (641 833 56 × 30%) = **092 050 17 دج**

يكون تسجيلها محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		2020 /(11 -06 -03)/(12 -17 -05)		
44421		التسبيق الأول	7 915 162	
44422		التسبيق الثاني	26 185 022,38	
44423		التسبيق الثالث	17 050 092	
	451	عمليات المجمع (تسبيقات الضريبة على الأرباح الشركات)		51 150 276,38
		- اثبات التسبيقات للمجمع حيدرا فارم-		
451		//		
		عمليات المجمع (تسبيقات الضريبة على الأرباح الشركات)	51 150 276,38	
	512	البنك		51 150 276,38
		- تسديد تعويض تسبيقات (IBS) للمجمع-		
451		//		
		عمليات المجمع (تسبيقات الضريبة على الأرباح الشركات)	51 150 276,38	
	512	البنك		51 150 276,38
		- تسديد تسبيقات (IBS) للخزينة العمومية-		

تقوم المؤسسة بإثبات التسبيقات الثلاثة للمجمع حيدرا فارم الذي يقوم بدوره بتسديدها إلى مصلحة الضرائب (مديرية كبريات المؤسسات)، وفي الأخير تطالب هذه الأخيرة المؤسسة بتعويض المبالغ المسددة عن طريق تحرير شيك بنكي للمجمع. أما على مستوى القباضة يكون تسجيلها كما يلي:

الجدول رقم (4- 25): التسجيل المحاسبي للتسبيقات (IBS) لدى الإدارة الضرائب لسنة 2020

رقم الحساب		إسم الحساب	دائن	مدين
		2020 /(11 -06 -03)/(//)		
		شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق	51 150 276,72	
201 001 102 4		ضريبة على أرباح الشركات (تسبيقات)		51 150 276,72
110 005		-دفع تسبيقات الضريبة (IBS) بواسطة (Gn°50)-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

اتضح لنا من خلال التسبيقات المدفوعة أن مؤسسة لديها فائض في الأقساط (Excédent Acomptes) مقدر بـ **6 256 114,72** دج والذي سيتم ترحيله إلى المجمع حيدرا فارم بحكم هي متكلفة بتسديد الضريبة على الأرباح الشركات، أما تسجيله محاسبيا يكون على الشكل التالي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		2020 /12/31		
4441		الدولة- الضرائب على النتائج	44 894 162	
4443		فائض في التسبيقات (Excédent Acomptes)	6 256 114,72	
	44421	مجموع تسبيقات		51 150 276,72
		- ترصيد ضريبة (IBS) -		
451		عمليات المجمع (الضريبية على الأرباح الشركات)	6 256 114,72	
	4443	فائض في التسبيقات (Excédent Acomptes)		6 256 114,72
		- ترحيل فائض في التسبيقات إلى المجمع -		

ثانيا: حساب الضريبة على الأرباح الشركات لسنة 2021

1- معالجة الإسترادات المؤسسة

من خلال فحص البيانات المؤسسة اتضح لنا أن هناك مجموعة من الأعباء غير القابلة للخصم ويمكن حصرها في العناصر التالية:

1-1 الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم

من بين الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم لدينا:

1-1-1 الرسم التكوين المهني والتمهين (TFPA):

قامت المؤسسة بتسديد الرسم التكوين المهني والتمهين من خلال سداسيين:

- **سداسي الأول:** (TA) = 25 253 377,66 × %0,26 = **64 533,78 دج**
- **سداسي الثاني:** (TA) = 23 530 057,46 × %0,11 = **25 300,57 دج**

ومنه قامت المؤسسة بإدراج قيمة **89 834,35** دج والمتعلقة فقط بالرسم التمهين، بحكم أن الرسم التكوين المهني تم تبريرها من طرف المؤسسة (تم تكوين عمالها)، (أنظر الملحق 9)

1-1-2 المساهمة الوطنية للضمان الاجتماعي للصندوق الإجتماعي (FNSS):

كما أسلفنا سابقا طريقة حسابه، فأن المساهمة الوطنية (FNSS) لسنة 2021 تقدر بـ **3 826,69 دج**

1-2 المؤونات غير قابلة للخصم 217 803 009,64دج

خصصت المؤسسة مؤونة خسارة القيمة تقدر بـ **217 803 009,64**دج، تتضمن مؤونة على المخزون بـ 64 305 479,64 دج، و في الديون المشكوك في تحصيلها قدرة بـ 153 497 530 دج

1-3 الاهتلاكات غير القابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المستأجر)3 426 409,54 دج

بإضافة إلى الإهتلاكات التي تمت في سنة (2020) (أنظر جدول رقم (4- 13))، فقد تم تصحيح الخطأ والذي سبق ذكره ان ليس من حق المؤسسة أن تقوم بعمليات تأجير تمويلي، إذن فقد تم إضافة اهتلاك لسيارة (سكودا) (انظر جدول (4- 14)) في مجموع الإهتلاكات التي تم استئجارهم ومنه يكون مجموع إهتلاكات:

2 926 847,54 + 499 562 = **3 426 409,54 دج**

1-4 الضرائب المؤجلة (تغيرات)

من خلال تفحصنا لكل من جدول حسابات النتائج والميزانية (أنظر الملحق 10)، تبين لنا أن هناك ضرائب مؤجلة أصول ويمكن أن تستخرج تغيرات في الضرائب المؤجلة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (4- 26):تغيرات في الضرائب المؤجلة لسنة 2021

البيان	السنة	المبلغ
الضريبة مؤجلة أصول	2020	46 052 095
الضريبة المؤجلة أصول	2021	60 795 670
تغيرات في الضرائب المؤجلة	**2021**	**14 707 575**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

ومنه يتم إعادة إدماج تغيرات في الضرائب المؤجلة في جدول رقم (09) وبما أنها ضريبة مؤجلة أصول فإنها تكون بسالب، وسيتم تطرق بتفصيل إلى الضرائب المؤجلة في المطلب الموالي.

4-1 استردادات أخرى

1-7-1 صيانة وإصلاح سيارات السياحية

قامت المؤسسة بإصلاح وصيانة سياراتها وكان مبلغها مقدر بـ **531 052,95** دج، وبما أنها تعتبر سيارات خارج نشاط المؤسسة فعلى المحاسب إعادة إدماج تكاليفها من أجل تحديد الصحيح للنتيجة الجبائية

2-7-1 أجور الوسطاء و أتعابهم

لاحظنا أن للمؤسسة أجور وأتعاب متعلقة بكل:

الجدول رقم (4- 27):الأتعاب والأجور الوسطاء المتعاقد معهم من طرف المؤسسة لسنة 2021

أجور الوسطاء والأتعاب	إعادة ادماج المؤونات
محافظ الحسابات	550 000
مكتب التدقيق	86 202,07
مجموع	**636 202,07**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

قامت المؤسسة بتخصيص مؤونة من أجل تسديد أتعاب وأجور كل من محافظ الحسابات ومكتب التدقيق فإن هذه التكاليف لم تصرف بعد، لذلك لابد من محاسب إعادة إدماجها في النتيجة المحاسبية من أجل تحديد النتيجة الجبائية وذلك بمبلغ بـ **636 202,07** دج

3-7-1 تعويضات الموظفين

قامت المؤسسة بتشكيل المؤونات والمتعلقة بـ

الجدول رقم (4- 28):تشكيل المؤونات لسنة 2021

البيان	المبلغ الخام	الضمان الاجتماعي 26%	الأعمال الاجتماعية 2%
مؤونة عطل المدفوعة	6 203 811,97	1 224 289,42	139 026,30
مؤونة مكافأة نهاية العام	5 590 794,06	1 453 606,46	111 815,88
مؤونة مكافأة الجرد	400 000	104 000	8 000
مجموع	**12 194 606,03**	**2 781 895,88**	**258 842,19**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

بعدما قامت المؤسسة بتشكيل المؤونة تعويضات الموظفين فإنه لا بد عليها إعادة إدماجها في النتيجة الجبائية وذلك بجمع كل من (المبلغ الخام، الضمان الاجتماعي، والأعمال الاجتماعية) والمقدرة بـ **15 235 344,10** دج

4-7-1 أعباء اخرى للتسيير الجاري

قامت المؤسسة بتنازل على حقوقها فيما يخص ذمم الزبائن، وذلك بسبب عدم قدرت بعض الزبائن لتسديد ديونهم لسنوات عديدة(منذ سنة 2010)، فكان على المحاسب أن يرصد حسابه مع تكاليف استثنائية للتسير جاري والمقدرة بـ **22 124 457,95** دج ، يكون تسجيله محاسبي كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31-12-2020		
658		الأعباء الإستثنائية للتسير الجاري	22 124 457,95	
	411	الزبائن		22 124 457,95
		- ترصيد حساب الزبائن -		

ومنه فإن مجموع إستردادات أخرى هي:

531 052,95 + 636 202,07 + 15 235 344,10 + 22 124 457,95 = **38 527 057,07دج**

ويمكن تلخيص كل ما سبق في الجدول التالي:

الجدول رقم (4- 29):إدماجات مؤسسة لسنة 2021

الرقم	البيان	المبلغ
1	الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم	93 661
2	المؤونات غير قابلة للخصم	217 803 010
3	الاهتلاكات غير القابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المستأجر)	3 426 410
4	الضرائب المؤجلة (تغيرات)	(14 707 576)
5	استردادات أخرى	38 527 057
المجموع		**245 142 562**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

2- معالجة التخفيضات المؤسسة

كما تبين لنا من خلال تفحصنا للبيانات أن هناك مجموعة من التخفيضات المتمثلة في:

1-2 الإيجارات غير شاملة الرسوم المالية (المستأجر)

الجدول رقم (4- 30): أقساط المسددة لمعدات المستأجرة لصالح المؤسسة محل الدراسة لسنة 2021

رقم	نوع المعدات	تاريخ العقد	مبلغ التثبيتات	2020	2021
1	معبئ كهربائي	02- 04- 2019	2 380 000	765 469,72	832 036,20
2	معبئ كهربائي	02- 04- 2019	8 032 500	2 583 460,34	2 808 122,18
3	مقصورة متنقلة	02- 05- 2019	1 225 700	391 715,13	425 660,90
4	م. مراقبة	01- 08- 2019	5 988 080	1 877 851,72	2 038 497,14
مجموع					**6 104 316,42**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

بما أن المؤسسة قامت بتسديد ديون (أقساط) إيجار التمويل فإنها لها الحق في تخفيض القيمة النتيجة الجبائية بـ **6 104 316,42 دج**

2-2 تخفيضات أخرى

1-2-2 استرجاع مؤونة إنخفاض القيمة على مخزون البضائع (Périmés Perte sèche)

قامت المؤسسة بإسترجاع مخصصات المؤونات الغير القابلة للخصم التي تم تشكيلها في السنة 2020 والمتمثلة في الديون المشكوك في تحصيلها بـ 156 144 660 دج، بإضافة إلى مبلغ 1 888 381,66 الذي يمثل مؤونة انخفاض في القيمة المخزون، وبالتالي سيتم استرجاع مبلغ **158 033 041,66 دج** وتخفيضه في السنة الحالية (2021).

2-2-2 المساهمة في الأنشطة الإجتماعية (Contribution aux activités sociales)

قامت المؤسسة بصرف المؤونات السابقة (أنظر جدول (4- 18)) التي شكلتها في السنة 2020، لذلك وجب على محاسب المؤسسة أن يقوم من تخفيض قيمة كل من (المبلغ الخام، والضمان الاجتماعي، بإضافة إلى الأعمال الاجتماعية) من النتيجة الجبائية الحالية (2021) والتي بلغت قيمتها مبلغ **18 314 043,71 دج**

3-2-2 استرجاع أجور الوسطاء و أتعابهم (Reprise sur Rémunérations et Honoraires)

بما أن المؤسسة قامت بتسديد الأتعاب والأجور الوسطاء لسنة سابقة (أنظر جدول (4- 18)) فإنها ستقوم بتخفيض المجموع المبالغ المسددة والمقدرة بـ **632 357,07 دج**

4-2-2 تحصيل المساهمة الوطنية للأشخاص المعوقين حركيا (PMR)

بما أن المؤسسة قامت بصرف المبلغ الخاص بالمساهمة الوطنية للأشخاص المعوقين حركيا لسنة 2020 والمقدر بـ **144 000دج** فإن للمؤسسة الحق في تخفيض هذا المبلغ من النتيجة الجبائية.

ومنه مجموع تخفيضات أخرى هي:

158 033 041,66 + 18 314 043,71 + 632 357,07 + 144 000 = **177 123 442,44 دج**

ويمكن تلخيص مختلف التخفيضات في الجدول الموالي

الجدول رقم (4- 31):تخفيضات مؤسسة لسنة 2021

الرقم	البيان	المبلغ
1	الإيجارات غير شاملة الرسوم المالية (المستأجر)	6 104 316
2	تخفيضات أخرى	177 123 442
	المجموع	**183 227 759**

المصدر: من إعداد الطالب

ومن خلال حساب النتائج (انظر الملحق 10) نجد:

النتيجة الجبائية = (النتيجة العادية قبل الضريبة ± تغيرات في الضريبة المؤجلة) + الإدماجات - التخفيضات

ومن خلال العلاقة نجد أن:

- النتيجة الجبائية = (74 878 389+ 14 707 576) + 245 142 562 - 183 227 759
- **النتيجة الجبائية = 151 500 768 دج** (أنظر الملحق 11)

بعد حساب النتيجة الجبائية تكون الضريبة على الأرباح الشركات لسنة 2021 بـ

- الضريبة على الأرباح الشركات = 151 500 768 × 26 %
- **الضريبة على الأرباح الشركات = 39 390 199,7 دج**

أما تسجيلها محاسبيا يكون كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
695		31-12-2021		
		الضريبية على الأرباح الشركات	39 390 199,7	
	4441	الدولة- الضرائب على النتائج		39 390 199,7
		- الضريبة على الأرباح الشركات لسنة 2021 -		

أما فيما يتعلق بالتسبيقات، فقد قامت بدفعها كما يلي:

الجدول رقم (4- 32):تسبيقات الضريبة على الأرباح لسنة 2021

البيان	التاريخ	المبلغ
التسبيق الأول	10-03-2021	17 050 092
التسبيق الثاني	08-06-2021	9 886 404,73
التسبيق الثالث	11-11-2021	13 468 248,50
المجموع		**40 404 745,23**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

يكون تسجيلها محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		(10- 08 -11)/(03- 06 -11)/ 2021		
44421		التسبيق الأول	17 050 092	
44422		التسبيق الثاني	9 886 404,73	
44423		التسبيق الثالث	13 468 248,50	
	451	عمليات المجمع (تسبيقات الضريبة على الأرباح الشركات)		40 404 745,23
		- اثبات التسبيقات للمجمع حيدرا فارم-		
		//		
451		عمليات المجمع (تسبيقات الضريبة على الأرباح الشركات)	40 404 745,23	
	512	البنك		40 404 745,23
		- تعويض تسبيقات (IBS) للمجمع-		
		//		
451		عمليات المجمع (تسبيقات الضريبة على الأرباح الشركات)	40 404 745,23	
	512	البنك		40 404 745,23
		- تسديد تسبيقات (IBS) للخزينة العمومية-		

أما على مستوى القباضة يكون تسجيلها كما يلي:

الجدول رقم (4- 33): التسجيل المحاسبي للتسبيقات (IBS) لدى الإدارة الضرائب لسنة 2021

رقم الحساب		إسم الحساب	دائن	مدين
		(//)/(03- 06 -11)/ 2020		
		شيك بنكي لدفع الضرائب والرسوم الحقوق	40 404 745,23	
4 102 001 201		ضريبة على أرباح الشركات (تسبيقات)		40 404 745,23
	110 005	-دفع تسبيقات الضريبة (IBS) بواسطة (Gn°50)-		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضرائب

كما اتضح لنا من خلال التسبيقات المدفوعة أن للمؤسسة لديها أيضا فائض في الأقساط لهذه السنة ومقدرة بـ 6 256 114,72 دج والذي سيتم ترحيله إلى المجمع حيدرا فارم. ويكون تسجيله محاسبيا كما يلي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		2020 /12/31		
4441		الدولة- الضرائب على النتائج	39 390 199,7	
4443		فائض في التسبيقات (Excédent Acomptes)	1 014 545,53	
	44421	مجموع تسبيقات		40 404 745,23
		- ترصيد ضريبة (IBS) -		
451		عمليات المجمع (الضريبية على الأرباح الشركات)	1 014 545,53	
	4443	فائض في التسبيقات (Excédent Acomptes)		1 014 545,53
		- ترحيل فائض في التسبيقات إلى المجمع -		

المطلب الثالث: المعالجة الضرائب المؤجلة في المؤسسة محل الدراسة

من أجل تحديد وتعرف على كيفية معالجة الضرائب المؤجلة من قبل المؤسسة، فقد قمنا بتركيزنا على السنتين (2020، 2021) مع أجل التعرف على التغييرات الضرائب المؤجلة لسنة 2021 في المؤسسة محل دراستنا.

وبعد تفحصنا لحسابات المؤسسة تبين لنا أن الحدث المنشئ للضرائب المؤجلة هي مؤونات تعويضات بصفة كبيرة سواء كانت أتعاب وأجور مستحقة، تعويضات خسائر القيمة، مكافآت..... إلخ.

أولا: المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة لسنة 2020

1- الكتلة الأجرية

قامت المؤسسة بتشكيل المؤونات والمتعلقة بالكتلة الأجرية فترتبت عليها ضريبة مؤجلة بحكم أنها لا تقبل من الناحية الجبائية بسبب عدم صرفها، وهذا ما يترتب عليه إختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ولتصحيح الفارق يتم تطبيق ضريبة مؤجلة والجدول الموالي يوضح ذلك مجاميع المؤونات التي تم تشكيلها في الجدول (4- 18)

الجدول رقم (4- 18):تشكيل المؤونات خاصة بالكتلة الأجرية

البيان	المبلغ الإجمالي	الضريبة المؤجلة أصول
مؤونة عطل المدفوعة	7 297 409,75	1 897 326,53
مؤونة مكافأة نهاية العام	9 615 206,96	2 499 953,81
مؤونة مكافأة الجرد	548 093,24	142 504,24
مؤونة مكافأة المغادرة	853 333,76	221 866,78
مجموع	**18 314 043,71**	**4 761 651,36**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

تم حساب ضريبة مؤجلة أصول من خلال ضرب مبالغ إجمالية للمختلف مؤونات في معدل (26%) بحكم أن مؤسسة تجارية (بيع بالجملة)، أما فيما يخص تسجيل المحاسبي لها فتتم كما يلي:

الجدول رقم (4- 34): تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول متعلقة بالكتلة الأجرية لسنة 2020

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- 2020		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول - عطل المدفوعة-	1 897 326,53	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - عطل المدفوعة-		1 897 326,53
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة عطل المدفوعة -		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافأة نهاية العام-	2 499 953,81	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافأة نهاية العام -		2 499 953,81
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة مكافأة نهاية العام -		
133		الضريبية المؤجلة على الأصول - مكافأة الجرد-	142 504,24	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافأة الجرد -		142 504,24
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة مكافأة الجرد -		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافأة المغادرة-	221 866,78	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافأة المغادرة -		221 866,78
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة مكافأة المغادرة -		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

2- المؤونات الزبائن المشكوك فيهم

قامت المؤسسة بتشكيل مؤونات والمتعلقة بالإنخفاض في قيمة الذمم المدينة للزبائن الغير المتنازع عنها(ديون مشكوك في تحصيلها)، فمن الناحية الجبائية غير مقبولة للخصم لذلك لابد من إعادة إدماجها وتشكيل ضريبة مؤجلة بما أنها سوف تخصم في السنوات اللاحقة.

إذن هذا الإختلاف بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية للزبائن المشكوك فيهم أدى إلى ظهور فروقات مؤقتة والذي ينشأ من خلالها ضريبية مؤجلة أصول بمبلغ 660 144 156 × 26% = **40 597 611,60 دج.**

أما فيما يخص التسجيل المحاسبي فيكون كما يلي:

الجدول رقم (4- 35): تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول بالمؤونات الزبائن لسنة 2020

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31-12-2020		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول - المؤونات الزبائن المشكوك فيهم-	40 597 611,60	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - المؤونات الزبائن المشكوك فيهم-		40 597 611,60
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة الزبائن المشكوك فيهم -		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

3- المؤونات الأخرى

قامت المؤسسة بتشكل مؤونات أخرى والمتعلقة بكل من المخزونات (المنتهية الصلاحية، المكسورة) بإضافة إلى تشكيل مؤونة المتعلقة بالمساهمة الوطنية للأشخاص المعاقين حركيا (PMR)، وبما أنها غير قابلة للخصم من ناحية الجبائية، فإننا سنقوم بإعادة إدراجها في النتيجة الجبائية وتشكيل ضريبة مؤجلة أصول من خلال ضرب كل من المبالغ الإجمالية المشكلة في نسبة الضريبة على الأرباح الشركات والمقدرة بـ 26%

- المؤونة المخزون المنتهية الصلاحية = 1 853 022,45 × 26% = **481 785,84 دج**
- المؤونة المخزون المكسورة = 35 359,21 × 26% = **9 193,39 دج**
- المساهمة الوطنية (PMR) = 144 000 ×26% = **37 440 دج**

والجدول التالي يوضح مجاميع الخاصة بالمؤونات أخرى:

الجدول رقم (4- 36): تشكيل الضرائب المؤجلة من مؤونات أخرى

البيان	المبلغ الإجمالي	الضريبة المؤجلة
المؤونة المخزون المنتهية الصلاحية	1 853 022,45	481 785,84
المؤونة المخزون(البضائع المكسورة)	35 359,21	9 193,39
المساهمة الوطنية (PMR)	144 000	37 440
المجموع	**2 032 381,66**	**528 419,23**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

أما فيما يخص التسجيل المحاسبي فيكون كما يلي:

الجدول رقم (4- 37): تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول لمؤونات أخرى لسنة 2020

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- 2020		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول – مؤونة المخزون المنتهية الصلاحية-	481 785,84	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول – مؤونة المخزون-		481 785,84
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة مؤونات المخزون المنتهية الصلاحية -		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول - مؤونة البضاعة المكسورة-	9 193,39	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول – مؤونة المخزون -		9 193,39
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة المخزون المكسورة -		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول - مساهمة الوطنية (PMR)-	37 440	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - مساهمة الوطنية (PMR)-		37 440
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة مساهمة الوطنية (PMR)-		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

4- التكاليف المستحقة

ونقصد بها مختلف الأتعاب والأجور المستحقة الدفع التي قامت بها المؤسسة من خلال توظيف كل من (محافظ الحسابات، الموثق، مكتب التدقيق) والتي سيتم دفع مستحقاتهم في السنة المالية الموالية لسنة توقيعهم عقد والجدول الذي سبق وتطرق إليه رقم (4- 17)، سيتم تشكيل ضريبة مؤجلة أصول لكل تكاليف مستحقة.

