الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمية في شعبة علوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية المؤسسة

بعنوان :

أليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

دراسة ملف لمؤسسة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

من إعداد الطالب:

سعيد إبراهيم

تحت إشراف الأستاذ:

أ /هندي كريم

اسم ولقب الاستاذ	الصفة	الرتبة	الجامعة الأصلية
د.عجيلة محمد	رئيسا	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة غرداية
أ. هندي كريم	مشرفا	أستاذ محاضر قسم ب	جامعة غرداية
د.بن نوي مصطفى	ممتحنا	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة غرداية
د.شرع يوسف	ممتحنا	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة غرداية

السنة الجامعية

2017-2016

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمية في شعبة علوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية المؤسسة

بعنوان :

أليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

دراسة ملف لمؤسسة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

من إعداد الطالب:

سعيد إبراهيم

تحت إشراف الأستاذ:

أ /هندي كريم

اسم ولقب الاستاذ	الصفة	الرتبة	الجامعة الأصلية
د.عجيلة محمد	رئيسا	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة غرداية
أ. هندي كريم	مشرفا	أستاذ محاضر قسم ب	جامعة غرداية
د.بن نوي مصطفى	ممتحنا	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة غرداية
د.شرع يوسف	ممتحنا	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة غرداية

السنة الجامعية

2017-2016

الإهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى كل من:

إلى منبع الحنان والعطاء بدون مقابل الغالية أمي ثم أمي ثم أمي

إلى روح أبي رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه

إلى من أكملت معها نصف ديني زوجتي

إلى زينة الحياة الدنيا ابني سليمان

إلى إخواني و أخوتي كل واحد بسمه

إلى كل أستاذ سهر من أجل أن ينير عقولنا وأصدقائي وزملائي

شكر وتقدير

إن الحمد لله وحده، نحمده ونشكره وبه نستعين على قضاء حوائجنا، ومنها هذا البحث المتواضع.

أتقدم بالشكر الجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي الفاضل :هندي كريم على صبره معنى والشكر موصول إلى كل أساتذة القسم المالية والمحاسبة وخاصة رئيسه الفاضل الأستاذ رواني بوحفص .

وأشكر جزيل الشكر كل من السادة الخبيرين المحاسبيين

بن يحي علي و عيسى باسعيد بن باكه والسيد بهون محمد على تقديمهم يد المساعدة وإلى السادة :علواني سليمان، بهدي باحمد، داودي ابراهيم ،عمال بمديرية الضرائب لولاية غرداية

الملخص :

مع تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي أصبح على المؤسسة الوفاء بالمتطلبات المصاحبة لتطبيقه وبالأخص تحضير كشوف مالية تعبر عن الصورة الصادقة لها وتقدم معلومات تساعد في ترشيد اتخاذ القرارات خصوصا بالنسبة للمستثمرين ، لكن قبل ذلك فإنها تبقى ملزمة بأداء التزاماتها تجاه الدولة ممثلة في مختلف الضرائب والرسوم ، لذا فهي ملزمة بأن تحدد النتيجة الجبائية على قاعدة النتيجة المحاسبة مع مواكبة للتغيرات الحاصلة في النظام الجبائي نتيجة محاولة تكييفه مع القواعد المحاسبية ، ويمكن حصر عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في محورين أساسيين :

الحفاظ على حيادية الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لنشاط المؤسسة من خلال قاعدة الخصم ، التسويات ، التعويض والتصريح

إجراء الانتقال من خلال التعديلات الجبائية بتكييف مكونات النتيجة المحاسبية مع التشريع الجبائي الساري .

هذان المحوران يمكن من خلالهما الحكم على جودة التسيير الجبائي في المؤسسة

الكلمات المفتاحية :

المؤسسة الاقتصادية ، النظام المحاسبي المالي ، الكشوف المالية ، النتيجة المحاسبة ، النتيجة الجبائية ،التسيير الجبائي.

Résumé :

Depuis l'adoption du nouveau système comptable financier par l'Algérie, l'entreprise est appelée satisfaire les exigences liées à l'exécution de ce système notamment la préparation des états financiers qui retracent fidèlement l'activité de l'entreprise ;et fournissent l'information que aide à la rationalisation de la prise des décisions .pour les investisseurs،mais avant ce qui précède ,l'entreprise doit respecter ces obligations envers l'Etat, par l'aquittement de ces droits :Impôts taxes . Dons elle est dans l'obligation de déterminer. Le résultat fiscal. Sur la base de son résultat comptable suivant les normes comptable précisées. au premier lieu, en même temps elle est obligée de s'acquitter de l'entreprise qui doit calculer le résultat comptable à partir des règles comptables pour l'adapter à la législation fiscale en vigueur , ainsi elle obtiendra le résultat fiscale considéré comme assiette de l'impôt sur les bénéfices, et pour que ce résultat exprime la capacité contributive réelle du redevable. Donc le passage du résultat comptable au résultat fiscal exige :

-le bon traitement de la tva qui assure sa neutralité vis à vis l'activité de l'entreprise.

-le passage du résultat comptable au résultat fiscal étend s'adaptant avec ces deux axes peuvent concrétiser une bonne gestion fiscale.

Mots clés :

Entreprise économique, système comptable financier, états financier, résultat comptable, Gestion fiscale, résultat fiscal.

فهرس المحتويات:

الإهداء ..... ERREUR ! SIGNET NON DEFINI.

شكر وتقدير **4**

الملخص : ..... **v**

RESUME: ..... **VI**

مقدمة عامة:: ..... **ب**

الإطار المفاهيمي للدراسة **1**

المبحث الأول: مفاهيم حول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلي النتيجة الجبائية وفق SCF 3

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي *3*

الفرع الأول: القانون 07 -11المتضمن النظام المحاسبي المالي 7

الفرع الثاني: الكشوفات المالية 11

المطلب الثاني: العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية *13*

الفرع الأول: النتيجة المحاسبية 14

الفرع الثاني: النتيجة الجبائية 16

الفرع الثالث: العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية 17

المطلب الثالث: أليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلي النتيجة الجبائية وفق SCF *19*

الفرع الأول: التكاليف المرفوضة 22

الفرع الثاني: الاعفاءات والتخفيضات 24

المبحث الثاني: الدراسات السابقة 28

المطلب الأول :دراسات سابقة *28*

دراسة حالة **32**

المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية غرداية *34*

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية غرداية 36

المبحث االثاني :تحديد النتيجة المحاسبية 38

المطلب االثاني : ميزان المراجعة المؤقتة *39*

الفرع الأول: تسوية العمليات العالقة 42

الفرع الثاني : تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق كشف حساب النتيجة 53

المطلب الثالث :تحديد النتيجة الجبائية *58*

الفرع الأول : المعالجة الجبائية للأعباء والنواتج 58

الفرع الثاني : تحديد النتيجة الجبائية 65

المبحث الثالث: الكشوفات المالية النهائية 69

المطلب الأول: الميزانية *69*

المطلب الثاني: كشف حساب النتيجة *73*

الخاتمة العامة **78**

قائمة الجداول:

الجدول رقم01:الاختلافات بين النموذج المحاسبي الأوروبي والأنجلو كسوني..... 4

الجدول رقم 2: الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي..... 27

جدول رقم 3 :يوضح عدد المفتشيات والقباضات على مستوى ولاية غرداية..... 38

الجدول4: ميزان المراجعة المؤقت..... 39

الجدول 5:كشف حساب النتيجة..... 53

الجدول 6 : كشف حساب النتيجة المحاسبية (دون تصنيف)..... 56

الجدول رقم7 : النواتج الغير خاضعة..... 58

الجدول 8: الأعباء الغير قابلة للتخفيض..... 59

الجدول9: الفروق المؤقتة..... 59

الجدول رقم10: ملخص الحساب النتيجة الجبائية..... 60

الجدول11:حساب النتيجة الجبائية عن طريق الجدول رقم 09..... 65

الجدول 12:كشف العناصر المدمجة الأخرى..... 68

الجدول 13: كشف العناصر القابلة للتخفيض الأخرى..... 68

الجدول 14:الميزانية جانب الأصول..... 69

الجدول 15:الميزانية جانب الخصوم..... 71

الجدول 16:كشف حساب النتيجة..... 73

فهرس الأشكال:

الشكل 1: خيارات الإصلاح لنظام المحاسبي المالي 6
الشكل 2: القوائم المالية كمخرجات لنظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة..... 11
الشكل3: العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية 18
الشكل رقم 4:الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية غرداية..... 36

قائمة الملاحق:

الملحق رقم 01:الميزانية..... 87
الملحق رقم: 02 كشف حساب النتيجة حسب الوظيفة 89
الملحق رقم03 : كشف حساب النتيجة حسب الطبيعة..... 90
الملحق رقم 04: جدول التدفقات الخزينة(الطريقة المباشرة) 91
الملحق رقم 05: جدول التدفقات الخزينة(الطريقة الغير المباشرة) 92
الملحق رقم06:جدول تغيرات الأموال الخاصة..... 93
الملحق رقم07:جدول حساب النتيجة الجبائية(الجدول رقم09) 94

قائمة الاختصارات و الرموز

الرمز	الدلالة
SCF	النظام المحاسبي المالي
PCN	المخطط المحاسبي الوطني
PCG	المخطط المحاسبي العام
TVA	الرسم على القيم المضافة
IBS	الضريبة على ارباح الشركات
ANSEG	الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب
IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IAS	المعايير المحاسبة الدولية
IFRS	معايير التقارير المالية الدولية
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
VA	القيمة المضافة
DT	حقوق الطابع

مقدمة عامة

مقدمة عامة::

توطئة:

ادى الاصلاح المحاسبي في الجزائر الى تغيرات جوهرية في النظام المحاسبي وضع المؤسسة امام تحديات جديدة لعل ابرزها تلبية متطلبات تطبيق النظام الجديد ذي البعد الدولي مع الالتزام بالقيود المفروضة عليها محليا من طرف الدولة .

ان اتساع نطاق مستخدمي القوائم المالية وتغيير اولوية الاهتمام بكل منهم نتيجة التوجه الجديد يضع المسير امام حتمية التوفيق بين حاجات هذه الاطراف، بالأخص المستثمرون والدولة ممثلة بالمنظومة الجبائية ,وكون المستثمر يبحث عن مؤسسة يوظف فيها امواله وحتى يتخذ قراره بدلك فلا بد له من معلومات من بينها وابسطها دلالة على وضع المؤسسة النتيجة المحاسبية التي تعطي فكرة مبدئية عن تطور ذمة المؤسسة المالية بفعل نشاطها الاقتصادي , لكن قبل هذا فانه من الضروري ان تبرئ ذمتها من التزاماتها تجاه الدولة بتقديم اوعية ضريبية تضمن لها مساهمة عادلة في تمويل الانفاق العام ,من اهم هذه الاوعية وعاء الضريبة على ارباح الشركات والذي يطلق عليه بالنتيجة الجبائيةالتي اساسها النتيجة المحاسبية.

الانتقال السليم من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية يتطلب قاعدة محاسبية صحيحة وتسييرا جبائيا ذا جودة يمكن من تكييف مخرجات النظام المحاسبي ذات الاغراض المتعددة مع الغرض الوحيد للنظام الجبائي المتمثل في تحديد الوعاء الضريبي لتحصيل الضريبة و مرجعيته في ذلك التشريع الجبائي .

الاشكالية:

وبغية التطرق لهذا الموضوع بشكل موسع، ارتاينا صياغة اشكالية الدراسة في تساؤل رئيسي على النحو التالي :

كيف يتم الإنتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في ضل الأليات التي يفرضها النظام المحاسبي والمالي الجديد؟

الاسئلة الفرعية :

- وفق اي تنظيم يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الى النتيجة الجبائية ؟
- كيف يوفر النظام المحاسبي المالي أساسا محكما ينطلق منه التسيير الجبائي لتحديد وعاء الضريبة ؟
- كيف نحكم على جودة التسيير الجبائي من خلال عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية ؟

فرضيات الدراسة :

على ضوء ما تم طرحه من خلال كل الاشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية المراد الاجابة عليها قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

- يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في اطار المؤسسة الاقتصادية المعتمدة على محاسبة قانونية وفق النظام المحاسبي المالي لغرض جبائي بحت.
- يتمثل أساس تحديد الوعاء الضريبي في النتيجة المحاسبية التي توفرها الميزانية او كشف حساب النتيجة.
- تحديد النواتج الخاضعة و الاعباء القابلة للتخفيض بدقة دليل كاف على جودة التسيير الجبائي داخل المؤسسة .

أسباب اختيار الموضوع :

ويمكن تقسيمها الى :

أسباب موضوعية :

- قلة المراجع التي تناولت هذا الموضوع بالغة الفرنسية خصوصا من ناحية التفصيل و الترتيب والزاوية التي تم التطرق الى الموضوع من خلالها,
- التركيز على الناحية العلمية للموضوع يعطي فكرة اوضح ,
- ابراز العلاقة القوية التي تربط المحاسبة بالجباية ,حيث لا يمكن الفصل بينهما في ارض الواقع .