الجدول رقم (4- 17):أتعاب والأجور الوسطاء المتعاقد معهم من طرف المؤسسة لسنة 2020

أجور الوسطاء والأتعاب	إعادة ادماج المؤونات	الضريبة المؤجلة
محافظ الحسابات	550 000	143 000
مكتب التدقيق	46 609,07	12 118,36
موثق	35 748	9 294,46
مجموع	**632 357,07**	**164 412,84**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

أما فيما يخص التسجيل المحاسبي فيكون كما يلي:

الجدول رقم (4- 38): تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول لتكاليف المستحقة لسنة 2020

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- 2020		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول - تكاليف مستحقة لمحافظ الحسابات-	143 000	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - لمحافظ الحسابات-		143 000
		- ضريبة مؤجلة عن تكاليف مستحقة لمحافظ الحسابات-		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول - تكاليف مستحقة لمكتب التدقيق-	12 118,36	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول – مكتب التدقيق -		12 118,36
		- ضريبة مؤجلة عن تكاليف مستحقة لمكتب التدقيق -		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول – تكاليف مستحقة للموثق-	9 294,46	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - موثق -		9 294,46
		- ضريبة مؤجلة عن تكاليف مستحقة للموثق -		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

ثانيا: معالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة لسنة 2021

1- الكتلة الأجرية

قامت المؤسسة بإسترجاع كل المؤونات المتعلقة بالكتلة الأجرية التي تم إدماجها في سنة 2020، وهذا ما يؤدي إلى إنخفاض النتيجة الجبائية في السنة الحالية (2021) وبالتالي إنخفاض في الضريبة على الأرباح الشركات.

أما فيما يخص التسجيل المحاسبي فيكون على النحو التالي:

الجدول رقم (4- 39): تسجيل المحاسبي لإسترجاع ضريبة مؤجلة أصول متعلقة بالكتلة الأجرية لسنة 2020

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12 -2021		
692		فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - عطل المدفوعة-	1 897 326,53	
	133	الضريبة المؤجلة على الأصول - عطل المدفوعة-		1 897 326,53
		- استرجاع ضريبة مؤجلة عن مؤونة عطل المدفوعة -		
692		فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافأة نهاية العام-	2 499 953,81	
	133	الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافأة نهاية العام -		2 499 953,81
		- استرجاع ضريبة مؤجلة عن مؤونة مكافأة نهاية العام -		
692		فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافأة الجرد –	142 504,24	
	133	الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافأة الجرد -		142 504,24
		-استرجاع ضريبة مؤجلة عن مؤونة مكافأة الجرد -		
692		فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافأة المغادرة -	221 866,78	
	133	الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافأة المغادرة -		221 866,78
		-استرجاع ضريبة مؤجلة عن مؤونة مكافأة المغادرة -		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال التسجيل المحاسبي أن كل من الضريبة المؤجلة أصول للعناصر (عطل المدفوعة، مكافأة نهاية العام، مكافأة الجرد و المغادرة الخدمة) التي تم تسجيلها في سنة 2020 قد استرجعت كليا في سنة 2021 (ترصيد حـ/ 133)، وفي نفس الوقت قامت بتشكيل المؤونات من جديد والمتعلقة بالكتلة الأجرية، فترتبت عليها أيضا ضريبة مؤجلة أصول، والجدول الموالي يوضح مجاميع الجدول سبق ذكره (4- 28):

الجدول رقم (4- 28):تشكيل المؤونات خاصة بالكتلة الأجرية لسنة 2021

البيان	المبلغ الإجمالي	الضريبة المؤجلة
مؤونة عطل المدفوعة	7 567 127,69	1 967 453,20
مؤونة مكافأة نهاية العام	7 156 216,40	1 860 616,26
مؤونة مكافأة الجرد	512 000	133 120
مجموع	**15 235 344,10**	**3 961 189,46**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

أما التسجيل المحاسبي يكون على الشكل التالي:

الجدول رقم (4- 40): تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول متعلقة بالكتلة الأجرية لسنة 2021

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- 2021		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول - عطل المدفوعة-	1 967 453,20	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - عطل المدفوعة-		1 967 453,20
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة عطل المدفوعة -		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافآة نهاية العام-	1 860 616,26	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافأة نهاية العام -		1 860 616,26
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة مكافأة نهاية العام -		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافأة الجرد-	133 120	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافأة الجرد -		133 120
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة مكافأة الجرد -		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

2- المؤونات الزبائن المشكوك فيهم

قامت المؤسسة بإسترجاع المؤونات الزبائن المشكوك فيهم لسنة 2020 وهذا ما يؤدي بطبيعة الحال إلى تخفيض في قيمة الضرائب المؤجلة ومنه استرجاع مبلغ مسدد، ويكون تسجيلها محاسبيا كما يلي:

الجدول رقم (4- 41): تسجيل المحاسبي لإسترجاع ضريبة مؤجلة أصول لمؤونات الزبائن لسنة 2020

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- 2021		
692		فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - المؤونات الزبائن المشكوك فيهم-	40 597 611,60	
	133	الضريبة المؤجلة على الأصول - المؤونات الزبائن المشكوك فيهم-		40 597 611,60
		- إسترجاع ضريبة مؤجلة عن مؤونة الزبائن المشكوك فيهم -		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

كما قامت المؤسسة بإعادة تشكيل المؤونة والمتعلقة بالزبائن المشكوك فيهم، مما ما يجعل المحاسب يقوم بإعادة إدماجها في النتيجة الجبائية وتنج عنها ضريبة مؤجلة أصول بمبلغ 530 497 153 × 26% = **39 909 357,80 دج**

أما فيما يخص التسجيل المحاسبي فيكون كما يلي:

الجدول رقم (4- 42): تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول لمؤونات الزبائن لسنة 2021

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- 2021		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول - المؤونات الزبائن المشكوك فيهم-	39 909 357,8	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - المؤونات الزبائن المشكوك فيهم-		39 909 357,8
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة الزبائن المشكوك فيهم -		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

3- المؤونات الأخرى

كما قامت بإسترجاع مؤونة المتعلقة بكل من المخزونات والمساهمة الوطنية (PMR)، نتج عن ذلك تخفيض في الضريبة المؤجلة أصول المشكلة في سنة سابقة (2020).

ويكون تسجيل محاسبي يكون كما يلي:

الجدول رقم (4- 43): تسجيل المحاسبي لإسترجاع ضريبة مؤجلة أصول لمؤونات أخرى لسنة 2020

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- 2021		
692		فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - مؤونة المخزون -	481 785,84	
	133	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - مؤونة المخزون-		481 785,84
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة المخزون المنتهية الصلاحية -		
692		فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - مؤونة المخزون المكسورة-	9 193,39	
	133	الضريبة المؤجلة على الأصول - مؤونة المخزون -		9 193,39
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة المخزون المكسورة -		
692		فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - مساهمة الوطنية (PMR)-	37 440	
	133	الضريبة المؤجلة على الأصول - مساهمة الوطنية (PMR)-		37 440
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة مساهمة الوطنية (PMR)-		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

إضافة عن ذلك شكلت مؤونات جديدة متعلقة بالمخزون سواء كانت البضاعة منتهية الصلاحية أو المكسورة ومكافأة نهاية سنة الخاصة بموظفين المؤسسة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (4- 44): تشكيل الضرائب المؤجلة من مؤونات أخرى لسنة 2021

البيان	المبلغ الإجمالي	الضريبة المؤجلة
المؤونة المخزون المنتهية الصلاحية	64 281 757,33	16 713 256,91
المؤونة المخزون (البضاعة المكسورة)	23 722,31	6 167,80
مكافآت نهاية السنة	16 485,45	4 286,22
المجموع	**64 321 965,09**	**16 723 710,92**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

أما فيما يخص التسجيل المحاسبي فيكون كما يلي:

الجدول رقم (4- 45): تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول لمؤونات أخرى لسنة 2021

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- 2021		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول – مؤونة المخزون المنتهية الصلاحية-	16 713 256,91	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول – مؤونة المخزون-		16 713 256,91
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة مؤونات المخزون المنتهية الصلاحية -		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول - مؤونة المخزون المكسورة-	6 167,80	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول – مؤونة المخزون -		6 167,80
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة المخزون المكسورة -		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافآت نهاية السنة-	4 286,22	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - مكافآت نهاية السنة-		4 286,22
		- ضريبة مؤجلة عن مؤونة مكافآت نهاية السنة-		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

4- التكاليف المستحقة

تم تسديد أتعاب وأجور الوسطاء التي تم تشكيلها في سنة سابقة، وبالتالي تخفيض الضريبة المؤجلة المشكلة في سنة 2020، ويكون تسجيل محاسبيا كما يلي:

الجدول رقم (4- 46): تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول لإسترجاع التكاليف المستحقة لسنة 2020

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- 2021		
692		فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - محافظ الحسابات-	143 000	
	133	الضريبة المؤجلة على الأصول - لمحافظ الحسابات-		143 000
		- تخفيض ضريبة مؤجلة عن تكاليف مستحقة لمحافظ الحسابات-		
692		فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - مكتب التدقيق-	12 118,36	
	133	الضريبة المؤجلة على الأصول – مكتب التدقيق -		12 118,36
		- تخفيض ضريبة مؤجلة عن تكاليف مستحقة لمكتب التدقيق -		
692		فرض الضريبة المؤجلة على الأصول –موثق-	9 294,46	
	133	الضريبة المؤجلة على الأصول - موثق -		9 294,46
		- تخفيض ضريبة مؤجلة عن تكاليف مستحقة للموثق -		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

إضافة إلى ذلك تم إعادة تشكيل ضرائب مؤجلة وخاصة بالتكاليف المستحقة لسنة 2021 التي سبق ذكرها في جدول (4- 27)

الجدول رقم (4- 27):أتعاب والأجور الوسطاء المتعاقد معهم من طرف المؤسسة لسنة 2021

أجور الوسطاء والأتعاب	إعادة ادماج المؤونات	الضريبة المؤجلة
محافظ الحسابات	550 000	143 000
مكتب التدقيق	86 202,07	22 412,54
مجموع	**636 202,07**	**165 412,54**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

أما فيما يخص التسجيل المحاسبي فيكون كما يلي:

الجدول رقم (4- 47): تسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول لتكاليف المستحقة لسنة 2021

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
		31- 12- 2021		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول - تكاليف مستحقة لمحافظ الحسابات-	143 000	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول - لمحافظ الحسابات-		143 000
		- ضريبة مؤجلة عن تكاليف مستحقة لمحافظ الحسابات-		
133		الضريبة المؤجلة على الأصول - تكاليف مستحقة لمكتب التدقيق-	22 412,54	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول – مكتب التدقيق -		22 412,54
		- ضريبة مؤجلة عن تكاليف مستحقة لمكتب التدقيق -		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

بعدما قمنا بفحص حسابات المؤسسة وتسجيلاتها تبين لنا أن العامل الأساسي المنشئ للضرائب المؤجلة هي مؤونات وتكاليف المستحقة لأتعاب موظفين متعاقد معهم، وهذا ما تترتب عليه ضرائب مؤجلة أصول فقط كما توضحه الأرصدة الخاصة بها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4- 48): رصيد حساب الضريبة المؤجلة لمؤسسة محل الدراسة لسنتين 2020- 2021

- ضرائب مؤجلة أصول -		حركية الحساب	
السنة	البيان	مدين	دائن
2020	ضريبة مؤجلة أصول	46 052 095,01	--
2021	ضريبة مؤجلة أصول	60 759 670,7	46 052 095,01
الرصيد في 2021/12/31			**14 707 575,69 ر.م**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

كما سبق وذكر أن مجمل الضرائب المؤجلة ناتجة عن المؤونات التي تخصصها المؤسسة لمواجهة مزايا ومنافع المستخدمين كالمكافآت، تعويضات نهاية الخدمة، وأتعاب وأجور الوسطاء....إلخ، وهذا طيلة السنوات الدراسة، إضافة إلى ذلك لم نصادف طيلة فترة الدراسة حسابات للضرائب المؤجلة خصوم في القوائم المالية.

أن تسجيل الضريبة المؤجلة أصول في بداية يجعل ح/133 مدينا يقابله ح/692 مدينا، يقصد من ذلك أن المؤسسة قامت بإسترداد العب الضريبي غير قابل للخصم جبائيا، بمعنى ان مبالغ هذه التعويضات لا يتم قبولها من الناحية الجبائية حتى لا يؤثر على الوعاء الضريبي ومنه الضريبة على الأرباح الشركات (IBS).

بعد تسديد الفعلي للمؤونات المشكلة سواء كان ذلك جزئي أو كلي لها، يتم تسجيل الضريبة المؤجلة أصول عن طريق عكس القيد ح/ 692 مدينا يقابله ح/133 دائنا، وهذا ما يدل على أن المؤسسة قامت بإسترجاع حقوقها لدى إدارة الضرائب (تخفيض العب الضريبي التي سددته في السنة السابقة).

من خلال الجدول السابق تبين لنا أن الضريبة المؤجلة أصول المشكلة في السنة 2020 ثم تخفيضها كليا في السنة 2021، كما أن المؤونات والحقوق المستحقة التي قامت بتخصيصها المؤسسة لسنة 2021 والمقدرة بـ **233 691 041,26 دج**، لا يسمح لها أن تخفضها من الوعاء الضريبي إلا بعد تسويتها فعلا سواء بتسديدها أو إلغائها نهائيا، وهذا ما يؤدي إلى اختلاف بين النتيجة المحاسبية المعدة وفق مبادئ ومعايير متعارف عليها والنتيجة الجبائية المحسوبة وفق قوانين وتشريعات الضريبية، هذا إختلاف يؤدي إلى ظهور اختلافات مؤقتة غير قابلة للخصم والتي تعرف بضريبة مؤجلة أصول بمبلغ 233 691 041,26 × 26% = 60 759 670,7 دج.

إن تسوية ضريبة مؤجلة في 2021/12/31 نتج عنها رصيد مدين بمبلغ قدر 14 707 575,69دج التي تعتبر حقوقا ضريبية مستقبلية ستستفيد منها المؤسسة في السنة القادمة عند تسوية الإلتزامات المرتبطة بها.

المبحث الثالث: تأثير المحاسبة الضريبية على المؤسسة محل الدراسة

لمعرفة أثار الناجمة عن تطبيق المحاسبة الضريبية على النتيجة المتحصل عليها من طرف مؤسستنا سنقوم بدراسة كل من الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الأرباح الشركات وهذا بأخذ كل من سنوات (2019، 2020، 2021) بإضافة إلى سنة 2022 عن طريق تطبيق القوانين الضريبية المطبقة في سنة 2022 على المعلومات المتحصل عليها في سنة 2021،إضافة إلى ذلك سنقوم بدراسة تأثير الضرائب المؤجلة لسنة 2021 على المؤسسة بإعتمادنا على السنة 2020.

ولمعرفة وحساب نسبة التغيرات والتأثيرات لمختلف عناصر البيان، نقوم بتطبيق العلاقة الرياضية التالية:

$$\text{نسبة التغيرات} = \frac{\text{البيان } \mathbf{X} \text{ لسنة}(\text{ن}) - \text{البيان } \mathbf{X} \text{ لسنة}(\text{ن}-\mathbf{1})}{\text{البيان } \mathbf{X} \text{ لسنة}(\text{ن}-\mathbf{1})} \times \mathbf{100}$$

المطلب الأول: تأثير الرسم على النشاط المهني على المؤسسة محل الدراسة

لإستخراج الآثار الناتجة عن تطبيق الرسم على النشاط المهني على المؤسسة، تم إعتماد على السنوات (2019، 2020، 2021) بإضافة إلى حساب الرسم على النشاط المهني لسنة 2022 المطبق على الرقم الأعمال لسنة 2021.

الرسم على النشاط المهني = (الرقم الأعمال الخاضع × المعدل × تخفيض)

وبما أن المعدل تغير في سنة 2022 من 2% إلى 1,5% فإن الرسم (TAP) يكون:

- الرسم على النشاط المهني = (247 845 860 1× 1,5% × 70%)
- الرسم على النشاط المهني = **875 538 19 دج**

ويمكن توضيح تغيرات وتأثير الرسم على النشاط المهني من خلال الجدول الموالي:

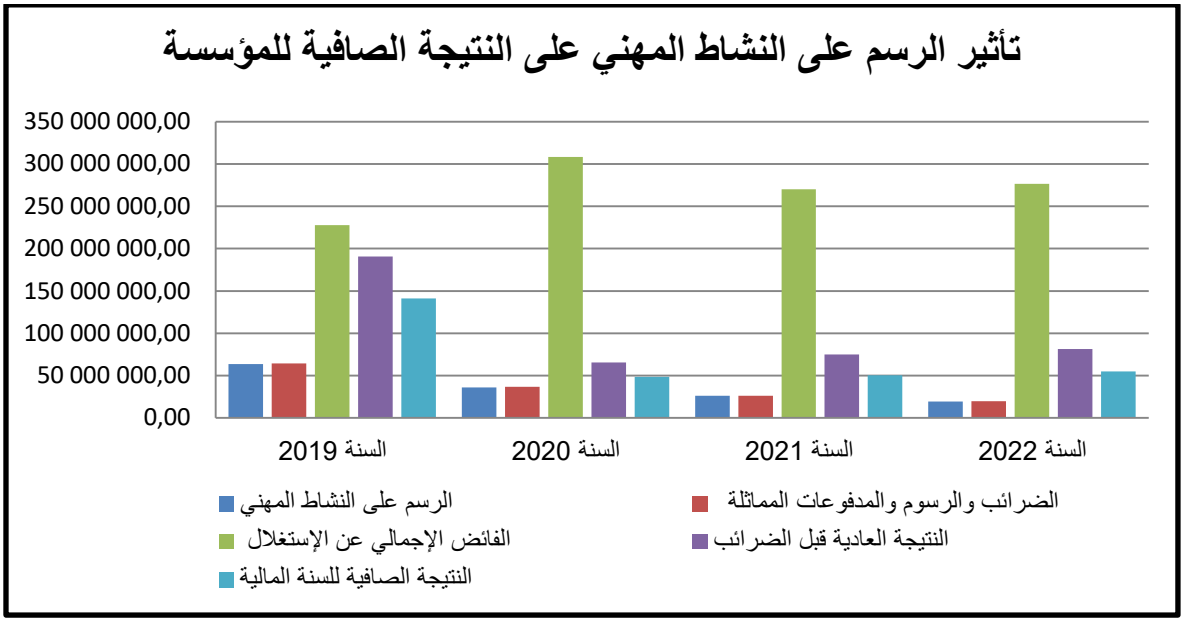
الجدول رقم (4- 49):تأثير الرسم على النشاط المهني على النتيجة الصافية للمؤسسة

البيان	السنوات						
	2019	2020	%	2021	%	2022	%
الرسم على النشاط المهني	63 696 646	36 031 859	- 43,43	26 051 835	- 27,70	19 538 875	- 25
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	64 325 628	36 800 866	- 42,79	26 116 434	- 29,03	19 603 474	- 24,94
الفائض الإجمالي للإستغلال	227 739 149	308 299 652	35,37	270 129 332	- 12,38	276 642 292	2,41
النتيجة العادية قبل الضرائب	190 584 108	65 323 381	- 65,72	74 878 389	14,63	81 391 349	8,70
النتيجة الصافية للسنة المالية	141 023 667	48 501 667	- 65,61	50 195 765	3,49	55 015 356	9,60

المصدر: من إعداد الطالب بإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

والشكل الموالي يوضح تأثير رسم على النشاط المهني على مجاميع حسابات النتائج.

الشكل رقم (4- 3): تأثير الرسم على النشاط المهني على النتيجة الصافية للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الشكل والجدول نلاحظ ما يلي:

* أن الرسم على النشاط المهني لسنة 2022 إنخفض بنسبة **25%** على الرسم على النشاط المهني لسنة 2021 بسبب تعديل في معدل الرسم من (2% إلى 1,5%)؛ كما أن الرسم على النشاط المهني لسنة 2020 إنخفض بالنسبة معتبرة تقدر بـ 43,43% بسبب أن الرقم الأعمال الخاضع للرسم لسنة 2019 والمقدر بـ **4 549 760 365**دج كان بتقريب ضعف الرقم الأعمال الخاضع في سنة 2020 (أنظر الجدول رقم (4-1))، بإضافة إلى ذلك نلاحظ انخفاض للرسم على النشاط المهني في سنة 2021 مقارنة بالسنة 2020 بمبلغ **9 980 024** دج وهذا راجع إلى إتباع المؤسسة لسياسة جديدة والمتمثلة في البيع لتجار الجملة فقط، نتج عن ذلك تقليل 22 من مجموع الزبائن مقارنة بالسنة 2020 وبالتالي تخفيض رقم الأعمال المحقق من **4 239 953 139** دج إلى **3 387 036 543** دج (أنظر للملحق 10) ؛

* نلاحظ أن تغيرات في النسب الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة (42,79، 29,03، 24,94) بتقريب متقاربة نوعا ما مع تغيرات الرسم على النشاط المهني على التوالي (43,43، 27,07، 25)، وهذا راجع إلى أن الرسم على النشاط المهني يعتبر المبلغ أكبر في حـ/64، أما باقي عبارة عن (رسم طابع، رسم تكوين وتمهين، رسم قسيمة سيارات....) والتي تكون بمبالغ ضئيلة بالنسبة لرسم على النشاط المهني (TAP)؛

* نلاحظ أن هناك ارتفاع في فائض الإجمالي للاستغلال لسنة 2022 بنسبة **2,41%** عن السنة 2021 بسبب أن تخفيض معدل الرسم على النشاط المهني بنسبة **0,5%** عن سنة 2021 أدى بطبيعة الحال إلى زيادة في (EBE) بمقدار **6 512 960** دج، كما نلاحظ أن الفائض الإجمالي للإستغلال لسنة 2021 إنخفض بـ **12,38%** عن سنة سابقة وهذا نتيجة إلى أن تخفيض قيمة مشتريات مستهلكة بمبلغ معتبر قدره **950 078 951** دج مقارنة بتخفيض في رقم الأعمال والتي قدر بـ **852 916 596** دج بإضافة إلى تسريح ثلاثة من عمالها هذا كله أثر في الفائض الإجمالي للإستغلال(أنظر للملحق 10)، كما نلاحظ أن فائض الإجمالي لسنة 2020 إرتفع بقيمة **35,37%** بالنسبة لسنة

2019، هذا بسبب أن سنة 2020 حققت رقم أعمال ضعيف بالنسبة لسنة سابقة والذي بدوره يكون رسم على النشاط المهني منخفض بتقريب نصف ما كان عليه في سنة 2019، هذا كله نتيجة لغلق التي اتبعتها الدولة فيما يخص تداعيات جائحة كورونا والتي أثرت سلبا على مبيعات المؤسسة في سنة 2020؛

* نلاحظ أن النتيجة العادية قبل الضريبة ارتفعت بنسبة 8,7% بالنسبة لسنة 2022 مقارنتها لسنة 2021، هذا ارتفاع راجع إلى استفادة المؤسسة من مبلغ **6 512 960 دج** بسبب تعديل الذي طرأ على معدل الرسم على النشاط المهني، كما نلاحظ أن هناك تذبذب في النتيجة العادية قبل الضريبة من سنة 2019 إلى سنة 2021 بحيث كانت منخفضة بالنسبة كبيرة تقدر بـ **65,72%** في سنة 2020 مقارنتها مع سنة 2019 لتعود إلى ارتفاع في سنة 2021 وهذا بسبب عودة الحياة الاقتصادية نسبيا للمؤسسة بعدما كانت متأثرة بسبب توقف أغلبية كل أنشطة إقتصادية (البيع، الشراء.... إلخ)؛

* أما فيما يخص النتيجة الصافية للسنة المالية نلاحظ أن هناك ارتفاع معتبر نوعا ما في السنة 2022 مقارنتها بالسنة 2021 بمبلغ قدره بـ **4 819 589 دج** أي بنسبة **9,60%**، وهذا نتيجة لإنخفاض في قيمة رسم على النشاط المهني بـ **0,5%** في سنة 2022، كما نلاحظ أن النتيجة الصافية انخفضت بنسبة معتبرة في سنة 2020 مقارنتها بسنة 2019 تقدر بـ 65,61%، نتيجة الجائحة التي ألمت بالعالم أجمع لذلك تعتبر السنة 2020 سنة إستثنائية بالنسبة للمؤسسة لتعود إلى ارتفاع طفيف في السنة 2021؛

نستنتج من خلال الشكل والجدول ما يلي:

✓ أن هناك علاقة عكسية بين الرسم على النشاط المهني والنتيجة المحاسبية للمؤسسة، بحيث في حالة ارتفع الرسم على النشاط المهني تنخفض النتيجة المحاسبية للسنة المالية وعكس صحيح، ومنه يعتبر الرسم على النشاط المهني عنصر مؤثر على النتيجة الصافية للمؤسسة؛

✓ كما أن هناك علاقة بين الرسم على النشاط المهني والضريبة على الأرباح الشركات ويمكن تبيان ذلك من خلال ما يلي:

النتيجة الجبائية = ((النتيجة العادية قبل الضريبة ± تغيرات في الضريبة المؤجلة) + الإدماجات - التخفيضات) × 26%

➢ بالنسبة لسنة 2021:

الضريبة على الأرباح الشركات قدرت بـ **39 390 200 دج (تم حسابها سابقا)**

➢ أما في السنة 2022:

الضريبة على الأرباح الشركات = ((349 391 81+ 576 707 14) + 562 142 245 - 759 227 183) × 26%

الضريبة على الأرباح الشركات = **41 083 569 دج**

ومنه نستنتج أن أيضا للرسم على النشاط المهني علاقة عكسية بالضريبة على الأرباح الشركات.

المطلب الثاني: تأثير الضرائب الدخل على المؤسسة محل الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى تأثير كل من الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف رواتب والأجور والضريبة على الأرباح الشركات على المؤسسة باعتمادنا على السنوات (2019، 2020، 2021 إضافة تطبيق قوانين الخاضعة في سنة 2022 على معطيات المتحصل عليها في السنة 2021.

أولا: تأثير الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور على المؤسسة

سنقوم بحساب الضريبة للدخل الإجمالي لصنف رواتب والأجور بالنسبة للعامل الذي تم حسابه سابقا مع إضافة كل من السنتين (2019، 2022)،

1- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف رواتب والأجور

- **بالنسبة لسنة 2019:**

بما أن الأجر الخاضع للضريبة يقدر بـ **32 975 دج** فإنها تقع في الشريحة الثالثة حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019، وعليه:

الضريبية (IRG/s) = (32 975 - 30 000) × 30% + 4 000 = **4 892,5 دج**

✓ يستفيد العامل من تخفيض الأول نسبي مقدر بـ 40% على أن لا يقل عن 1000 ولا يزيد عن 1500 ومنه:

ومنه الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/s) = **3 392,5 دج**

- **بالنسبة لسنة 2022:**

ومن خلال جدول الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف رواتب وأجور لسنة 2022 يمكننا حساب مقدار الضريبة كما يلي:

بما أنه يقع في الشريحة الثانية فإن الضريبة تكون كما يلي:

الضريبة (IRG/s) = (32 975 - 20 000) × 23% + 00 = **2 984,25 دج**

✓ يستفيد العامل من تخفيض الأول نسبي مقدر بـ 40% على أن لا يقل عن 1000 ولا يزيد عن 1500 ومنه:

تخفيض الأول = (2 984,25 – 1 193,7)= **1 790,55 دج**

✓ كما يستفيد من تخفيض ثاني الذي يتم حسابه من التخفيض الأول ×(51/137) - (8/27 925)، ومنه:

التخفيض الثاني = (1 790,55 × (51/137)) - (8/27 925) = **1 319,28 دج**

ومنه الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/s) بالنسبة للموظف = **1 319,28 دج**

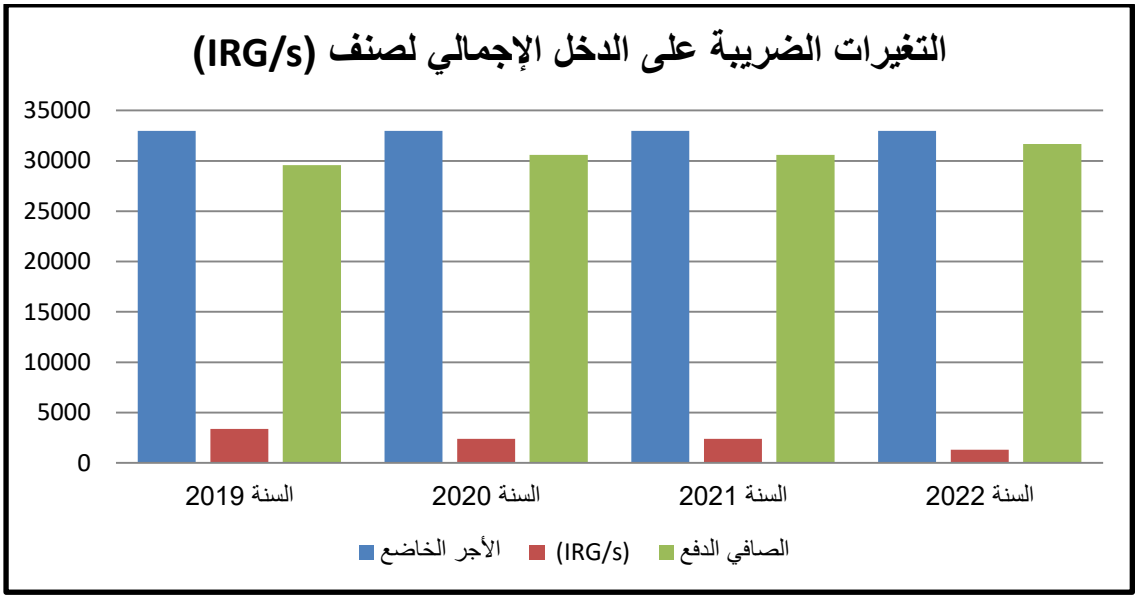
الجدول (4- 50): تغيرات في الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف رواتب والأجور

البيان	السنوات						
	2019	2020	%	2021	%	2022	%
الأجر الخاضع	32 975	32 975	--	32 975	--	32 975	--
الضريبة (IRG/s)	3 392,5	2 380	**-29,85**	2 380	**00**	1 319,28	**-44,57**
صافي الدفع	**29 582,5**	**30 595**	**3,42**	**30 595**	**00**	**31 655,72**	**3,47**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المقدمة من قبل المؤسسة

والشكل الموالي يوضح تغيرات التي حدثت في قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور:

الشكل رقم (4- 4): التغيرات الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرو اتب والأجور



المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ من خلال الشكل والجدول:

* أن اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور تغير ثلاثة مرات في السنوات الأخيرة (2019، 2020، 2021، 2022)؛

* أن الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف (IRG/s) إنخفض في السنة 2022 بنسبة **44,57%** من الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف (IRG/s) لسنتين (2020، 2021)، كما انخفض عن السنة عن (2019) بنسبة **29,85%** إي بمقدار **1 012,5 دج**؛

* أما فيما يخص الصافي الدفع للموظف فقد ارتفع في السنة (2022) بنسبة **7 %** مقارنة بسنة (2019) أي بمقدار **2 073,33 دج**، وهذا لصالح الموظف.

نستنتج من خلال دراستنا للتغيرات الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور ما يلي:

✓ كلما كانت الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/s) مرتفعة انخفض الصافي الدخل وعكس صحيح، بمعنى هناك علاقة عكسية بين الضريبة الدخل للصنف الرواتب والأجور والصافي الدفع للموظف؛

✓ رغم التغييرات التي طرأت على الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور إلا أن تعديل يؤثر فقط على موظف دون المساس بالمؤسسة، فالمؤسسة تعتبر كوسيطة بين موظف وإدارة الجبائية.

ثانيا: تأثير الضريبة على الأرباح الشركات على المؤسسة

لمعرفة آثار ناجمة عن تطبيق الضريبة على الأرباح الشركات على المؤسسة، سنقوم بدراسة تغيرات التي طرأت في القانون المالية 2022 على النتيجة المحققة في السنة 2021.

1- حساب الضريبة على الأرباح الشركات لسنة 2022

جاء قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022 بعدة تغيرات فيما يخص التكاليف قابلة وغير قابلة للخصم، ولمعرفة ذلك سنقوم بدراستها في المؤسسة لإستخراج الفروقات الناتجة عن ذلك

1-1 معالجة التخفيضات

أعطى المشرع الجبائي امتياز للمؤسسات في استفادة من تخفيض ما قيمته **20 000دج** بالنسبة للصيانة والإصلاح المركبات السياحية التي لا تشكل أداة رئيسية للمؤسة[1]، وللمؤسسة سيارتين، إذن لديها حق في تخفيض ما قيمته **40 000 دج** من النتيجة الجبائية.

ومنه تصبح النتيجة الجبائية كما يلي:

الجدول رقم (4- 51):النتيجة الجبائية لسنة 2022

الرقم	البيان	المبلغ
1	النتيجة العادية قبل الضريبة	74 878 389
2	تغيرات في الضريبة المؤجلة	14 707 576
3	المجموع الإستردادات	245 142 562
5	المجموع التخفيضات	(183 227 759)
6	استردادات أخرى	(40 000)
النتيجة الجبائية		**151 460 768**

المصدر: من إعداد الطالب

بعد حساب النتيجة الجبائية تكون الضريبية على الأرباح الشركات لسنة 2022 كما يلي:

- الضريبية على الأرباح الشركات = 151 460 768× 26 %

الضريبية على الأرباح الشركات = 39 379 799,68 دج

الجدول (4- 52): تغيرات في الضريبية على الأرباح الشركات

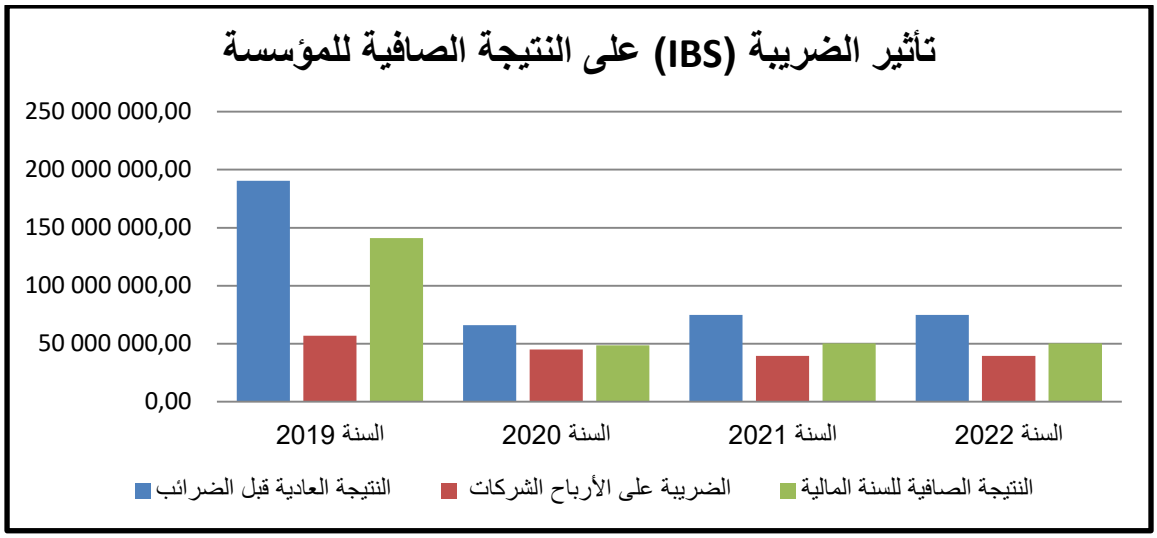
البيان	السنوات						
	2019	2020	%	2021	%	2022	%
النتيجة ع.ق.ض	190 584 108	65 833 641	-65,46	74 878 389	13,74	74 878 389	--
تغيرات في (ID)	7 273200	28 072 447	--	14 707 576	--	14 707 576	--
(IBS)	(56 833 641)	(44 894 162)	-21,01	(39 390 200)	-12,26	(39 379 800)	-0,03
النتيجة الصافية	**141 023 667**	**48 501 667**	**-65,61**	**50 195 765**	**3,49**	**50 206 165**	**0,02**

المصدر: من إعداد الطالب

(1) المادة 50، قانون المالية، مرجع سبق ذكره ، ص 22

والشكل الموالي يوضح تأثير الضريبة على أرباح الشركات على حساب النتيجة الصافية للمؤسسة

الشكل رقم (4- 5): تأثير الضريبة (IBS) على النتيجة الصافية للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ من خلال الشكل والجدول ما يلي:

* تذبذب في النتيجة العادية للمؤسسة قبل خصم الضرائب لسنة 2021 مقارنة مع سنة 2019، بحيث انخفضت بنسبة **65,46%** في سنة 2020 مقارنة بسنة 2019 لتعود إلى ارتفاع بـ **13,74%**، وهذا راجع لزيادة كل من أسعار المواد الأولية والأعباء المالية في سنة 2021؛

* الضريبة على الأرباح الشركات لها علاقة طردية بكل من النتيجة العادية قبل الضريبة وتغيرات في الضرائب المؤجلة إذا وجدت، بحيث كلما كانت هذه الأخيرة مرتفعة بطبيعة الحال سيؤدي إلى ارتفاع في الضريبة على الأرباح الشركات وعكس صحيح، حيث نلاحظ أن الضريبة في سنة 2019 إلى سنة 2021 في إنخفاض مستمر بنسبة **21,01%** و**12,26%** بنسبة لسنتين (2020، 2021)، وهذا راجع إلى ارتباط الضريبة بالنتيجة العادية مع تغيرات الضرائب المؤجلة إلا أن إنخفاض طفيف الذي طرأ في سنة 2022 بنسبة **0,03%** سببه تعديل في القوانين الضريبية؛

* تقهقر النتيجة الصافية حيث عرفت في السنة 2020 إنخفاض معتبر بنسبة **65,61%** بالنسبة لسنة 2019، وهذا راجع إلى أن هذه السنة استثنائية التي عرفت تثبيط في نشاط المؤسسة بسبب جائحة كورونا، ثم ارتفعت نسبيا بالنسبة لسنة 2021 بنسبة **3,49%**، وهذا ما يدل إلى رجوع نسبيا لنشاطات المؤسسة، كما عرفت بإرتفاع نسبي بـ **0,02 %** في السنة 2022 راجع لتعديد في القانون المالية لهذه السنة؛

نستنتج من خلال دراستنا للضريبة على الأرباح الشركات على المؤسسة نقاط التالية:

✓ تعتبر الضريبة على الأرباح الشركات من أهم الضرائب التي تؤثر سلبا على النتيجة الصافية لسنة المالية المؤسسة من خلال معدلها المرتفع، هذا ما جعل الإدارة الضريبية تعطي أهمية كبيرة لهذا العنصر؛

✓ قامت الدولة في سنة 2022 بإعادة النظر في قوانينها الضريبية من خلال تعديل في أعباء وتكاليف الغير القابلة للخصم، بحيث يعتبر هذا امتياز للمؤسسات الاقتصادية، إلا أن هذه التعديلات لم تشمل مؤسستنا إلا في تكاليف الصيانة والإصلاح المركبات السياحية.

المطلب الثالث: تأثير الضرائب المؤجلة على المؤسسة

سنقوم بأخذ سنة 2021 لدراسة ما مدى تأثير الضرائب المؤجلة على المؤسسة وذلك من خلال إعتمادنا على كل من الميزانية وحساب النتائج قبل وبعد إسترداد الضرائب المؤجلة.

أولا: الميزانية المؤسسة قبل وبعد استرداد الضرائب المؤجلة

من أجل دراسة تأثير الضرائب المؤجلة لسنة 2021 لابد من ترصيد حساب الضرائب المؤجلة المتعلق بسنوات السابقة، بحكم ان ح/133 هو تراكم سنوات سابقة أي منذ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي (2010).

ولترصيد الضريبة المؤجلة لا بد من تسجيل القيد التالي:

رقم الحساب		إسم الحساب	مدين	دائن
11		31-12-2020		
		الترحيل من الجديد	46 052 095	
	133	الضريبة المؤجلة على الأصول		46 052 095
		- ترصيد الضريبة المؤجلة على الأصول -		
133		31-12-2021		
		الضريبة المؤجلة على الأصول	14 707 576	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول		14 707 576
		- تشكيل الضريبة المؤجلة أصول-		

لدينا في الميزانية المؤسسة لسنة 2021 (أنظر للميزانية في الملحق 10) ضرائب مؤجلة أصول بقيمة **60 759 671 دج** منها ما هو متعلق بسنة 2021 والتي تقدر بـ **14 707 576 دج** (أنظر حساب النتائج في الملحق رقم 10)، ولدراسة تأثير الضرائب المؤجلة على المؤسسة لسنة 2021 وجب علينا فصل السنوات السابقة عن السنة المُراد دراستها، ومنه تصبح الميزانية في 31- 12- 2021 كما يلي:

الجدول (4- 53): الميزانية المختصرة للمؤسسة لسنة 2021

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الأصول غير الجارية		**رؤوس الأموال الخاصة**	
تثبيتات معنوية	**1 803 783**	رأس مال	**100 000 000**
تثبيتات مادية	**27 301 873**	إحتياطات	**283 076 867**
تثبيتات مالية	**2 600 000**	النتيجة الصافية	**50 195 765**
ضريبة مؤجلة أصول	**14 707 576**	الترحيل من الجديد	**(46 052 095)**
مجوع الأصول غير الجارية	**46 413 232**	**رؤوس الأموال الخاصة**	**387 220 537**
مجوع الأصول الجارية	**2 157 403 032**	**مجوع الخصوم غير الجارية**	**2 878 384**
		مجوع الخصوم الجارية	**1 813 717 343**
مجموع الأصول	**2 203 816 264**	**مجموع الخصوم**	**2 203 816 264**

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال مقارنة الميزانية المؤسسة مع الميزانية المختصرة لسنة 2021، اتضح لنا أن ضريبة مؤجلة أصول أصبحت **(14 707 576 دج)** مقارنة ما كانت عليه في الميزانية بـ**(60 759 671 دج)**، أي إنخفضت بمقدار **(46 052 095 دج)** وتحويله إلى ح/11 الترحيل من الجديد.

بعدما قمنا بفصل الضرائب المؤجلة لسنوات السابقة عن السنة 2021، آن يمكننا دراسة آثار الضرائب المؤجلة على المؤسسة من خلال دراستها في حالة عدم تطبيقها، والجدول الموالي يوضح ذلك.

الجدول (4- 54): الميزانية المختصرة للمؤسسة قبل ادماج الضريبة المؤجلة

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الأصول غير الجارية		**رؤوس الأموال الخاصة**	
تثبيتات معنوية	1 803 783	رأس مال	100 000 000
تثبيتات مادية	27 301 873	إحتياطات	283 076 867
تثبيتات مالية	2 600 000	النتيجة الصافية	35 488 189
ضريبة مؤجلة أصول	--	الترحيل من الجديد	(46 052 095)
مجموع الأصول غير الجارية	31 705 656	**رؤوس الأموال الخاصة**	372 512 961
مجموع الأصول الجارية	2 157 403 032	**مجموع الخصوم غير الجارية**	2 878 384
		مجموع الخصوم الجارية	1 813 717 343
مجموع الأصول	2 189 108 688	**مجموع الخصوم**	2 189 108 688

المصدر: من إعداد الطالب

يمكن توضيح تغيرات التي حدثت في تطبيق للضرائب المؤجلة من عدمه على الميزانية المؤسسة من خلال إنشاء الجدول الموالي:

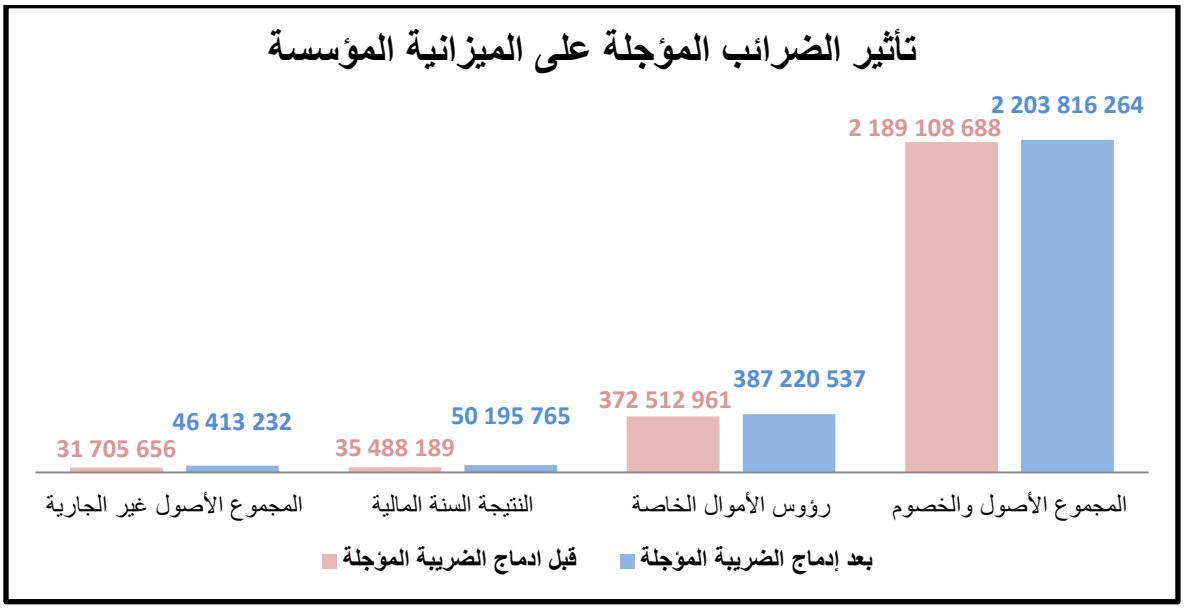
الجدول (4- 55): تغيرات في الميزانية المؤسسة قبل وبعد تطبيق الضريبية المؤجلة

الأصول	المبالغ			الخصوم	المبالغ		
	قبل (IDA)	بعد (IDA)	%		قبل (IDA)	بعد (IDA)	%
				النتيجة	35 488 189	50 195 765	41,44
				رؤوس.أ.خ	372 512 961	387 220 537	3,95
مج أ. غ. ج	31 705 656	46 413 232	46,39	مج خ. غ. ج	2 878 384	2 878 384	--
مج أ. ج	2 157 403 032	2 157 403 032	--	مج خ.ج	1 813 717 343	1 813 717 343	--
مج الأصول	2 189 108 688	2 203 816 264	0,67	**مج الخصوم**	2 189 108 688	2 203 816 264	0,67

المصدر: من إعداد الطالب

والشكل الموالي يوضح تأثير الضريبة المؤجلة على الميزانية المؤسسة

الشكل رقم (4- 6): تأثير الضرائب المؤجلة على الميزانية المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الشكل والجدول نلاحظ ما يلي:

* أن مجموع الأصول غير الجارية بعد تطبيق وإدماج ضريبة مؤجلة أصول أدى إلى ارتفاعها بنسبة **46,39 %** عن الأصول غير الجارية بدون الضريبة المؤجلة، هذا ما أدى إلى إرتفاع مجموع الأصول والخصوم يرتفع نسبيا بـ **0,67 %**، إي بمقدار **14 707 576 دج**؛

* كما نلاحظ أن النتيجة المحاسبية لسنة المالية بعد تطبيق الضريبة المؤجلة الأصول ارتفعت بنسبة معتبرة تقدر بـ **41,44 %** عن النتيجة الخالية من الضريبة المؤجلة، وبالتالي سيؤدي هذا ارتفاع إلى زيادة في في رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة بـ **3,95 %**.

ومن خلال تحليل نستنتج ما يلي:

- ✓ عدم تطبيق المؤسسة للضرائب المؤجلة سيؤدي إلى تغير في القائمة المالية للمؤسسة (الميزانية)؛
- ✓ تعمل ضريبة مؤجلة أصول في تأثير على الأصول غير الجارية وبالتالي في مجموع الأصول المؤسسة ككل، بحيث عند تطبيقها سيؤدي إلى زيادة في أصول المؤسسة؛
- ✓ تؤثر الضرائب المؤجلة الأصول مباشرة وبدرجة كبيرة على النتيجة المحاسبية، ففي حالة تطبيقها سيؤدي إلى الزيادة في النتيجة وعكس صحيح؛
- ✓ كما تؤثر الضرائب المؤجلة على رؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة.

ثانيا: حساب النتائج المؤسسة قبل وبعد إدراج الضريبة المؤجلة

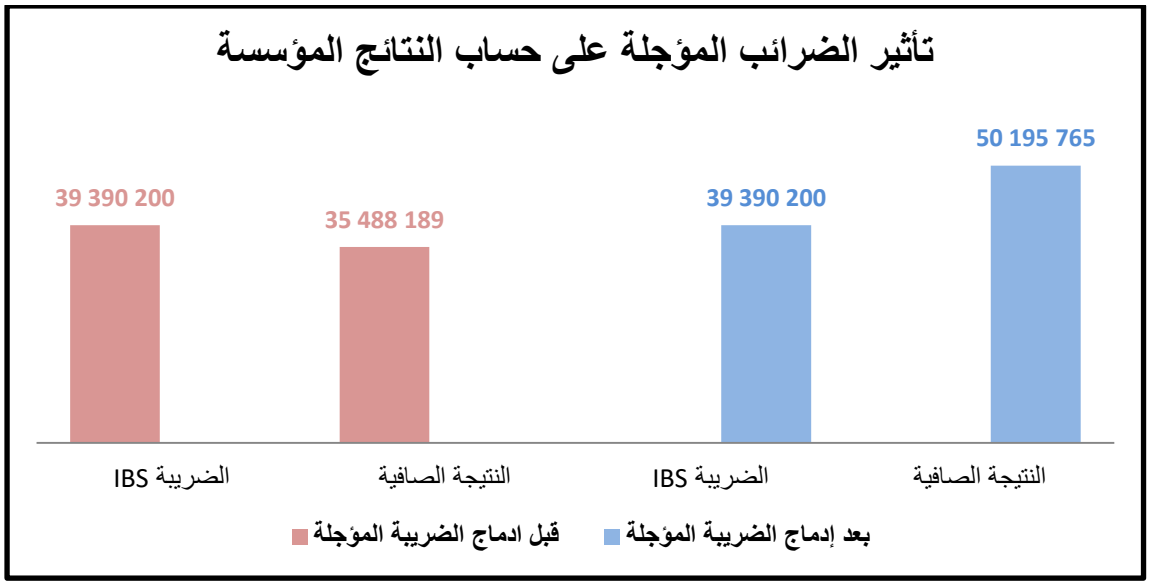
ولمعرفة ما مدى تأثير الضرائب المؤجلة على المؤسسة من خلال قائمة المالية للمؤسسة (حساب النتائج)، سنقوم بدراسة تغيرات مجاميع حساب النتائج لسنة 2021 وذلك قبل وبعد ادراج الضرائب المؤجلة.

الجدول رقم (4- 56):حساب النتائج المختصر قبل وبعد إدراج الضرائب المؤجلة

البيان	قبل إدراج ض. م. أ	بعد إدراج ض. م. أ	تغيرات %
النتيجة العادية قبل الضرائب	74 878 389	74 878 389	--
الضريبة على الأرباح الشركات	(39 390 200)	(39 390 200)	--
تغيرات في الضرائب المؤجلة	--	14 707 576	--
النتيجة الصافية للسنة المالية	35 488 189	50 195 765	41,44

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المؤسسة

الشكل رقم (4- 7): تأثير الضرائب المؤجلة على حساب النتائج المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الشكل والجدول نلاحظ:

* أن النتيجة الصافية للسنة المالية بعد إدراج ضريبة مؤجلة أصول تؤدي إلي زيادتها بقيمة **50 195 765دج** أي بنسبة **41,44%** عن النتيجة الصافية التي لا تدرج فيها ضريبة مؤجلة؛

* كما نلاحظ أن الضريبة على الأرباح الشركات لم تتأثر بالضرائب المؤجلة سواء كان ذلك بتطبيق الضرائب المؤجلة من عدمها.

ومنه نستنتج أن:

✓ النتيجة المحاسبية للسنة المالية تتأثر عند إدراج الضرائب المؤجلة دون المساس بالضريبة على الأرباح الشركات بمعنى آخر دون تأثيرها على الوعاء الضريبي للمؤسسة (النتيجة الجبائية).

خلاصة الفصل الرابع:

من خلال دراستنا الميدانية التي أجريت على المؤسسة الاقتصادية سيجيديس فارما (CEGEDIS PHARMA)، تبين لنا أن مختلف الضرائب والرسوم والمتمثلة في (الرسم على النشاط المهني، والضريبة على الأرباح الشركات) تؤثر تأثيرا سلبيا على النتيجة المحاسبية لسنة المالية للمؤسسة، بحيث كلما كانت الضرائب مرتفعة أدى ذلك إلى إنخفاض في النتيجة، بإضافة إلى ذلك لاحظنا أن هناك علاقة عكسية بين كل من الضريبية (IBS) والرسم (TAP)، حيث عند تغير معدل (TAP) أدى بطبيعة الحال إلى زيادة في الضريبة على الأرباح الشركات.

كما تبين لنا هناك رسمين سيؤثران على النتيجة المحاسبية في حالة ما لم تقم المؤسسة بتكوين عمالها وتربص للممتهنين ويتعلق ذلك بالرسم التكوين المهني والرسم التمهين.

أما فيما يخص (الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف رواتب والأجور، والرسم على القيمة المضافة) تكون فيها المؤسسة وسيطة سواء كان ذلك بين المكلف بالضريبة والإدراة الجبائية أو بين المورد والمستهلك الأخير.

وبما أن سيجيديس فارما (CEGEDIS PHARMA)، تعتبر فرع من فروع شركة حيدرا فارم، فإن هذه الأخيرة ألزمت مؤسستنا إلى إتباع سياسة محاسبية خاصة فيما يتعلق بالضريبة على الأرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، حيث يتم دفع مستحقاتهم إلى المجمع والذي بدوره سيقوم بتسديدها إلى مديرية كبريات المؤسسات.

كما تلعب الضرائب المؤجلة دورا محوريا في المؤسسة من خلال تأثيرها على النتيجة المحاسبية دون النتيجة الجبائية، وتطبيقها يعطي للمؤسسة صورة الحقيقية لقوائمها المالية (الميزانية، حساب النتائج).

الخاتمة

من خلال الدراسة التي قمنا بها وختاما للبحث اتضح لنا أن محاسبة الضريبية تؤثر مباشرة على المؤسسات الاقتصادية وبالأخص الضرائب المؤجلة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (SCF) المطبق للمعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، فعدم استخدام الضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يعمل على تشويه صورة المعلومات الاقتصادية والرؤية الحقيقية والعادلة التي من المفترض أن تعطيها القوائم المالية.

إنطلاقا من الإشكالية المطروحة في مقدمة الأطروحة ومن خلال تتبع خطوات الإجابة على الفرضيات والإشكاليات السابقة بالفصول الأربعة، سعينا نحو إيجاد الحلول والإجابات الشافية بدأً بإستعراض المفاهيم المختلفة للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي والنظام الجبائي الجزائري وكذا إبراز العلاقة التي تربط بينهما، وإلى ابراز محاسبة الضريبية وفق تشريعات الجبائية الجزائرية بإضافة إلى محاسبة الضرائب المؤجلة من خلال تطرقنا إلى مختلف الحالات الناشئة لهذه الأخيرة، بعد ذلك ركزنا على معالجة المحاسبية للضرائب والضرائب المؤجلة في المؤسسة سيجيديس فارما (CEGEDIS PHARMA) لسنتين أخيرتين، وفي الأخير تم تطرق إلى تحليل المعلومات المؤسسة لثلاثة سنوات الأخير إضافة إلى استعمال معلومات سنة 2021 وتطبيق عليها قانون المالية لسنة 2022، التي تعتبر حسب رأينا محاكاة منطقية للوصول إلى النتيجة واقعية.

أولا: نتائج اختبار الفرضيات:

تم وضع خمس فرضيات، الفرضيات الأولى والثانية والثالثة بالنسبة للفصل النظري، أما بالنسبة للفصل التطبيقي فقد تم طرح الفرضيتين الرابعة والخامسة.

1) الفرضية الأول: تعتبر هذه الفرضية المقبولة نوعا ما، حيث أن تطبيق كل من الضريبة على الأرباح الشركات والرسم على النشاط المهني بإضافة إلى الرسم التكوين المهني والتمهين سينعكس على النتيجة المؤسسة، أما فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور فتعتبر المؤسسة وسيطة بين كل من المكلف والإدارة الضريبية، بينما الرسم على القيمة المضافة سيؤثر على المؤسسة في حالة ما كانت المبيعات أكبر من المشتريات اما في حالة العادية تعتبر أيضا وسيطة بين المورد والمستهلك الأخير؛

2) الفرضية الثانية: تعتبر هذه الفرضية المقبولة، حيث تختلف المعالجة المحاسبية للضرائب في كل من المؤسسات الاقتصادية بإعتمادها على النظام المحاسبي المالي (SCF)، أما فيما يخص الإدارة الضرائب (القباضات) فتستعمل أسلوب خاص بها لمعالجة وتصنيف ثم تسجيل الضرائب في حسابات خاصة بها؛

3) الفرضية الثالثة: تم قبول هذه الفرضية من خلال الدراسة التي قمنا بها، بحيث يعتبر النظام المحاسبي المالي مطبق للمعايير المحاسبية الدولية خاصة فيما يتعلق بمعيار الدولي رقم (12) من حيث الإطار التصوري الذي جاء به من التعريف والمبادئ والقواعد والكيفية الحساب والتسجيل والإفصاح عن الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة في القوائم المالية؛

4) الفرضية الرابعة: من خلال نتائج التحليل المتحصل عليها، يمكن القول أن هذه الفرضية مرفوضة، بحيث أن الضرائب المؤجلة تؤثر على النتيجة المحاسبية دون أن ينعكس ذلك على الوعاء الخاضع للضريبة، فهي تعتبر تقنية محاسبية تلجأ إليها المؤسسة من أجل تأجيل أو إلتزام بضريبة مستقبلية، وإدراجها في الميزانية الجبائية (جدول رقم 09) حتى لا تؤثر على النتيجة الجبائية للسنة المالية؛

5) الفرضية الخامسة: هذه الفرضية مقبولة، بحيث تلعب الضرائب المؤجلة دورا مهما في إعطاء وتحسين صورة صادقة وعادلة للمعلومات الاقتصادية المقدمة من طرق المؤسسات في شكل قوائم المالية، فالضرائب المؤجلة تؤثر مباشرة على جودة القوائم المالية وخاصة قائمتي الميزانية وحساب النتائج للمؤسسة.

ثانيا: النتائج العامة للدراسة

في ظل مسارنا لإنجاز هذه الدراسة تراءت لنا مجموعة من النتائج أهمها:

- ✓ تعمل الضرائب والرسوم على كبح نشاط المؤسسات من خلال معدلاتها المرتفعة؛
- ✓ كثرة التعديلات والتي تتم كل سنة في إطار قوانين المالية السنوية والتكميلية خاصة بما يتعلق بالقوانين الضريبية سيؤثر سلبا على المؤسسات والإدارة الضرائب، بحيث يمكن أن يقع في الأخطاء كل من المحاسب أو القابض الضرائب؛
- ✓ ينجر من كثرة هذه التعديلات ظهور تعقيدات سواء تعلق الأمر بالوعاء أو التحصيل أو بمختلف الإجراءات الجبائية المتبعة، وهذا ما سيؤدي حتما إلى انتشار التهرب الضريبي نتيجة صعوبة فهم وإدراك التغيرات الحاصلة في القوانين الضريبية من طرف المكلف؛
- ✓ تغير في قانون المالية خاصة في منتصف السنة (قانون التكميلي) سيعطي حالة اللامبالاة بالنسبة للمكلف من خلال عدم درايته للوضعية جبائية التي ستطبق عليه وعلى سبيل المثال نظام الحقيقي المبسط المطبق على الأرباح المهن غير التجارية؛
- ✓ عدم شفافية القوانين والتشريعات الجبائية، ستنعكس بطبيعة الحال على الموظفين المؤسسة بسبب عدم فهمهم الجيد لتلك النصوص وبالتالي سينجر عنه تطبيق عقوبات وغرامات على المؤسسة؛
- ✓ رغم الإصلاحات والتعديلات التي يعرفها النظام الجبائي الجزائري خاصة فيما يتعلق بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، فإنه لازال يتميز بعدم كفاءته في تغطية نفقات العامة، وهذا راجع إلى أن أغلبية الحصيلة الضرائب المباشرة تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور بإعتبارها إقتطاع من المصدر وبالتالي يستحيل تهرب منها، بإضافة على أن الضرائب غير المباشرة ومتمثلة في الرسم على القيمة المضافة تتمثل في النسبة الأكبر من الإيرادات الإجمالية للدولة في الجبائية العادية؛

- ✓ برغم من المبادئ الذي جاء بها النظام المحاسبي المالي (SCF) في فك ارتباط بين المحاسبة والجباية من خلال أسبقية الواقع الاقتصادي على شكل القانوني، إلا أن في الواقع تبين غير ذلك كون أن النظام الجبائي يعتبر ذات السيادة على النظام المحاسبي وذلك من خلال اعتماد الإدارة الضرائب بشكل مباشر على القوائم المالية بعد القيام بإعادة معالجتها حسب القواعد النظام الجبائي من أجل تحديد النتيجة الجبائية، ومن خلال هذه الأخيرة يتم حساب الضريبة على الأرباح الشركات (IBS) للمؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ هناك العديد من نقاط التعارض بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية، والتي من شأنها أن تؤثر سلبا على تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ ان وجود اختلافات بين القواعد المحاسبية والجبائية، يرجع ذلك لعدة أسباب أهمها اختلاف الأهداف، فالنظام المحاسبي المالي يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية، أما القواعد الجبائية تسعى لتعظيم الإيرادات الجبائية أي تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة، وهذا ما سيؤدي إلى فروقات قد تكون دائمة مستمرة نظرا للاختلاف بين المحاسبة والجباية والتي لا تنعكس على الفترة المقبلة، أو فروقات مؤقتة تنتج عن الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الجبائي نتيجة اختلاف في الفترة التي يتم الاعتراف بالإيراد أو العبء، وستنعكس على السنوات الموالية؛
- ✓ أن الإختلافات التي تظهر عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية غالبا ما تكون في جانب الأعباء نظرا للقيود التي تضعها الإدارة الجبائية في قابلية خصم هذه الأعباء؛
- ✓ من أهم الجداول الخاصة بالميزانية الجبائية جدول رقم (09)، حيث يعتبر مُفصَّل بكل وضوح وتدقيق لكيفية معالجة وحساب النتيجة الجبائية من خلال افصاح عن كل الأعباء غير قابلة للخصم والمنتوجات غير خاضعة للضريبة؛
- ✓ الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي تؤثر بشكل كبير على تحديد النتيجة المحاسبية وتعتبر الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة؛
- ✓ المعلومات المعدة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) تجسد فعلا تطبيق مبدأ استقلالية الدورات المالية وتعطي الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة، وبالتالي ستعمل على مساعدة مستخدميها على اتخاذ قرارات سليمة ورشيدة؛
- ✓ تبني النظام المحاسبي المالي للمعيار الدولي رقم (12)، أعطى عدة تعقيدات فيما يتعلق في كيفية معالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة؛
- ✓ تعتبر الضرائب المؤجلة تقنية محاسبية تقوم بها المؤسسة من أجل معالجة إختلالات التي تنشأ بين النتيجة المحاسبية المعدة حسب النظام المحاسبي المالي والنتيجة الجبائية التي يتم تحديدها حسب قوانين وتشريعات الجبائية؛

- ✓ عدم تطبيق المؤسسة للضرائب المؤجلة سيؤدي إلى تغير في القوائم المالية للمؤسسة (الميزانية، حساب النتائج)؛
- ✓ عدم اهتمام أعوان الإدارة الضرائب بموضوع الضرائب المؤجلة بسبب عدم تأثيرها على النتيجة الجبائية وبالتالي على الضريبة المستحقة؛
- ✓ تؤثر الضرائب المؤجلة أصول على الأصول غير الجارية وبالتالي في مجموع الأصول المؤسسة ككل، بحيث عند تطبيقها سيؤدي حتما إلى زيادة في أصول المؤسسة، كما تعمل الضرائب المؤجلة خصوم على تأثير في الخصوم غير الجارية، وبالتالي ستؤدي إلى زيادة في إلتزامات المؤسسة خلال السنوات اللاحقة؛
- ✓ تؤثر الضرائب المؤجلة مباشرة وبدرجة كبيرة على النتيجة المحاسبية، ففي حالة تطبيقها سيؤدي إلى الزيادة في النتيجة وعكس صحيح، كما تؤثر على رؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة؛
- ✓ ساهم تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسة محل دراستنا إلى ارتفاع مستوى النتيجة الصافية لها؛
- ✓ تعتبر الضرائب المؤجلة جزء من ضريبة على الدخل المستحقة والمؤجل سدادها، التي تستعدي شروط ومراحل لتطبيقها، إلا أنها تعاني من عدم الشفافية في الواقع المهني وهذا لقلة الدراية في تحديدها وحسابها؛
- ✓ تؤثر الضريبة المؤجلة أصول على العمليات المستقبلية للمؤسسة خاصة فيما يتعلق بتوليد نقدية؛

ثالثا: التوصيات

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، فإننا نوصي بما يلي:

- ✓ بحكم صعوبة فصل النظام الجبائي عن النظام المحاسبي المالي، فلا بد من مسايرتهما وتكييف النظام الجبائي مع التغيرات والمستجدات النظام المحاسبي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية؛
- ✓ بناء النظام الضريبي فعال طويل الأمد في إطار استراتجية شاملة تأخذ بعين الاعتبار كل المتغيرات الداخلية والخارجية والتي يستهدف تحقيق التنمية الشاملة والمستدامة؛
- ✓ يجب أن تتميز النصوص الجبائية بالبساطة والوضوح والمرونة، بمعنى يجب أن تكون سهلة تطبيق تفاديا لأي تأويلات ولا تدع مجال للشك عند فرضها وأن تتصف بالمرونة حتى تستجيب للتغيرات تفاديا للتعديلات المتكررة في القوانين المالية السنوية والتكميلية والتي تؤثر بدورها على إستقرار التشريع الجبائي؛
- ✓ نشر الوعي الضريبي على أكبر شريحة ممكنة من المكلفين من خلال قيام بتحديثات بصفة دورية على المواقع الإلكترونية و الوسائل التواصل الاجتماعي من خلال نشر كل مستجدات الضريبية (حسابها، تاريخ تحصيلها، إمتيازات الجبائية، العقوبات.... إلخ)؛
- ✓ العمل على تطبيق الفعلي لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، من خلال محاولة التطرق إلى إمكانية الفصل بين المحاسبة والجباية كما هو الحال في الأنظمة الأنجلوسكسونية؛

- ✓ ضرورة تقريب الإدارة الضريبية من المهنيين في المحاسبة قصد فهم الجيد للنظام الجبائي وفهم مختلف الفروقات الدائمة والمؤقتة بين النظامين المحاسبي والجبائي؛
- ✓ يجب اعتماد إطار تصوري للجباية يأخذ بعين الاعتبار جميع التغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي، وبالأخص تعاريف واضحة لجميع عناصر الميزانية وحساب النتائج من منظور جبائي، أي توضيح بتفصيل مختلف الأعباء التي تكون قابلة وغير قابلة للخصم؛
- ✓ العمل على تكثيف الدورات التكوينية للمهنيين في المحاسبة من طرف الجهات الوصية خاصة فيما يتعلق بالضرائب المؤجلة وكيفية معالجتها وتكوينها في مختلف الفروقات المؤقتة التي قد تنشأ بين النظامين؛
- ✓ ضرورة تطبيق وتسهيل قراءة المعلومات المالية المتعلقة بالضرائب المؤجلة من أجل تلبية متطلبات مختلف مستخدميها خاصة المستثمرين الذين ليسوا بالضرورة خبراء في هذا المجال؛
- ✓ يجب على الإدارة الجبائية تكييف نظامها من أجل إحداث الانسجام وعدم تعارض قوانينها مع قوانين المحاسبية، وهذا بهدف استحداث نظام الجبائي يتماشى مع طرق التقييم النظام المحاسبي من أجل تقليل وتقليص الفروقات التي قد تنشأ بينهما؛
- ✓ يجب على الإدارة الجبائية بذل مجهود أكثر من خلال توضيح كيفية التعامل مع الضرائب المؤجلة لأنها تعتبر طريقة التي تعمل على تقريب النتيجة المحاسبية من النتيجة الجبائية؛

رابعا: آفاق الدراسة

تناولت دراستنا موضوع "محاسبة الضريبية وأثارها على المؤسسات الاقتصادية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12" بتركيزنا على مختلف الضرائب والضرائب المؤجلة، وفي ظل هذا الموضوع يمكننا طرح تساؤلات عديدة نرجو ونأمل أن تكون مواضيع لدراسات مستقبلية منها:

- ✓ تأثير تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري؛
- ✓ دور المحاسبة الجبائية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ دور الضريبة في مكافحة الفساد الاقتصادي والمالي؛
- ✓ دور المحاسبة الضريبية في ظل رقمنة قطاع الجبائي؛
- ✓ أثر المحاسبة الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية؛
- ✓ أثر الاختلاف بين النظام المحاسبي والنظام الضريبي الجزائري في تحديد الوعاء الضريبي.

بهذا نأمل أن نكون قد وفقنا في عملنا ونسأل الله الأجر.

المراجـــع

أولا: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

- بلخير بكاي، **أسئلة وتمارين محلولة في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016
- بوسبعين تسعديت، حسياني عبد الحميد،**محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2018
- بوعلام ولهي، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2019
- جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011
- جمعة فلاح حميدات، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2019
- جمعة فلاح حميدات،**منهاج خبير المعايير الدولية لإعددا التقارير المالية (IFRS EXPERT)**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2019
- حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، طبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010
- حنيفة بن ربيع، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS)**، دار هومة، الجزائر، 2010
- زهير بركم، **مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبية الدولية**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2019.
- شعيب شنوف، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016
- صلاح حواس ، **المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي** ، طبعة1، ديوان مطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012
- عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة الأولى، 2011
- علي عبد الصمد عمر، **حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**، دار هومة، الجزائر،2017
- فُضيل كوسة، **منازعات التّحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدّولة**، طبعة الأولى، دار هومه، الجزائر، 2011
- لطفي أمين السيد أحمد، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004
- محمد سفير،**مطبوعة في معايير المحاسبة الدولية**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة العقيد أكلي محند اولحاج، البويرة، 2020.
- محمد السعيد سعيداني، **مطبوعة في مقياس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة غرداية، غرداية، 2019
- محمد محمود عبد ربه، **المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق**، جامعة عين الشمس، دار النشر والتوزيع الإسكندرية، 2007.

- نبيه عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، **المحاسبة الدولية الاطار الفكري والو اقع العملي**، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 2009
- نور الدين لعياشي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)**، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، الجزائر، 2018
- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010
- ياسر صالح الفريجات، **المحاسبة الضريبية على الرو اتب والأجور** طبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007

2- المجلات

- أحمد بريك، أحلام فرج الله، **محاسبة المجمعات في ظل معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي –دراسة حالة مجمع صيدال**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 02، 2021.
- أحمد بساس، محمد دوة، **أهمية التحصيل الجبري في تعظيم الحصيلة الضريبية –دراسة تحليلة لإجراءات التحصيل الجبري وفق النظام الضريبي الجز ائري**، مجلة القانون العقاري، المجلد 05، العدد 15، 2021.
- بلال شيخي، منصور ناصر الرجي، **تطورات المعايير المتعلقة بالأدوات المالية ما بين المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للتقارير المالية "IFRS" و أثر ذلك على تنشيط الاستثمار في سوق الأوراق المالية**، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 01، العدد 01، 2016
- توفيق جوادي، محمد دينوري سالمي، **التوحيد المحاسبي أم التو افق**، مجلة الدارسات الاقتصادية والمالية، المجلد 1، العدد 4، 2011
- جمال الدين بكيري ، جيلالي بهاز، **الضر ائب المؤجلة و أثارها على المؤسسات الاقتصادية الجز ائرية (مع دراسة توضيحية)**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، 2021
- جيلالي بهاز، جمال الدين بكيري، يوسف شرع، **المعالجة المحاسبية للضر ائب في المؤسسات الاقتصادية الجز ائرية (مؤسسة علاج)**، مجلة مقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 05، العدد 02، 2021
- حاج قويدر قورين، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مجلة الباحث، المجلد 10، العدد 10، 2012
- حسين سهام طالب، **تأثير الضر ائب المؤجلة على النتيجة المحاسبية والجبائية الدورة**، مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، المجلد 04، العدد 02، 2021
- حمزة محمد رملي فياض، **أهمية معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تفعيل وتطوير نظام المحاسبة الحكومية**، مجلة المصرفي، العدد 89، 2018
- رشيد عريوة، **الحسابات المجمعة بين النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) –دراسة حالة مجمع صيدال لسنة 2016-**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 10، العدد 18، 2017.

- سعيدي بن شهرة، قمان عمر، **أثر الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق متطلبات IAS 12 على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة الشركة الجزائرية مجمع سوناطراك**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، 2021.
- سعيدي بن شهرة، قمان عمر، **أثر تفادي مشكلات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية - دراسة حالة**، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 07، العدد 01، 2021
- شعيب شنوف، **أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية**، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد 1، العدد 1، 2006
- صالح مرازقة، عبد الكريم فرحات، **إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 07، العدد 01، 2020.
- عادل جعنيظ، **أثر تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) من خلال الإفصاح، الاعتراف والقياس على جودة القوائم المالية "دراسة ميدانية لآراء عينة من المتخصصين في المحاسبة والجباية**، مجلة إدارة الأعمال الاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، 2021.
- عاشور كتوش، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS/IAS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا، العدد السادس، جامعة حسيبة بن بوعلي، جامعة الشلف، الجزائر، 2009
- عبد القادر عيادي، **تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في ظل الإطار النظري للمحاسبة – مع الإشارة إلى التشريعي للنظام المحاسبي المالي الجزائري**، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 15، 2016
- عبد القادر قادري،**قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IAS) -دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي(SCF)**، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 05، العدد 02، 2016.
- عفاف زهراوي، **تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة**، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 06، العدد 01، 2020
- عمار قدوري، العربي بن عواق، **المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 07، العدد 01، 2018
- عمر قمان، **آليات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي للضرائب الدخل IAS 12- دراسة حالة الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيتات**، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 06، العدد 01، 2022.
- عيسى دراجي، قنذوز بن توتة، **الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد على المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 –الضرائب الدخل**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 12، العدد 03، 2018.
- غنية بن حركو،**النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية –دراسة مقارنة-**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 1، العدد 4، 2017
- فاطمة فوقة، نبيل بوفليح، **دور الحسابات الخاصة للخزينة في تمويل برامج التنمية الاقتصادية في الجزائر**، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 07، العدد 13، 2017

- ليلى عبد الصاحب، **تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد 47
- محمد بلجيلالي، محمد لمين نور، **الحسابات الخاصة للخزينة في نظام الموازنة الجزائري**، مجلة المؤشر للدراسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 02، 2018
- محمد نوارة، مليكة حفيظ شباكي، **مدى توافق الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم واحد**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- دراسات اقتصادية، المجلد 02، العدد 10، 2016
- محمد الأمين وليد طالب، نظيرة قلادي، **مساهمة النظام الجبائي في دعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر –دراسة ميدانية بولاية قسنطينة**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 06، العدد 10، 2018
- محمد الصالح مباركي، **التحصيل الضريبي واقع و آفاق**، مجلة الإحياء، المجلد 21، العدد 29، 2020
- محمد راضي عبد الكاظم، **مبررات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في ظل التغيرات في البيئة العراقية**، مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، المجلد10، العدد01، كلية الاقتصاد، جامعة الأنبار، العراق، 2018
- محمد علي يوسف حيدر، على محمد ثجيل المعموري، **الإفصاح عن الضرائب المؤجلة على وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 30، 2015.
- مريم بن يوسف، **امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية - الأحداث اللاحقة نموذجا**، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 04/العدد 02، 2020
- منال حسيني،**معالجة الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (41)**، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 08، العدد 02، 2022.
- منى كامل حمد، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (11)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 2013
- نجاة بن يحي، نعامة مباركة، **المعيار المحاسبي (38) وأهمية الافصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 02، العدد 02، 2018.
- هجيرة بوزوينة،**المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات والمساعدات الحكومية وفق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات المعيار الدولي (20)**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 10، العدد 2، 2021.
- وحيد بليدية، **المعالجة الجبائية للأعباء للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية**، مجلة الأبحاث الأقتصادية، المجلد 16، العدد 02، 2021
- يوسف قاشي، **قراءة في النظام الضريبي -المعوقات والحلول**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 5، العدد 1، 2022
- يوسف مامش، محمد الصالح زويتة، مريزق عدمان، **معوقات عدم الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية**، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 10، العدد 01، 2019.

3- المؤتمرات والملتقيات

- إسماعيل علوي، عبد الحليم سعيدي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إرساء مبدأ للإفصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات والحد من الفساد المالي والمحاسبي**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012
- حسين عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري، **دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية**، المؤتمر العلمي الدولي حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال "التحديات- الفرص- الآفاق"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء، الأردن، 2009
- علي عزوز، متناوي محمد، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، مداخلة مقدمة ضمن فعالية الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، جانفي 2010
- محمد زرقون، شريفة جعدي، تبر زغود، **أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري – دراسة حالة مؤسسة خدمية بولاية ورقلة**، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبية الدولية (IAS- IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، 24 و 25 نوفمبر، 2014.
- مراد آيت محمد، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"**، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2009
- منى سالم حسين عرمي، **المعايير المحاسبية الدولية ومرونة التوافق أم التوحيد المحاسبي جوانب الجدل وحقائق من الأزمة المالية**، المؤتمر العلمي الرابع تحت عنوان الاقتصاد الخفي وإدارة الزمات، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، 2020.

4- رسائل الماجستير

- حيدر محمد على يوسف حمدان المياحي، **الإفصاح على وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ودوره في تحقيق العدالة الضريبية بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، قسم الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2014.
- رحمة نايتي، **النظام الضريبي بين المفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي –دراسة مقارنة**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة المالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2014
- عادل بولجنيب، **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية- دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014
- علاء سعيد حسين سعد، **تقييم دور المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين، 2014

- محمد قبايلي، **آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**، رسالة لنيل شاهدة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2013
- محمد السعيد سعيداني، **مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014
- مليكة داشير، **التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2016
- يوسف حافظ قرطالي، **تحقق الايراد في القطاع الخدمي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية حالة تطبيقية على المؤسسة العامة للاتصالات في سورية**، رسالة ماجستير، حلب، سوريا، 2009

5- أطروحة الدكتوراه

- إيمان يخلف، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تحصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2019
- حمزة مفتاح، **تأثير الإنحراف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية على درجة الإفصاح في القوائم المالية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، جزائر، 2020
- رفيق يوسفي، **دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية، الجزائر، 2016
- صديق حسوس، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري –دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائري**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص بنوك، مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018
- عبد الكريم فرحات، **إشكالية التوافق المحاسبي الجبائي في الجزائر دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية ALEMO قسنطينة**، أطروحة لنيل شهادة الدكتواره، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، 2018
- علي أحمد مساعد، **تطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، 2011
- غنية بن حركو، **واقع وتحدت النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة تحليلية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة قسنطينة، الجزائر،2017
- فاطمة بودرة، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية الفترة 2012-2016**، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجامعة عمار ثليجي- الأغواط، 2018

- محمد حولي، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2017
- محمد قوادري، **توجه الفكر المحاسبي الحديث لاستخدام القيمة العادلة و أثر ذلك في الإفصاح عن التقارير المالية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2020.
- محمد السعيد سعيداني، **الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة و أثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائري**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2018
- هدى بصير، **إشكالية توحيد حسابات الشركات الفرعية الأجنبية في ظل الممارسات المحاسبية الدولية المختلفة**، أطروحة لنيل شهادة الدكتواره في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2018.

6- القوانين والتشريعات

- الجريدة الرسمية، العدد رقم 27، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11**، الجزائر 2008
- الجريدة الرسمية، العدد رقم 47، **المرسوم التنفيذي رقم 14-214، يضبط الكيفيات المتعلقة بتخصيص مناصب العمل وتحديد الاشتراك المالي ومنح الإعانات قصد تهيئة وتجهيز مناصب العمل للأشخاص المعوقين**، الجزائر 2014
- الجريدة الرسمية، العدد رقم 19، **المؤرخ في 26-07-2008، المتضمن تحديد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بفرض مسك محاسبة مالية مبسطة**، الجزائر، 2008
- الجريدة الرسمية، العدد رقم 19، **المؤرخ في 26-07-2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجزائر، 2009
- الجريدة الرسمية، العدد رقم 74، **القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجزائر، 2007
- الجريدة الرسمية، **القانون رقم 84-17 الصادر بتاريخ 07-07-1984 والمتعلق الميزانية العامة للدولة**، الجزائر، 1984
- **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2021
- دليل مراجعة حسابات قباضات الضرائب، **المبادئ المنظمة لمراجعة الحسابات**
- **قانون الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2022
- **قانون الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2021
- **قانون الإجراءات المدنية والإدارية**، في الحجوز التحفظية، أحكام عامة، الأمانة العامة للحكومة، رئاسة الجمهورية، الجزائر، 2008
- **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2022
- **قانون المالية**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 100، 2022
- **مديرية العلاقات العمومية والاتصال**، دفع الضريبة الجزافية الوحيدة والتزامات المكلفين بالضريبة، 2021

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1- Les Livres

_ Alain Frydlender, Julein Pagezy, **S'intier aux IFRS**, editions francis lefbre, Paris, 2004

_ Anne-Marie Bouvier, Charlotte Disel, **Introduction à la comptabilité**, Dunod, Paris, 2008

_ Asif Chaudhry and others, **Interpretation and Application of IFRS standards**, copyright by john wiley & sons, 2015

_ Bernard Colasse, **, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit**, Economica, Paris, 2000

_ Catherine Maillet, Anne le manh, **Les normes comptables internationales (IAS/IFRS)**,sup, Foucher, 5ème édition, Vanves, 2007

_ Choi , Frederick , D. S, & Others, **International Accounting**, 4th ed Prentice Hall, 2002

_ Conor Foley, B. Comm, MAcc, ACA, Dip IFR, **The Standard Process of International Financial Reporting Standards by the International Accounting Standards Board (IASB)**, Certified Public Accountants, 2018

_ Conseil National de la Comptabilité, **Commision de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles**, Traitement de l'indemnité de départ en retraite et avantages assimilés

_ DELVAILLE Pascale, **l'Harmonisation comptable européenne en droit et en pratique**, thèse d'octorat, crefige- dauphine, Paris, 2001

_ Ducasse et autres, **Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, Pages Bleues Internationales, Bouira, Algérie, 2010

_ IFRS Foundation, **Due Process Handbook**, International Accounting Standars Board and IFRS Interpretations Committee, 2020

_ Mohamed Benkaci, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, édition Berti, Alger, 2009

_ Obert Robert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Ed danord, Paris, 2008

_ Odile Barbe, Laurent Diedelot, **Maitriser les IFRS**, editions Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2012

_ Paul D. Kimmel, Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso, **Accounting: Tools for business decision making**, Seventh edition, John Wiley & Sons, 2018

_ Rabah Tafighoult, **Le Système Comptable Financier**, Imprimerie Aures emballages, Première édition, Algérie, 2015

_ Rachida Boursali, **Les Normes Comptables du SCF**, Aloulfia Talita, Oran, 2010

_ Ratiba Aoudjit, **Le systèm comptable financier**, ENAG édition, Algérie, 2012

2- Les Articles et Thèses

_ Azouani Nacer, Saihi Youcef, **Le risque financier lié au processus de la constataion des impôts différés dans les groupe Algériens**, Article dans la Revue des études juridique & économique, Volume 02, Numéro 01, 2013

_ Belouattar Tarek, Adjila Mohamed, **The accounting for deferred taxes in the analysis of financial performance in economic institutions – a sample study of Algerian institutions**, Journal of Economic Integration, Volume 10, Numéro 01, 2022

_ Bouazza Abdelkader, **L'Incidence Fiscale sur le résultat de l'Entreprise à travers le code Fiscal Algérien**, Article dans la Revue EL-HAKIKA, Volume 13, Numéro 04, 2014

_ Manu Kohli, Rinky Kohli, Vijay Lakra, **A study International Standard & Indian Accounting Standard**, International Research Journal of Management Sociology & Humanity, vol8, issue2, 2017

_ Moula Assia, **Les impôts différés : une perception économique de l'impôt sur le résultat et un vecteur de communication – L'expérience de l'Algérie**, Journal of Financial Accounting and Managerial studies, Université Larbi Ben Mhidi, Oum El Bouagh , Volume 03, Numéro 02, 2016

_ Oueld Amer Smail, **La Normalisation Comptable en Algerie: Presentation du nouveau system comptable financier**, revue des sciences Economique et de Gestion, volume 10, N° 10, 2010

3- Les Sites d'Internet

_ http://mawdoo3.com

_ https://aindirectory.com/

_ https://ar.encyclopedia-titanica.com/significado-de-criterio

_ https://dexef.com/system/taxes-accounting/

_ https://dexef.com/system/taxes-accounting/

_ https://lentrepreneuralgerien.com/impots/item/119-la-taxe-de-la-formation-professionnelle-continue-et-d-apprentissage-en-algerie

_ https://www.groupehydrapharm.com

_ https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12

الملاحق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE ……
DIRECTION DES ……
CDI/CPI/RECETTE DES IMPOTS DE ……

الملحق رقم 01

SITUATION STATISTIQUE DES RECOUVREMENTS
Arrêtée à la Fin du Mois de Décembre 2022

TABLE DES REPARTITIONS

Compte	S/C	Ligne DGI	S/L	DESIGNATION DES PRODUITS	Clés de répartition
500 006				**Produit des amendes et condamnations pécuniaires**	
		1		Produit des autres amendes et condamnations pécuniaires	**100% C/ 201 007 ligne 01**
		2		Produit des amendes et saisies des services des enquetes	**100% C/ 500 017 P/C 500 041**
					Total AM/ COND PEC
500 020				**Impôt sur les dépenses et produits divers**	
		1		**TVA DIW**	
			1 01	TVA DIW droits au comptant de l'année en cours	75% C/201 003 - 300 Ligne 1 01; 10% 402 002-01 (Cnes); 15% C/500 019 Ligne 2 01
				TVA DIW droits au comptant des années antérieures	75% C/201 003 - 300 Ligne 1 01; 10% 402 002-01 (Cnes); 15% C/500 019 Ligne 2 02
			1 02	TVA DIW rôles: année en cours	75% C/201 003 - 300 Ligne 1 02 ; 10% 402 002-01 (Cnes); 15% C/500 019 Ligne 2 01
				TVA DIW rôles: les années antérieures :	75% C/201 003 - 300 Ligne 1 02 ; 10% 402 002-01 (Cnes); 15% C/500 019 Ligne 2 02
			1 03	TVA Drts au comptant produits pétroliers (DIW)	75% C/201 003 - 307 Ligne 1 03 ; 10% 402 002-01 (Cnes); 15% C/500 019 Ligne 2 01
					Total TVA DIW de l'année en cours
					Total TVA DIW
		2		**TVA DGE**	
			2 01	TVA DGE droits au comptant de l'année en cours	75% C/201 003 300 Ligne 2 01; 25% C/500 019 Ligne 2 02
				TVA DGE droits au comptant les années antérieurs	75% C/201 003 300 Ligne 2 01; 25% C/500 019 Ligne 2 02
			2 02	TVA DGE rôles: année en cours	75% C/201 003 Ligne 2 02; 25% C/500 019 Ligne 2 02
				TVA DGE rôles: les années antérieures	75% C/201 003 Ligne 2 02; 25% C/500 019 Ligne 2 02
			2 03	TVA Drts au comptant produits pétroliers (DGE)	75% C/201 003-307 Ligne 2 03; 25% C/500 019 Ligne 2 02
					Total TVA DGE de l'année en cours
					Total TVA DGE
					Total TVA
		3		Timbre gradué attestations assurance automobile	50% C/302 069; 50% C/201 002-201 Ligne 12
		4		Produit des pénalités de recouvrement	**100% C/500 017 P/C 302 078**
		5		Produit brut des vignettes automobiles	30% C/ 500 019 -Ligne 10; 70% C/201 002-201 Ligne 13.
		6		Taxe sur les carburants	100% C/201 003-306 Ligne 12
		7		Taxe additionnelle sur les produits tabagiques	5% C/302 069; 19% 302-096; 8% C/302 138; **68% C/201 003-306 ligne 09**
		8		Taxe chambres de commerce et de l'industrie	**100% C/500 017 CCI**

	9		Taxe interieur sur la consommation	
		9 01	TIC/Bières	100% C/201 003-303 Ligne 01
		9 02	TIC/Tabacs	100% C/201 003-303 Ligne 02
				Total TIC
	10		Prélèvt/recettes des jeux à gains et de divertissement	**100% C/201 003-306-Ligne 02**
	11		Taxe sur les huiles, lubrifiants et préparations lubrifiantes	34% C/402 002 Ligne 01 (Cnes); 66% C/201 003-306 Ligne 04
	12		**Taxes écologiques**	
		12 01	Taxe sur les activités polluantes et dengereuses pour l'environnement	**100% C/201 007 Ligne 5 01**
		12 02	Taxe d'incitation au déstockage des déchets industriels	**84% C/201 007 Ligne 5 02**; 16% C/402 002 -01 12-02 (Cnes)
		12 03	Taxe d'incitation au destockage des déchets issus des soins médicaux et vétérinaires et/ou de la recherche associée	**80% C**/201 007 Ligne 5 03; 20% C/402 002 -01 12-03 (Cnes)
		12 04	Taxe complém/ pollution atmosphérique d'origine indust	**83% C**/201 007 Ligne 5 04; 17% C/402 002-01 12-04 (Cnes)
		12 05	Taxe complementaire sur les eaux usées industrielles	**50% C/201 007 Ligne 5 05**; 16 % C/302 079 Fonds national de l'eau; 34% C/402 002-01 12-05 (Cnes)
		12 06	Taxe sur les sacs de plastique	**100 % C/201 007 Ligne 5 06.**
		12 07	Taxe sur les autorisations d'exportation des déchets spéciaux dangereux	**100% C/201 007 5 07.**
				Total taxes écologiques
	13	13 01	Taxe de trans véhicules/ première mise en circulation	85% C/302 125 Ligne 1; 15% C/201 002 -201 Ligne 17
		13 02	Contribution à la charge des concessionnaires	**100% 302 125 Ligne 2**
	14		Redevance au profit des chambres d'agriculture	**100% C/500 017 CA Ligne 6**
	15		Droit de timbre sur le registre de commerce	70% C/201 002-201 6;20% C/302 122;10%500 017P/C CCA et les CCI Ligne 2
	16		Taxe/Chiffre d'affaires des operateurs de téléphonie mobile	**50% C/201 003-306 L 10**; 50% C/302 138
	17		Taxe 5%/Bénéfices net des import-distri -gros des médicts.	**100% C/201 007 Ligne 13**
	18		Taxe de publicité (chiffre d'affaire/ activité publicitaire)	**100% C/201 003-306 Ligne 11**
	19	19 01	Taxe de 5% du droit de circulation sur les alcools	**100% C/302 138 Ligne 3**
		19 02	Taxe de 5% du droit de circulation sur les vins	**100% C/201 003-306 Ligne 07**
	20		Taxe /CA production et d'importation des boissons gazeuses	**100% C/302 138 Ligne 4**
	21		Taxe sur les chargements prépayés	98% C/201 003-306 Ligne 05 ; 1% C/500 019 Ligne 17; 1% C/302 069
	22		Taxe sur les ventes des produits énergitiques	**100% C/302 131 Ligne 1**
	23	23 01	Taxe d'efficacité énergétique	90% C/201 003 -308 -01; 10% C/302 131 Ligne 2
		23 02	Taxe sur la consommation énergetique	90% C/201 003 -308 -02; 10% C/302 131 Ligne 3
	24		Taxe sur les autorisations d'exploitation des nouveaux établissements classés	**100% C/201 007 Ligne 10;**
	25		Taxe sur les agréments des bureaux d'études exerçant dans les domaines de l'environnement	**100% C/201 007 Ligne 11;**
	26		Taxe sur les poissons importés	55% C/ 201 007 Ligne 12 ; 45% C/ 500 017 Ligne 7 P/ Chambre Algerienne de la Pêche et de l'Aquaculture
				Total produits divers
				Total 500 020
500 026			**Impots directs et taxes assimlées**	

		1		Taxe sur l'activité professionnelle	
			101	TAP des DIW autres que les DIW d'Alger (droit au comptant de l'année en cours)	66% C/402 002-01(Cnes); 29% C/402 001(W); 5% C/500 019 Ligne 03 (CSGCL)
				TAP des DIW autres que les DIW d'Alger(droit au comptant des années antérieures)	66% C/402 002-01(Cnes); 29% C/402 001(W); 5% C/500 019 Ligne 03 (CSGCL)
				TAP des DIW autres que les DIW d'Alger (rôles année en cours)	66% C/402 002-01(Cnes); 29% C/402 001(W); 5% C/500 019 Ligne 03 (CSGCL)
				TAP des DIW autres que les DIW d'Alger (rôles années antérieures)	66% C/402 002-01(Cnes); 29% C/402 001(W); 5% C/500 019 Ligne 03 (CSGCL)
					Total TAP DIW autres que les DIW d'Alger de l'année en cours
					Total TAP DIW autres que celles d'Alger
			102	TAP DIW de la région d'Alger (droit au comptant de l'année en cours)	33% C/402 002-01(Cnes); 62% C/402 001(W); 5% C/500 019 Ligne 03 (CSGCL)
				TAP DIW de la région d'Alger (droit au comptant des années antérieure	33% C/402 002-01(Cnes); 62% C/402 001(W); 5% C/500 019 Ligne 03 (CSGCL)
				TAP DIW de la région d'Alger (rôles année en cours)	33% C/402 002-01(Cnes); 62% C/402 001(W); 5% C/500 019 Ligne 03 (CSGCL)
				TAP DIW de la région d'Alger (rôles années antérieurs)	33% C/402 002-01(Cnes); 62% C/402 001(W); 5% C/500 019 Ligne 03 (CSGCL)
					Total TAP DIW de la région d'Alger de l'année en cours
					Total TAP DIW de la région d'Alger
				Total TAP	
		2		Taxe foncière	**100% C/ 402 002 -01 (Cnes) ligne 2**
		3		Ex Versement Forfaitaire (V F)	70% C/500 019 Ligne 07; 30% C/402 002 Ligne 3 (Cnes)
		4		Impôt sur la fortune	70% C/201 001 Ligne 103; 30% C/402 002 Ligne 5 (Cnes)
		5		Taxe d'enlèvement des ordures ménagères	**100% C/ 402 002-01 (Cnes) Ligne 4**
		6		Taxe d'habitation	**100% C/ 402 002 -01 (Cnes) Ligne 9**
		7		Produits de l'IRG des revenus fonciers a répartir	
			7 01	IRG des revenus fonciers à répartir - Droits au comptant	50% C/201 001 101 Ligne 07; 50% C/402 002 -01(Cnes)
			7 02	IRG des revenus fonciers à répartir - Rôles année en cours	50% C/201 001 101 Ligne 07; 50% C/402 002 -01(Cnes)
				IRG des revenus fonciers à répartir - Rôles des années antérieures	50% C/201 001 101 Ligne 07; 50% C/402 002 -01(Cnes)
					Total IRG revenu foncier de l'année en cours
					Total IRG revenu foncier
		8		Taxe de séjour	**100 % C/ 402 002-01(Cnes) ligne 8**
					Total 500 026
500 028				**Droits et taxes miniers**	
		1	01	Droit d'établissement d'acte sur produits miniers - Autorisation de Wilaya	**100% C/500 019 ligne 16**
			02	Droit d'établissement d'acte sur produits miniers - Autorisation de l'ANAM	**100% C/201 007 ligne 9 - 04**
					Total droit d'établissement d'actes
		2	01	Taxe superficiaire sur produits miniers - Autorisation de Wilaya	70 % C/ 500 019 ligne 11- 30% C/201 007 ligne 09-01
			02	Taxe superficiaire sur produits miniers- Autorisation de l'ANAM	50% C/ 500 019 ligne 11 – 50% C/201 007 ligne 09-01
					Total taxe superficiaire
		3		Redevances d'extraction sur produits miniers	80% C/201 007 Ligne 9-02; 20% C/500 019- 12
		4		IBM (RAR)	91% C/201 001 - 105; 9% C/500 019 - 13

	5		Pénalité de contrôle et de vérification	**100% C/201 001 - 106**
	6		Produit des adjudications des titres miniers	60% C/201 007 Ligne 9-03; 40% C/500 019-14
				Total 500 028
500 029			**Prodit de l'IFU à répartir**	
	1	101	IFU à 5% - (droit au comptant) année en cours	49% C/201001- Ligne 107; 0,5% C/500 017 CCI; 0,01% C/500 017 CNAM; 0,24% C/500 017 CLAM; 40,25% C/402 002 Ligne 01
			IFU à 5% - (droit au comptant) années antérieures	49% C/201001- Ligne 107; 0,5% C/500 017 CCI; 0,01% C/500 017 CNAM; 0,24% C/500 017 CLAM; 40,25% C/402 002 Ligne 01 Commune; 5% C/402 001 Wilaya; 5% C/500 019 Ligne 15 CSGCL
		102	IFU à 5% (ycompris RAR à 6%)- Rôles année en cours	49% C/201001- Ligne 107; 0,5% C/500 017 CCI; 0,01% C/500 017 CNAM; 0,24% C/500 017 CLAM; 40,25% C/402 002 Ligne 01 Commune; 5% C/402 001 Wilaya; 5% C/500 019 Ligne 15 CSGCL
		103	IFU à 5% (ycompris RAR à 6%)- Rôles les années antérieures	49% C/201001- Ligne 107; 0,5% C/500 017 CCI; 0,01% C/500 017 CNAM; 0,24% C/500 017 CLAM; 40,25% C/402 002 Ligne 01 Commune; 5% C/402 001 Wilaya; 5% C/500 019 Ligne 15 CSGCL
	2	201	IFU à 12% -(droit au comptant) année en cours	49% C/201001- Ligne 107; 0,5% C/500 017 CCI; 0,01% C/500 017 CNAM; 0,24% C/500 017 CLAM; 40,25% C/402 002 Ligne 01 Commune; 5% C/402 001 Wilaya; 5% C/500 019 Ligne 15 CSGCL
			IFU à 12% - (droit au comptant) années antérieures	49% C/201001- Ligne 107; 0,5% C/500 017 CCI; 0,01% C/500 017 CNAM; 0,24% C/500 017 CLAM; 40,25% C/402 002 Ligne 01 Commune; 5% C/402 001 Wilaya; 5% C/500 019 Ligne 15 CSGCL
		202	IFU à 12% - Rôles année en cours	49% C/201001- Ligne 107; 0,5% C/500 017 CCI; 0,01% C/500 017 CNAM; 0,24% C/500 017 CLAM; 40,25% C/402 002 Ligne 01 Commune; 5% C/402 001 Wilaya; 5% C/500 019 Ligne 15 CSGCL
		203	IFU à 12% - Rôles les années antérieures	49% C/201001- Ligne 107; 0,5% C/500 017 CCI; 0,01% C/500 017 CNAM; 0,24% C/500 017 CLAM; 40,25% C/402 002 Ligne 01 Commune; 5% C/402 001 Wilaya; 5% C/500 019 Ligne 15 CSGCL
				S total 1-IFU année en cours
				Total IFU 1 et 2
	3	301	IFU au minimum d'imposition (10000 DA)-droit au comptant année en cours	49% C/201001- Ligne 107; 0,5% C/500 017 CCI; 0,01% C/500 017 CNAM; 0,24% C/500 017 CLAM; 40,25% C/402 002 Ligne 01 Commune; 5% C/402 001 Wilaya; 5% C/500 019 Ligne 15 CSGCL
			IFU au minimum d'imposition (10000 DA)-droit au comptant les années antérieures	49% C/201001- Ligne 107; 0,5% C/500 017 CCI; 0,01% C/500 017 CNAM; 0,24% C/500 017 CLAM; 40,25% C/402 002 Ligne 01 Commune; 5% C/402 001 Wilaya; 5% C/500 019 Ligne 15 CSGCL
		302	IFU au minimum d'imposition (10000 DA) (RAR)	49% C/201001- Ligne 107; 0,5% C/500 017 CCI; 0,01% C/500 017 CNAM; 0,24% C/500 017 CLAM; 40,25% C/402 002 Ligne 01 Commune; 5% C/402 001 Wilaya; 5% C/500 019 Ligne 15 CSGCL
	4	401		
		402	IFU au minimum d'imposition (5000 DA) (RAR)	49% C/201001- Ligne 107; 0,5% C/500 017 CCI; 0,01% C/500 017 CNAM; 0,24% C/500 017 CLAM; 40,25% C/402 002 Ligne 01 Commune; 5% C/402 001 Wilaya; 5% C/500 019 Ligne 15 CSGCL
	5	501	IFU retenue à la source libératoire à 5% -Droit au comptant	**100% C/201 001- Ligne 107**
		502	IFU retenue à la source libératoire à 5% - Rôles	**100% C/201 001- Ligne 107**
				S total 2- IFU année en cours
				Total IFU 3, 4 et 5

					Total 500 029
500 042				**Droits et Taxes au titre de la fiscalité Petroliére à repartir**	
		1		Redevance	99% C/201 011 Ligne 01 ; 1% C/ 302 131
		2		Impôt direct pétrolier (IDP)	**100% C/201011 Ligne 02**
		3		Impôt/Rénumération (IR)	**100% C/201011 Ligne 03**
		4		Taxe sur le revenu pétrolier (T.R.P)	**100% C/201011 Ligne 04**
		5		Taxe sur les profits excéptionnels (T.P.E)	**100% C/201011 Ligne 05**
		6		Impots complémentaires sur le revenu (I.C.R)	**100% C/201011 Ligne 06**
		7		Taxe supérficiaire	**100% C/201011 Ligne 07**
		8		Taxe sur le torchage du gaz	45% C/ 201 011 Ligne 08 (H); 55% C/ 302 131
		9		Recouvrements sur roles de regularisations	**100% C/201011 Ligne 09**
		10		Produit du droit de transfert (1%)	**100% C/201011 Ligne 10**
					Total 500 042

SECTION 1 BUDGET DE L'ETAT

N° DU COMPTE	N° DU S/C	Ligne	S/Ligne	DESIGNATION DES PRODUITS	Clés d'affectation
201 001				**CONTRIBUTIONS DIRECTES**	
	100			IRG traitements fonction publique	
				IRG salaire antérieur	
	101			**IRG AUTRES CATEGORIES**	
		1		IRG ret. a la source sur les Rev.Creances,dépôts et caut	
		2		IRG Ret/Source sur le bénéfices distribués par les sociétés	
		3		**IRG (BIC/BNC)**	
			3 01	IRG Bénéfices Industriels et Commerciaux (BIC)	
				IRG droit au comptant (acomptes et solde de liquidation)	
				IRG (minimum d'imposition)	
			3 02	IRG Bénéfices Non Commerciaux (BNC)	
				IRG droit au comptant (acomptes et solde de liquidation)	
				IRG (minimum d'imposition)	
			3 03	IRG Bénéfices professionnels (Droit au comptant et Minimum d'imposition)Antérieur	
		4		IRG bénéfices Professionnels-Rôles	
		5		IRG bénéfices Agricoles	
			5 01	IRG acompte et solde de liquidation	
			5 02	IRG (minimum d'imposition)	
			5 03	IRG bénéfices Agricoles - Rôles	
			5 04	IRG bénéfices Agricoles rôle antérieur	
		6		IRG autre retenues à la source	
		7	7 01	IRG des revenus fonciers à répartir - Droits au comptant	50% C/500 026 Ligne 7 01
			7 02	IRG des revenus fonciers à répartir -Rôles année en c	50% C/500 026 Ligne 7 02
			7 03	IRG des revenus fonciers à répartir -Rôles années an	50% C/500 026 Ligne 7 03
		8		IRG sur plus value des cessions-Droits au comptant	
			8 01	IRG sur plus value des cessions immobilières et droit immobiliers	
			8 02	IRG sur plus value des cessions mobilières (actions et parts sociales)	
			8 03	IRG sur plus value des cessions-Rôles	
				Année en cours	

				Années antérieures	
					TOTAL IRG autres catégories de l'année en cour
					TOTAL IRG autres catégories
	102			**IMPOT SUR LE BENEFICE DES SOCIETES (IBS)**	
		1		IBS Ret/Srce/revenu sociétés non installées en Algérie+IBS PVC des actions et parts sociales sociétés non installées	
		2		IBS autres retenues à la source	
		3		IBS perçu par voie de rôles	
			3 01	Année en cours	
			3 02	Années anterieures	
		4		Acompte provisionels sur l'IBS	
		5		Solde de liquidation	
		6		Minimum d'imposition	
		7		IBS complémentaire-Sociétés de fabrication de tabacs	
					Total IBS année en cour
					TOTAL IB
	103			**Impôt sur la fortune**	70% C/500 026 Ligne 04
	104			**AUTRES CONTRIBUTIONS DIRECTES**	
	105			I.B. Minier (restes à recouvrer)	91% C/500 028 Ligne 04
	106			Pénalité sur le contrôle et la vérification (droits et taxes minières)	**100% C/500 028 Ligne 05**
	107			IFU (Quote-part du Budget de l'Etat)	49% C/500 029 Ligne 01 (101), Ligne 01 (102), Ligne 02 (201) Ligne 02 (202), 49% C/500 029 ligne 3 (301 et 302), ligne 4 (401) et ligne 4 (402) ,100% C/500 029 Ligne 05 (501 et 502)
	108			Produit de la taxe forfaitaire pour conformité fiscale 7%	
	109			**TFP TA**	
		1		Taxe de la formation professionnelle	
		2		Taxe d'apprentissage	
	110			IRG salaires secteur économique	
	TOTAL IRG Salaire Fonction Publique/salaires antérieurs/autres catégories/Salaire sécteur économique				
					TOTAL DU COMPTE 201 001
201 002				**ENREGISTREMENT ET TIMBRE**	
	200			**PRODUIT DE L'ENREGISTREMENT**	
		1		Mutation à titre onéreux d'Immeubles	
		2		Mutation à titre onéreux de Fonds de commerce	
		3		Mutation à titre onéreux de Meubles	
		4		Mutation à titre onéreux de Parts sociales	
		5		Mutation à titre onéreux Sociétés et créances	
		6		Autres(partages,échanges,ect.)	
		7		Droit fixe / demandes d'enregist produit pharm	
		8		Recettes diverses	
		9		Mutation à titre gratuit : Donations	
		10		Mutation à titre gratuit : Successions	
		11		Pénalités	
		12		Recouvrement sur rôles de droits d'enregistrement	

			12 01	Année en cours	
			12 02	Années antérieures	
		13		Droit/déliv-renouv agrémt /bureau de liais non comciale.	
		14		**Taxe sur la publicité foncière/mise en conformité**	
			14 01	Année en cours	
			14 02	Années anterieures	
					Total du Produit de L'Enregistrement de l'année en cours
					TOTAL DU PRODUIT DE L' ENREGISTREMENT
	201			**PRODUIT DU TIMBRE**	
		1		Produit de la débite	
		2		Timbre de dimension	
		3		Timbre sur état	
		4		Timbre sur documents administratifs	
		5		Taxe transac./véh/Auto/occas/eng.roulant T.P	
		6		Registre de commerce	70% C/500 020-ligne 15
		7		Carte d'artisan	
		8		Taxe / titres de voyages internationaux	
		9		Enseignes lumineuses	
		10		Bateaux de plaisances et autres	
		11		Divers	
		12		Timbre gradué attestation Assurance	50% C/500 020 Ligne 03
		13		Vignette Automobile	**70% C/500 020 Ligne 5**
		14		Pénalités du timbre	
		15		Pénalités /Vignette Automobile	
		16		**Recouvrement sur rôles de droits de timbre**	
			16 01	Année en cours	
			16 02	Années antérieures	
		17		Quote-part sur la Taxe des Véhicules Neufs	15% C/500 020 Ligne 13-01
		19		Taxe sur les certificats de qualification et de classification professionnelles	
		20		Timbre sur l'octroi ou le renouvellement de l'agrément mondataire en propriété industrielle	
					Total du Produit du Timbre de l'année en cours
					TOTAL DU PRODUIT DU TIMBRE
					TOTAL DU COMPTE 201.002
201 003				**IMPOTS DIVERS SUR LES AFFAIRES**	
	300	1		**TVA INTERIEURE (DIW)**	
			1 01	TVA DIW droits au comptant	75% C/500 020 Ligne 1 01
			1 02	TVA DIW rôles	75% C/500 020 Ligne 1 01
					Total TVA DIV
		2		**TVA INTERIEURE (DGE)**	
			2 01	TVA Droits comptant	75% C/500 020 Ligne 2 01
			2 02	TVA sur rôle	75% C/500 020 Ligne 2 02
					Total TVA DG
					Total TVA interieur
	303			**Taxe interieur sur la consommation**	
		1		TIC Bières	**100 % C/500 020 Ligne 9-01**
		2		TIC Tabacs	**100 % C/500 020 Ligne 9-02**

					Total TIC
	304	1		Droit de circulation sur les alcools	
		2		Droit de circulation sur les vins	
					Total Droit de circulation
	305	1		Taxe sur les produits pétroliers (TPP)	
	306			**AUTRES**	
		2		Prélèvt/recettes des jeux à gains et de divertissement	**100% C/500 020 Ligne 10**
		4		Taxe sur les huiles, lubrifiants et préparations lubrifiantes	**66%** C/500 020 Ligne 11
		5		Produit de la taxe sur les chargements prépayés	98% C/500 020 Ligne 21
		6		Taxe forfaitaire (3%) sur ventes de tabac	
		7		Taxe de 5% du droit de circulation sur les vins	**100% C/500 020 Ligne 19 - 02**
		8		Taxe sur la consommation des carburants des véhicules et camions à chaque sortie aux frontières du pays	
		9		Quote-part de la taxe additionnelle sur les produits tabagiques	**68% C/500 020 Ligne 07**
		10		Quote-part de la taxe sur le chiffre d'affaires des opérateurs de téléphor	**50% C/500 020 -16**
		11		Quote-part de la taxe de publicité (chiffre d'affaire sur l'activité	**100% C/500 020 - 18**
		12		Quote part de la taxe sur les carburants	**100% 500 020 ligne 6**
					Total autres
	307			**TVA droits au comptant sur produits pétroliers**	
		1		TVA droits au comptant sur produits pétroliers DIW	75% C/500 020 Ligne 1 03
		2		TVA droits au comptant sur produits pétroliers DGE	75% C/500 020 Ligne 2 - 03
					Total TVA droits au comptant sur produits pétroliers
	308	1		Taxe d'efficaté énergétique	90% C/500 020 Ligne 23 - 01
		2		Taxe sur la consommation énergétique	90% C/500 020 Ligne 23 - 02
	309			**Taxes ARPCE**	
		1		taxe/activité des distributeurs en gros de recharges électroniques de	
		2		sur le chiffre d'affaires annuel de l'autorité chargée de la régulation de	
		3		taxe /le chiffre d'affaires des opérateurs titulaires de licences pour	
		4		taxe de 0,5% sur le résultat annuel net des opérateurs titulaires d'autorisations de fournisseurs d'accès internet.	
		5		installées en Algérie d'installations professionnelles permanentes, pour toute opération réalisée à l'importation des biens et services destinés à l'établissement et l'exploitation de réseaux de télécommunications fixe,	
					TOTAL TAXES ARPCE
					TOTAL DU COMPTE 201 00
201 004				**CONTRIBUTIONS INDIRECTES**	
	400			Droits d'essai et de garantie	
	401			Pénalités d'assiette sur I.I.C et T.C.A	
	402	1		Autres Contributions	
		2		Taxe pour usage des appareils de radiodiffusion,de télévision et leurs accessoires.	
					TOTAL DU COMPTE 201004
201 007				**PRODUITS DIVERS DU BUDGET**	
		1		Amendes et condamnations pécuniaires	**100% C/500 006 ligne 01**
		3		Recettes diverses	
		4		**Produit de la taxe de domiciliation bancaire**	
			4 01	**Selon le taux de 4%**	

			402	**Selon le taux de 1%**	
			4 03	**Selon le taux de 0,5%**	
					Total Produit de la taxe de domiciliation bancaire
		5		**Produit des taxes écologiques**	
			5 01	quote-part de la taxe sur activtés polluantes	**100%** C/500 020 Ligne 12-01
			5 02	quote-part/taxe d'incitation au déstockage - déchets industls	**84%** C/500 020 Ligne 12-02
			5 03	quote-part/taxe d'incitation au destockage des déchets issus des soins médicaux et vétérinaires et/ou de la recherche associée	**80%** C/500 020 Ligne 12-03
			5 04	quote-part/taxe complé. sur la pollution atmosph origine indus	**83%** C/500 020 Ligne 12-04
			5 05	quote-part /taxe complem sur les eaux usées industrielles	**50%** C/500 020 Ligne 12-05
			5 06	quote-part/ taxe sur les sacs de plastique	**100 % C/500020 Ligne 12-06**
			5 07	Taxe sur les autorisations d'exportation des déchets spéciaux dangereux	**100% C/500 020 ligne 12 07**
					Total des taxes écologiques
		6		Produit de la Taxe sur les Véhicules de Tourisme des Sociétés	
		7		contribution pour la promotion touristique	
		8		taxe spécifique /octroi-renouv sceau d'Etat (50 000DA)	
		9	9 01	Quote-part de la taxe superficiaire sur produits miniers	30% C/500 028 Ligne 2-01Wilaya;50% C/500 028Ligne2-02ANAM
			9 02	Quote-part de la redevances d'extraction sur produits miniers	80% C/500 028 Ligne 03
			9 03	Quote-part du produit des adjudications des titres miniers	60% C/500 028 Ligne 06
			9 04	Quote-part droit d'établissement d'actes	100% C/500 028 Ligne 1 - 02
		10		Taxe sur les autorisations d'exploitation des nouveaux établissements	100% C/500 020 ligne 24
		11		Taxe sur les agréments des bureaux d'études exerçant dans les domaines de l'environnement	**100% C/500 020 ligne 25**
		12		Taxe sur les poissons importés	55% C/ 500 020 ligne 26
		13		Taxe 5%/Bénéfices net des import-distri -gros des médicts.	**100 % C/500 020 Ligne 17**
					TOTAL DU COMPTE 201.007
				Total fiscalité Ordinaire (BE)	
201 011				**FISCALITE PETROLIERE**	
		1		Redevance	99% C/500 042 Ligne 01 (A)
		2		100% Impôt direct pétrolier (IDP)	100% C/ 500 042 Ligne 02 (B)
		3		Impôt/Rénumération (IR)	100% C/ 500 042 Ligne 03 (C)
		4		Taxe sur le revenu pétrolier (T.R.P)	100% C/ 500 042 Ligne 04 (D)
		5		Taxe sur les profits excéptionnels (T.P.E)	100% C/ 500 042 Ligne 05 (E)
		6		Impots complémentaires sur le revenu (I.C.R)	100% C/ 500 042 Ligne 06 (F)
		7		Taxe supérficiaire	100% C/ 500 042 Ligne 07 (G)
		8		Taxe sur le torchage du gaz	45% C/500 042 Ligne 08(H)
		9		Recouvrements sur rôles de regularisations	100% C/ 500 042 Ligne 09 (I)
		10		Produit du droit de transfert (1%)	100% C/ 500 042 Ligne 10 (J)
					TOTAL DU COMPTE 201.011
					TOTAL DE LA SECTION 1

Section 2 BUDGETS DES COLLECTIVITES LOCALES

402 002	1		**Budgets des Communes**	**Clés d'affectation**

			Taxe sur l'activité professionnelle	
	1	1 01	TAP recouvrée au niveau des DIW autres que les DIW d'Alger	66% C/500 026 Ligne 01 100
		1 02	TAP recouvrée au niveau de la région d'Alger	33% C/500 026 Ligne 01 102
				Total TAP
	2		**Taxe foncière**	**100% C/500 026 Ligne 02**
	3		**EX-Versement forfaitaire**	30% C/500 026 Ligne 03
	4		**Taxe d'enlèvement des ordures ménagères**	**100% C/500 026 Ligne 05**
	5		**Impôt sur la fortune**	30% C/500 026 Ligne 04
	6		**IRG/Revenu foncier**	50% C/ 500 026 Ligne 07
	7		**Taxe sur la valeur ajoutée**	
		7 01	TVA DIW droits au comptant	10% C/500 020 Ligne 1 01
		7 02	TVA DIW Rôles	10% C/500 020 Ligne 1 02
		7 03	TVA Drts au comptant produits pétroliers (DIW)	10% C/500 020 Ligne 1 03
				Total TVA DIW
	8		**Taxe de séjour**	**100 % C/500 026 Ligne 08**
	9		**Taxe annuelle d'habitation**	**100 % C/500 026 Ligne 06**
	10		**Impot Forfaitaire Unique**	
			IFU 5% et 12%, minimum d'imposition et RAR	40,25%C/500 029Ligne01(101), Ligne01(102)et Ligne02(201),Ligne 02(202)
	11		**Taxes écologiques**	
		12 01	Taxe sur les huiles, lubrifiants et préparations lubrifiantes	34% C/ 500 020 Ligne 11
		12 02	Taxe d'incitation au déstockage des déchets industriels	16% C/500 020 Ligne 12 02
		12 03	Taxe d'incitation au destockage des déchets issus des soins médicaux	20% C/500 020 Ligne 12 03
		12 04	Taxe complémentaire sur la pollution atmosphérique d'origine industri	17% C/500 020 Ligne 12 04
		12 05	Taxe complementaire sur les eaux usées industrielles	34% C/500 020 Ligne 12 05
				Total taxes écologiques
				Total budgets des Communes
402 001			***Budgets des Wilayas***	
	1		**Taxe sur l'activité professionnelle**	
		1 01	TAP recouvrée au niveau des DIW autres que les DIW d'Alger	29% C/500 026 Ligne 01 101
		1 02	TAP recouvrée au niveau de la région d'Alger	62% C/500 026 Ligne 01 102
				Total TAP
	2		IFU 5% et 12%, minimum d'imposition et RAR	5% C/500 029 Ligne 01 (A) et 02 (B), 03 et 04
				Total budgets des Wilayas
500 019			**Caisse de solidarité et de garantie des collectivités locales**	
	2		**Taxe sur la valeur ajoutée**	
		2 01	TVA recouvrée au niveau des DIW	15% C/500 020 Ligne01
		2 02	TVA recouvrée au niveau de la DGE	25% C/500 020 Ligne02
				Total TVA CSGCL
	3		**Taxe sur l'activité professionnelle**	
		3 01	TAP recouvrée au niveau des DIW autres que les DIW d'Alger	5% C/500 026 Ligne01 101
		302	TAP recouvrée au niveau de la région d'Alger	5% C/500 026 Ligne02 102
				Total TAP CSGCL
	7		**Ex- Versement forfaitaire**	70% C/500 026 Ligne 03
	10		**Vignettes sur vehicules automobiles**	30% C/500 020 Ligne 05
	11		**Taxe superficiaire**	70% C/500 028 Ligne 2 - 01; 50% C/500 028 Ligne 2- 02
	12		**Redevance d'extraction**	20% C/500 028 Ligne 03

	13		**IB Minier (RAR)**	9% C/500 028 Ligne 04
	14		**Adjudications des titres miniers**	40% C/500 028 Ligne 06
	15		IFU 5% et 12%, minimum d'imposition et RAR	5% C/500 029 Ligne 01 et 02, 5% C/500 029 ligne 3 (302)et ligne 4 (402)
	16		**Droit d'établissement d'actes sur les produits miniers**	**100% C/500 028 Ligne 1 - 01**
	17		**Quote-part de la taxe sur les chargements prépayés**	1% C/500 020 Ligne 21
				Total CSGCL
				Total de la section 2

Section 3 - FONDS SPECIAUX

302 051	**Fonds d'affectation des taxes destinées aux entreprises audiovisuelles**			
302 069	**Fonds de solidarité nationale**			
	1		Quote-part du timbre gradué attestations assurance automobile	50% C/ 500 020 -03
	2		Quote-part de la taxe additionnelle sur les produits tabagiques	5% C/ 500 020 -07
	3		Quote-part de la taxe sur les chargements prépayés	1% C/500 020 Ligne 21
	4		Quote-part du droit de timbre passeport (800DA)	***saisie directe***
				Total 302 069
302 078			**Fonds de Revenu Complémentaire**	100% C/500 020 Ligne 04
302 079			**Fonds national de l'eau potable**	
	1		Redevances dues au titre de la concession de la gestion des distributeur	***saisie directe***
	2		Quote-part de la taxe complementaire sur les eaux usées industrielles	16% C/500 020 Ligne 12 05
				Total 302 079
302 096			**Fonds spécial des urgences médicales**	
	1		Redevance d'inscription des produits pharmaceutiques	***saisie directe***
	2		Quote-part de la taxe additionnelle sur les produits tabagiques	19% C/500 020 Ligne 7
				Total 302 096
302 103			**Fonds de Régulation des Recettes (FRR)**	***saisie directe***
302 122	**1**		Fonds de revenus complémentaires en faveur du personnel des	20% C/500 020 Ligne 15
302 125	**Fonds spécial pour le dévelopement des transports publics**			
	1		Quote-part de la taxe de transactions des véhicules au titre de la première mise à la circulation	85% C/500 020 Ligne 13-01
	2		Produit de la contribution à la charge des concessionnaires	**100% C/500 020 Ligne 13-02**
				Total 302 125
302 131			**Fonds National pour les Energies Renouvlables et de la Cogénération**	
	1		Taxe sur les ventes des produits énergitiques	**100% C/500 020 Ligne 22**
	2		Quote-part de la taxe sur l'efficacité énergétique	10% C/500 020 Ligne 23 - 01
	3		**Quote-part de la taxe sur la consommation énergétique**	10% C/500 020 Ligne 23 - 02
	4		Quote-part de la redevance pétrolière	1% C/500 042 Ligne 1
	5		Quote-part de la taxe sur le torchage du gaz	55% C/500 042 Ligne 8
				Total 302 131
302 138			**Fonds de Lutte Contre le Cancer**	
	1		Quote-part de la taxe additionnelle sur les produits tabagiques	8% C/500 020 Ligne 07
	2		Quote-part de la taxe sur le chiffre d'affaires des operateurs de téléphor	50% C/500 020 Ligne 16

		3		Produit de la taxe de 5% du droit de circulation sur les alcools	**100% C/500 020 Ligne 19 01**
		4		Produit de la taxe/chiffre d'affaires des entreprises de production et d'importation des boissons gazeuses	**100% C/500 020 Ligne 20**
					Total 302 138
302 139				**Fonds National de Développement Agricole**	***saisie directe***
					Total de la section 3

Section 4 Autres : Chambres nationale et de wilayas et prime pour le personnel des enquetes du Commerce					
500 017					
		1		Taxe chambres de commerce et de l'industrie	***100% C/500 020 Ligne 08***
		2		Droit de timbre sur le registre de commerce -CCA et CCI	***10% C/500 020 Ligne 15***
		3		IFU - Chambres de commerce et d'industrie	0,5% C/500 029 Ligne 01 (101), Ligne 01 (102), Ligne 02 (201) Ligne 02 (202), 0,5% C/500 029 ligne 3 (301) et (302), ligne 4 (401) et ligne 4 (402)
					Total CCI
		4		**Chambre locale d'artisant et des métiers (CLAM)**	0,24% C/500 029 Ligne 01 (101), Ligne 01 (102), Ligne 02 (201) Ligne 02 (202), 0,24% C/500 029 ligne 3 (301) et (302), ligne 4 (401) et ligne 4 (402)
		5		**Chambre nationale d'artisant et des métiers (CNAM)**	0,01% C/500 029 Ligne 01 (101), Ligne 01 (102), Ligne 02 (201) Ligne 02 (202), 0,01% C/500 029 ligne 3 (301) et (302), ligne 4 (401) et ligne 4 (402)
		6		**Chambre d'Agriculture**	**100% C/500 020Ligne 14**
		7		**Chambre Algerienne de la Pêche et de l'Aquaculture**	**45% C/500 020 Ligne 26**
		8		**Produit des amendes et saisies des services des enquetes au profit du C/302 122 (FRC COMMERCE)**	**100% C/500 006**
		9		**Recette issues de la liquidation des entreprises publiques (ex-C/302 076)**	**saisie directe**
					Total de la section 4

CUMMUL DES RECOUVREMENTS PAR BUDGET	**Budget**
Section	**à saisir**
1	**Etat**
	Fiscalité ordinaire
	Fiscalité pétrolière
2	**Collectivités locales**
	Communes
	Wilayas
	CSGCL
3	**Fonds spéciaux**
4	**Autres**
Total Général	

CUMUL DES RECOUVREMENTS PAR NATURE D'IMPOTS ET TAXES

Nature des produits	
Impôt sur le revenu global	
Impôt sur le bénifice des sociétés	
Enregistrement et timbre	
Impôts indirects	
Produit divers du Trésor	
Taxe sur la valeur ajoutée	
Taxe sur l'activité professionnelle	
Impôt forfaitaire unique	
Taxe foncière	
Taxe d'enlèvement des ordures ménagères	
Droits et taxes miniers	
Autres	
Fiscalité pétrolière	
Total Général	

Recouvrement sur Rôles, Actions coercitives Dégrèvements et Remboursements TVA

Recouvrement sur Rôles	
Recouvrement global sur Rôles	
dont : Recouvrement forcé	
Les actes de poursuite	
Nombre de Commandements	
Nombre de Calendrier	
Nombre d' ATD	
Nombre de Fermetures provisoires	
Nombre de saisies	
Nombre de Ventes	
Nombre de Dépôts de plaintes	
Les Dégrèvements fiscaux et les Remboursements de la TVA	
Montant des Dégrèvements fiscaux prononcés	
Montant des Remboursements de la TVA accordés	

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F ***00051609646018***

Désignation de l'entreprise : CEGEDIS PHARMA SPA

Groupe Hydra Pharm

Activité ***Vente en Gros de Produits Pharmaceutiques et Parapharmaceutiques***

Adresse ***28, 29 & 36 Zone des activités El Alia, Bab Ezzouar, ALGER***

Exrercice	***31/12/2020***

13/ Taxe sur l'activité professionnelle :

Lieu de payement de la TAP	Chiffre d'affaires imposable Par commune	Chiffre d'affaires exonéré	TAP acquittée
BAB EZZOUAR	2 573 704 080	893 606 178	36 031 859
T O T A L	**2 573 704 080**	**893 606 178**	**36 031 859**

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F ***00051609646018***

Désignation de l'entreprise : CEGEDIS PHARMA SPA

Groupe Hydra Pharm

Activité ***Vente en Gros de Produits Pharmaceutiques et Parapharmaceutiques***

Adresse ***28, 29 & 36 Zone des activités El Alia, Bab Ezzouar, ALGER***

Exrercice	***31/12/2021***

13/ Taxe sur l'activité professionnelle :

Lieu de payement de la TAP	Chiffre d'affaires imposable Par commune	Chiffre d'affaires exonéré	TAP acquittée
BAB EZZOUAR	1 302 591 673	1 179 644 905	26 051 835
T O T A L	**1 302 591 673**	**1 179 644 905**	**26 051 835**

الملحق رقم 04

CEGEDIS PHARMA
HYDRAPHARM
GROUP

BULLETIN DE PAIE

Période du 01/12/20 **au** 31/12/20
Paiement par Virement

N° d'Adhérant CNAS : 16 394 311 62

N° Sécurité Sociale : [redacted]
Date d'embauche : [redacted]
Poste : [redacted]
Service : [redacted]
Département : [redacted]
N° Compte : [redacted]

Matricule : [redacted]
Nom & Prénom : [redacted]
Siutation familiale : Marié(e)
Adresse : [redacted]
Alger

N°	Désignation	Nombre	Base	Part salariale			Part patronale	
				Taux	Gain	Retenue	Taux	Retenue
10	Salaire de base				14500,00			
270	Indemnité Travail Posté		2500,00	100,000	2500,00			
340	Indemnité de Nuisance		4000,00	100,000	4000,00			
380	Indemnité d'Astreinte		1500,00	100,000	1500,00			
	Total Brut				22500,00			
537	Retenue SS CEGEDIS		22500,00	9,000		2025,00	26,000	5850,00
	Total Cotisations					2025,00		5850,00
600	Indemnité de Panier	22,00	450,00		9900,00			
620	Indemnité de Transport				2600,00			
790	Base Imposable Barème				32975,00			
800	Retenue IRG					2377,00		

Compteurs	Pris	Restant	Acquis
Congés	0,000	15,000	15,000
Repos compensateur	0,000	0,000	0,000

Dates de congés

Du	Au
Du	Au
Du	Au

NET A PAYER
30 598,00

Pour vous aider à faire valoir vos droits, conservez ce bulletin de paie sans limitation de durée.

الملحق رقم 05

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE LA FORMATION ET DE L'ENSEIGNEMENT PROFESSIONNELS

DIRECTION DE LA FORMATION ET DE L'ENSEIGENEMNT PROFESSIONNELS DE LA WILAYA D'ALGER

N°247 /2020

ATTESTATION JUSTIFIANT L'EFFORT DE FORMATION PROFESSIONNELLE CONTINUE

Vu la demande formulée par CEGEDIS PHARMA SPA

En date du 07/01/2021

Vu le procès verbal de la commission spécialisée chargée de l'examen des demandes de détermination du taux de la taxe de la formation professionnelle continue.

Le Directeur de la formation et de l'Enseignement Professionnels , atteste que le taux de la taxe de formation professionnelle continue au titre de la période du 01/01/2020 au 31/12/2020

est de 431 585,53 DA , soit un taux de : 0,94%

Quatre Cent Trente Un Mille Cinq Cent Quatre-vingt Cinq Dinars et Cinquante Trois Centimes

Cette attestation est délivrée en double exemplaire pour servir et valoir ce que de droit .

Fait à Alger Le 09/02/2021

Cachet et signature

الآمر بالصرف المكلف بتسيير الشؤون الإدارية

تابع للملحق رقم 05

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE LA FORMATION ET DE L'ENSEIGNEMENT PROFESSIONNELS

DIRECTION DE LA FORMATION ET DE L'ENSEIGENEMNT PROFESSIONNELS DE LA WILAYA D'ALGER

N°248/2020

ATTESTATION JUSTIFIANT L'EFFORT DE FORMATION PAR APPRENTISSAGE

Vu la demande formulée par CEGEDIS PHARMA SPA

En date du 07/01/2021

Vu le procès verbal de la commission spécialisée chargée de l'examen des demandes de détermination du taux de la taxe d'apprentissage.

Le Directeur de la formation et de l'Enseignement Professionnels , atteste que le taux de la taxe d'apprentissage au titre de la période du 01/01/2020 au 31/12/2020

est de 88 025,53 DA , soit un taux de : 0,19%

Quatre-vingt Huit Mille Vingt Cinq Dinars et Cinquante Trois Centimes

Cette attestation est délivrée en double exemplaire pour servir et valoir ce que de droit .

Fait à Alger Le 09/02/2021

Cachet et signature

الآمر بالصرف لتسيير الشؤون الإدارية

مزاوز محمد رضا

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000516096946018

Désignation de l'entreprise : CEGEDIS PHARMA SPA

Groupe Hydra Pharm

Activité *Vente en Gros de Produits Pharmaceutiques et Parapharmaceutiques*

Adresse : *28, 29 & 36 Zone des activités El Alia, Bab Ezzouar, ALGER*

Exercice	31/12/2020

BILAN (ACTIF)

CEGEDIS PHARMA SPA Zone des Activités El Alia n° 28, 29 et 36 Bab Ezzouar-Alger -09-

Série G, n°2 (2010)

ACTIF	2020			2019
	Montants Bruts	Amortissements provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	2 500 293	1 232 143	1 268 150	191 317
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments	29 588 728	8 128 953	21 459 774	32 588 726
Autres immobilisations corporelles	28 814 993	16 827 396	11 987 597	14 928 879
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours	1 731 951		1 731 951	2 203 776
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	2 642 259		2 642 259	2 642 259
Impôts différés actif	46 052 095		46 052 095	17 979 648
TOTAL ACTIF NON COURANT	111 330 318	26 188 492	85 141 826	70 534 604
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	669 808 783	92 338 225	577 470 558	402 708 325
Créances et emplois assimilés				
Clients	1 467 767 605	194 714 969	1 273 052 636	3 110 885 565
Autres débiteurs	639 637 798		639 637 798	826 965 490
Impôts et assimilés	7 040 526		7 040 526	1 072 237
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	10 702 667		10 702 667	138 192 162
TOTAL ACTIF COURANT	2 794 957 379	287 053 194	2 507 904 185	4 479 823 779
TOTAL GENERAL ACTIF	2 906 287 697	313 241 686	2 593 046 011	4 550 358 383

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000516096946018

Désignation de l'entreprise : CEGEDIS PHARMA SPA

Groupe Hydra Pharm

Activité *Vente en Gros de Produits Pharmaceutiques et Parapharmaceutiques*

Adresse *28, 29 & 36 Zone des activités El Alia, Bab Ezzouar, ALGER*

Exercice	31/12/2020

21 JUIN 2021

CEGEDIS PHARMA SPA Zone des Activités El Alia n° 28, 29 et 36 Bab Ezzouar-Alger -09- RC : 05 B 0969460

BILAN (PASSIF)

PASSIF	2020	2019
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis	100 000 000	100 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	234 575 200	93 551 533
Ecarts de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	48 501 667	141 023 667
Autres capitaux propres I Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**383 076 867**	**334 575 200**
PASSIFS NON-COURANTS :		
Emprunts et dettes financières	9 850 140	16 434 227
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	**9 850 140**	**16 434 227**
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 403 706 984	2 984 144 679
Impôts	4 665 191	52 243 093
Autres dettes	77 654 492	114 060 172
Trésorerie Passif	714 092 338	1 048 901 012
TOTAL III	**2 200 119 005**	**4 199 348 955**
TOTAL PASSIF (I+II+III)	**2 593 046 011**	**4 550 358 383**

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

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000516096946018

Désignation de l'entreprise : CEGEDIS PHARMA SPA
Groupe Hydra Pharm
Activité *Vente en Gros de Produits Pharmaceutiques et Parapharmaceutiques*
Adresse *28, 29 & 36 Zone des activités El Alia, Bab Ezzouar, ALGER*

21 JUIN 2021

CEGEDIS PHARMA SPA
Zone des Activités
El Alia
n° 28, 29 et 36
Bab Ezzouar-Alger
-09-
RC : 05 B 0969460

Exrercice	31/12/2020

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	2020 DEBIT (en Dinars)	2020 CREDIT (en Dinars)	2019 DEBIT (en Dinars)	2019 CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		4 239 953 139		7 629 146 743
Produits fabriqués				
Production vendue Prestations de services				
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés	802 692 277		1 803 103 026	
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes	-	**3 437 260 862**	-	**5 826 043 718**
Production stockée ou déstockée	-	-	-	-
Production immobilisée	-	-	-	-
Subventions d'exploitation	-	-	-	-
I-Production de l'exercice	-	**3 437 260 862**	-	**5 826 043 718**
Achats de marchandises vendues	3 801 784 195		7 050 701 063	
Matières premières				
Autres approvisionnements	2 452 210		4 291 647	
Variations des stocks		244 093 771		46 312 633
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	1 506 701		3 806 031	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats		620 200 314		1 645 013 082
Services extérieurs : Sous-traitance générale	17 109 223		21 040 275	
Services extérieurs : Locations	33 628 476		34 591 114	
Services extérieurs : Entretien, réparations et maintenance	1 995 852		5 468 049	
Services extérieurs : Primes d'assurances	19 321 625		25 033 173	
Services extérieurs : Personnel extérieur à l'entreprise	4 590 607		4 795 830,85	
Services extérieurs : Rémunération d'intermédiaires et honoraires	1 046 375		1 774 089	
Services extérieurs : Publicité	112 461		1 427 767	
Services extérieurs : Déplacements, missions et réceptions	524 439		1 124 427	
Autres services	13 955 914		11 405 253	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs		9 659,25	-	2 874,50
II-Consommations de l'exercice	**3 033 724 334**		**5 474 130 129**	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)	-	**403 536 528**	-	**351 913 589**
Charges de personnel	*58 436 011*		59 848 812	
Impôts et taxes et versements assimilés	*36 800 866*		64 325 628	
IV-Excédent brut d'exploitation	-	**308 299 652**	-	**227 739 149**

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000516096946018

Désignation de l'entreprise : CEGEDIS PHARMA SPA
Groupe Hydra Pharm
Activité *Vente en Gros de Produits Pharmaceutiques et Parapharmaceutiques*
Adresse *28, 29 & 36 Zone des activités El Alia, Bab Ezzouar, ALGER*

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres produits opérationnels		764 339		17 709
Autres charges opérationnelles	1 414 569		15 991 324	
Dotations aux amortissements	*16 422 074*		*7 991 555*	
Provision				
Pertes de valeur	*287 053 194*		*101 475 035*	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		101 475 035		132 315 790
V-Résultat opérationnel	-	**105 649 190**	-	**234 614 733**
Produits financiers		10 281 618		189 726
Charges financières	50 607 427		44 220 351	
VI-Résultat financier	**40 325 809**		**44 030 625**	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	-	**65 323 381**	-	**190 584 108**
Eléments extraordinaires (produits) (*)	-	-	-	-
Eléments extraordinaires (Charges) (*)	-	-	-	-
VIII-Résultat extraordinaire	-	-	-	-
Impôts exigibles sur résultats	44 894 162		56 833 641	
Impôts différés (variations) sur résultats		28 072 447		7 273 199,71
IX - RESULTAT NET DE LOEXERCICE	-	**48 501 667**	-	**141 023 667**

(*) À détailler sur état annexe à joindre.

CEGEDIS PHARMA SPA
Zone des Activités
El Alia
n° 28, 29 et 36
Bab Ezzouar-Alger
-09-
RC : 05 B 0969460

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

DGI

Centre des Impôts de

DGI

Direction des Grandes entreprises

Avis à payer

Le: 20.01.2020 16:51:43

NIF: 000516096946018000000

Nom/Raison Sociale: SPA CEGEDIS PHARMA EX ABC COS

Adresse: 10 RUE IBRAHIM HADJERES BENI MESSOUS ALGER / 16047 DEL **Périmètre:**

Déclaration: 100001785258 **Période du:** 01.11.2019 **au:** 30.11.2019

Code	Principal déclaration	Montant Pénalité
IRG: Salaires	767 093,00	0,00
Penalité d'Assiete 10% IRG	0,00	76 709,00
Penalité de Recouvrement 13% IRG	0,00	109 694,00
Total:		***953 496,00***

Cordialement

Direction Générale des Impots

Cette déclaration pourrait avoir des pénalités qui uniquement pourront être calculées lors du paiement.

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F ***00051609646018***

Désignation de l'entreprise : CEGEDIS PHARMA SPA
Groupe Hydra Pharm
Activité ***Vente en Gros de Produits Pharmaceutiques et Parapharmaceutiques***
Adresse ***28, 29 & 36 Zone des activités El Alia, Bab Ezzouar, ALGER***

Exrercice	***31/12/2020***

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice**	48 501 666,71
	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		668 680
Provisions non déductibles		158 033 042
Amortissements non déductibles		-
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		-
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		3 049 817
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		689 092
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	44 894 162
	Impôt différé (variation)	-28 072 447
Pertes de valeurs non déductibles		-
Amendes et pénalités		186 404
Autres réintégrations		19 657 754
	Total des réintégrations	**199 106 502**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		-
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		-
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		-
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		-
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		5 785 825
Complément d'amortissements		-
Autres déductions		69 152 491
	Total des déductions	**74 938 316**
IV. Déficits antérieurs à déduire		
Déficit de l'année 2016		-
Déficit de l'année 2017		-
Déficit de l'année 2018		-
Déficit de l'année 2019		-
	Total des déficits à déduire	-
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	**172 669 853**
	Déficit	-

الملحق رقم 09

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE LA FORMATION ET DE L'ENSEIGNEMENT PROFESSIONNELS

DIRECTION DE LA FORMATION ET DE L'ENSEIGENEMNT PROFESSIONNELS DE LA WILAYA D'ALGER

N°: 564121.

ATTESTATION JUSTIFIANT L'EFFORT DE FORMATION PROFESSIONNELLE CONTINUE

Vu la demande formulée par CEGEDIS

En date du 18/07/2021

Vu le procès verbal de la commission spécialisée chargée de l'examen des demandes de détermination du taux de la taxe de la formation professionnelle continue.

Le Directeur de la formation et de l'Enseignement Professionnels , atteste que le taux de la taxe de formation professionnelle continue au titre de la période du 01/01/2021 au 30/06/2021

est de 0,00 DA , soit un taux de : 0,00%

Dinars

Cette attestation est délivrée en double exemplaire pour servir et valoir ce que de droit .

Fait à Alger Le 08/08/2021

Cachet et signature

مدير التكوين و التعليم المهنيين
لولاية الجزائر

عبد القادر طويل

وزارة التكوين و التعليم المهنيين
مديرية التكوين و التعليم المهنيين لولاية الجزائر

تابع للملحق 09

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE LA FORMATION ET DE L'ENSEIGNEMENT PROFESSIONNELS

DIRECTION DE LA FORMATION ET DE L'ENSEIGENEMNT PROFESSIONNELS DE LA WILAYA D'ALGER

N°: 564121.

ATTESTATION JUSTIFIANT L'EFFORT DE FORMATION PAR APPRENTISSAGE

Vu la demande formulée par CEGEDIS

En date du 18/07/2021

Vu le procès verbal de la commission spécialisée chargée de l'examen des demandes de détermination du taux de la taxe d'apprentissage.

Le Directeur de la formation et de l'Enseignement Professionnels , atteste que le taux de la taxe d'apprentissage au titre de la période du 01/01/2021 au 30/06/2021

est de 64 533,78 DA , soit un taux de : 0,26%

Soixante Quatre Mille Cinq Cent Trente Trois Dinars et Soixante Dix Huit Centimes

Cette attestation est délivrée en double exemplaire pour servir et valoir ce que de droit .

Fait à Alger Le 08/08/2021

Cachet et signature

مديرية التكوين و التعليم المهنيين لولاية الجزائر

مدير التكوين و التعليم المهنيين
لولاية الجزائر

عبد القادر طويل

تابع للملحق 09

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE LA FORMATION ET DE L'ENSEIGNEMENT PROFESSIONNELS

DIRECTION DE LA FORMATION ET DE L'ENSEIGENEMNT PROFESSIONNELS DE LA WILAYA D'ALGER

48M 2021

ATTESTATION JUSTIFIANT L'EFFORT DE FORMATION PROFESSIONNELLE CONTINUE

Vu la demande formulée par CEGEDIS

En date du 10/01/2022

Vu le procès verbal de la commission spécialisée chargée de l'examen des demandes de détermination du taux de la taxe de la formation professionnelle continue.

Le Directeur de la formation et de l'Enseignement Professionnels , atteste que le taux de la taxe de formation professionnelle continue au titre de la période du 01/07/2021 au 31/12/2021

est de 0,00 DA , soit un taux de : 0,00%

Dinars

Cette attestation est délivrée en double exemplaire pour servir et valoir ce que de droit .

Fait à Alger Le 09/02/2022

مدير التكوين و التعليم المهنيين
لولاية الجزائر

Cachet et signature

عبد القادر طويل

وزارة التكوين والتعليم المهنيين
مديرية التكوين والتعليم المهنيين

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE LA FORMATION ET DE L'ENSEIGNEMENT PROFESSIONNELS

DIRECTION DE LA FORMATION ET DE L'ENSEIGENEMNT PROFESSIONNELS DE LA WILAYA D'ALGER

482/2021

ATTESTATION JUSTIFIANT L'EFFORT DE FORMATION PAR APPRENTISSAGE

Vu la demande formulée par CEGEDIS

En date du 10/01/2022

Vu le procès verbal de la commission spécialisée chargée de l'examen des demandes de détermination du taux de la taxe d'apprentissage.

Le Directeur de la formation et de l'Enseignement Professionnels , atteste que le taux de la taxe d'apprentissage au titre de la période du 01/07/2021 au 31/12/2021

est de 25 300,57 DA , soit un taux de : 0,11%

Vingt Cinq Mille Trois Cent Dinars et Cinquante Sept Centimes

Cette attestation est délivrée en double exemplaire pour servir et valoir ce que de droit .

Fait à Alger Le 09/02/2022

Cachet et signature

مدير التكوين و التعليم المهنيين
لولاية الجزائر
عبد القادر طويل

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000516096946018

Désignation de l'entreprise : CEGEDIS PHARMA SPA

Groupe Hydra Pharm

Activité *Vente en Gros de Produits Pharmaceutiques et Parapharmaceutiques*

Adresse : *28, 29 & 36 Zone des activités El Alia, Bab Ezzouar, ALGER*

Exercice	31/12/2021

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2010)

ACTIF	2021			2020
	Montants Bruts	Amortissements provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	4 232 244	2 428 460	1 803 783	1 268 150
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments	29 640 645	11 089 556	18 551 088	21 459 774
Autres immobilisations corporelles	27 904 058	19 153 273	8 750 785	11 987 597
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				1 731 951
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	2 600 000		2 600 000	2 642 259
Impôts différés actif	60 759 671		60 759 671	46 052 095
TOTAL ACTIF NON COURANT	125 136 617	32 671 290	92 465 327	85 141 826
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	534 996 332	160 168 536	374 827 796	577 470 558
Créances et emplois assimilés				
Clients	1 500 273 936	242 682 049	1 257 591 887	1 273 052 636
Autres débiteurs	511 789 605		511 789 605	639 637 798
Impôts et assimilés	2 308 425		2 308 425	7 040 526
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	10 885 318		10 885 318	10 702 667
TOTAL ACTIF COURANT	2 560 253 617	402 850 585	2 157 403 032	2 507 904 185
TOTAL GENERAL ACTIF	2 685 390 235	435 521 875	2 249 868 359	2 593 046 011

30 MAI 2022

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000516096946018

Désignation de l'entreprise : CEGEDIS PHARMA SPA

Groupe Hydra Pharm

Activité *Vente en Gros de Produits Pharmaceutiques et Parapharmaceutiques*

Adresse *28, 29 & 36 Zone des activités El Alia, Bab Ezzouar, ALGER*

Exercice	*31/12/2021*

BILAN (PASSIF)

PASSIF	2021	2020
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis	100 000 000	100 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	283 076 867	234 575 200
Ecarts de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	50 195 765	48 501 667
Autres capitaux propres I Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**433 272 632**	**383 076 867**
PASSIFS NON-COURANTS :		
Emprunts et dettes financières	2 878 384	9 850 140
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	**2 878 384**	**9 850 140**
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 138 465 330	1 403 706 984
Impôts	1 745 681	4 665 191
Autres dettes	42 074 274	77 654 492
Trésorerie Passif	631 432 058	714 092 338
TOTAL III	**1 813 717 343**	**2 200 119 005**
TOTAL PASSIF (I+II+III)	**2 249 868 359**	**2 593 046 011**

30 MAI 2022

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

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000516096946018

Désignation de l'entreprise : CEGEDIS PHARMA SPA
Groupe Hydra Pharm
Activité *Vente en Gros de Produits Pharmaceutiques et Parapharmaceutiques*
Adresse *28, 29 & 36 Zone des activités El Alia, Bab Ezzouar, ALGER*

Exrercice	31/12/2021

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	2021 DEBIT (en Dinars)	2021 CREDIT (en Dinars)	2020 DEBIT (en Dinars)	2020 CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		3 387 036 543		4 239 953 139
Production vendue : Produits fabriqués				
Production vendue : Prestations de services				
Production vendue : Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés	313 365 895		802 692 277	
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes	-	**3 073 670 648**	-	**3 437 260 862**
Production stockée ou déstockée	-	-	-	-
Production immobilisée	-	-	-	-
Subventions d'exploitation	-	-	-	-
I-Production de l'exercice	-	**3 073 670 648**	-	**3 437 260 862**
Achats de marchandises vendues	2 851 705 245		3 801 784 195	
Matières premières				
Autres approvisionnements	1 076 865		2 452 210	
Variations des stocks	134 812 451			244 093 771
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	1 393 208		1 506 701	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats		339 427 294		620 200 314
Services extérieurs : Sous-traitance générale	10 290 339		17 109 223	
Services extérieurs : Locations	32 734 258		33 628 476	
Services extérieurs : Entretien, réparations et maintenance	1 952 097		1 995 852	
Services extérieurs : Primes d'assurances	9 605 506		19 321 625	
Services extérieurs : Personnel extérieur à l'entreprise	2 713 264		4 590 607	
Services extérieurs : Rémunération d'intermédiaires et honoraires	1 003 733		1 046 375	
Services extérieurs : Publicité	305 719		112 461	
Services extérieurs : Déplacements, missions et réceptions	234 920		524 439	
Autres services	11 301 220		13 955 914	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				9 659,25
II-Consommations de l'exercice	**2 719 701 532**		**3 033 724 334**	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)	-	**353 969 116**	-	**403 536 528**
Charges de personnel	*57 723 350*		*58 436 011*	
Impôts et taxes et versements assimilés	*26 116 434*		*36 800 866*	
IV-Excédent brut d'exploitation	-	**270 129 332**	-	**308 299 652**

30 MAI 2022

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000516096946018

Désignation de l'entreprise : CEGEDIS PHARMA SPA
Groupe Hydra Pharm
Activité *Vente en Gros de Produits Pharmaceutiques et Parapharmaceutiques*
Adresse *28, 29 & 36 Zone des activités El Alia, Bab Ezzouar, ALGER*

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres produits opérationnels		2 120 965		764 339
Autres charges opérationnelles	23 169 182		1 414 569	
Dotations aux amortissements	*8 259 256*		*16 422 074*	
Provision				
Pertes de valeur	*402 850 585*		*287 053 194*	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		287 053 194		101 475 035
V-Résultat opérationnel	**-**	**125 024 468**	**-**	**105 649 190**
Produits financiers		12 438 044		10 281 618
Charges financières	62 584 123		50 607 427	
VI-Résultat financier	**50 146 079**		**40 325 809**	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	**-**	**74 878 389**	**-**	**65 323 381**
Eléments extraordinaires (produits) (*)	-	-	-	-
Eléments extraordinaires (Charges) (*)	-	-	-	-
VIII-Résultat extraordinaire	**-**	**-**	**-**	**-**
Impôts exigibles sur résultats	39 390 200		44 894 162	
Impôts différés (variations) sur résultats		14 707 576		28 072 447
IX - RESULTAT NET DE LOEXERCICE	**-**	**50 195 765**	**-**	**48 501 667**

(*) À détailler sur état annexe à joindre.

30 MAI 2022

CEGEDIS PHARMA SPA
Zone des Activités El Alia n° 28, 29 et 36 Bab Ezzouar-Alger -09-

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F *00051609646018*

Désignation de l'entreprise : CEGEDIS PHARMA SPA
Groupe Hydra Pharm
Activité *Vente en Gros de Produits Pharmaceutiques et Parapharmaceutiques*
Adresse *28, 29 & 36 Zone des activités El Alia, Bab Ezzouar, ALGER*

Exrercice	*31/12/2021*

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice**	50 195 765,02
	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		93 661
Provisions non déductibles		217 803 010
Amortissements non déductibles		-
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		-
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		3 426 410
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		-
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	39 390 200
	Impôt différé (variation)	-14 707 576
Pertes de valeurs non déductibles		-
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations		38 527 057
	Total des réintégrations	**284 532 761**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		-
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		-
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		-
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		-
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		6 104 316
Complément d'amortissements		-
Autres déductions		177 123 442
	Total des déductions	**183 227 759**
IV. Déficits antérieurs à déduire		
Déficit de l'année 2016		-
Déficit de l'année 2017		-
Déficit de l'année 2018		-
Déficit de l'année 2019		-
	Total des déficits à déduire	-
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	**151 500 767**
	Déficit	-

30 MAI 2022