أسباب ذاتية :

- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع , واسقاط الجانب النظري على الواقع العملي.
- يتطلب تخصصنا دراسة و معرفة مثل هذه المواضيع التي ستثري بلا شك رصيدنا المعرفي .
- محاولة التعمق اكثر في بعض اشكالات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ارض الواقع.

اهداف الدراسة :

إن الهدف الذي نسعى إلى بلوغه من خلال هذه الدراسة هو التطرق الى تحديد النتيجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي وذلك عن طريق الميزانية وكشف حساب النتيجة بالاظافة الى مختلف القوائم , ثم الانتقال الى تحديد النتيجة الجبائية بناء على النتيجة المحاسبية , وذلك ب:

- توضيح التنظيم الذي تتجدد في اطاره النتيجة المحاسبية ومكوناتها .
- تحديد النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي مع ابراز اهم التغيرات التي طرأت عليها.
- ابراز جانب من جوانب النتيجة الجبائية من خلال الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية .
- محاولة تقييم النتيجة الجبائية من خلال الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية.

صعوبات الدراسة :

- صعوبة الحصول على بعض المعلومات في الجانب التطبيقي نظرا لحساسية الموضوع بالنسبة للمؤسسات والتحجج بسرية المعلومات المحاسبية والجبائية .

أهمية الموضوع :

إبراز دور التسيير الجبائي في ربط الضريبة من خلال الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسات الاقتصادية في ظل التغيرات التي طرأت على النظام المحاسبي كون المؤسسة مطالبة بتقديم معلومات تعبر عن واقعها بشكل دقيق فهي مطالبة كذلك بالتكيف الجبائي للعناصر المدرجة حديثا بموجب النظام المحاسبي المالي كي تستفيد من الامتيازات الناتجة عنها بالشكل الأمثل .

المنهج المتبع وأدوات الدراسة :

لتحقيق اهداف البحث والإجابة على التساؤلات وإثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة الى قسمين الأول نظري يقوم على المنهج الوصفي التحليلي وأحيانا المقارن اذ سنقوم بوصف عناصر الدراسة للمؤسسة . النظام المحاسبي المالي . النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية وإبراز العلاقة بينهما من خلال التسيير الجبائي واثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على هذه العلاقة ,مع الرجوع احيانا الى المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لتوضيح التغيرات التي اتى بها النظام المحاسبي المالي واثرها على تحديدي الوعاء الضريبي للمؤسسة , والقسم الثاني يقوم على منهج دراسة الحالة .

خصوصيات الدراسة الحالية:

التركيز عمى الواقع العملي للمؤسسة للوصول إلى نتائج تعكس حقيقة الوضع ما أمكن، والإبتعاد عن التصورات والتكهنات فدراسة عملية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية قد توضح أكثر مدى تكيف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي، وتحكم المؤسسة في الأداة المحاسبية والجبائية، التي تدل على حسف تسييرها لجبايتها

هيكل الدراسة:

بغرض دراسة موضوعنا بصفة جيدة، قسمناه إلى قسمين:

القسم الأول؛ الإطار النظري المتمثل في دراستنا للإطار الذي يتم ضمنه الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، حيث انطلقنا من المدخل الجزئي الأنسب لهذا الموضوع وهو المؤسسة الاقتصادية وتنظيم نشاطها العادي والعمليات التي تقوم بها وما ينتج عنها من تدفقات، وتطرقنا إلى النظام المحاسبي المالي ومرجعيته وأهم بنود هذا النظام والأهداف الأساسية من تطبيقه ودوره في تحديد النتيجة، بعد ذلك قمنا بعرض المفاهيم المختلفة للنتيجة المحاسبية

وكذا مفهوم النتيجة الجبائية والعلاقة بين النتيجتين، ثم تطرقنا إلى مفهوم التسيير الجبائي ومضمونه كمظهر من مظاهر العلاقة بين النتيجتين وأداة الربط بينهما، ومن ثم عرضنا تطبيق هذه المفاهيم ومضامينها لتحديد النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي من منظور الذمة والنشاط من خلال الميزانية وكشف حساب النتيجة والأثر المتبادل بينهما وبين بقية عناصر الميزانية، مع التركيز على جانب النشاط وتبرير ذلك، وفي مرحلة أخيرة قمنا بتوضيح أهم الإجراءات المتبعة لتحديد النتيجة الجبائية في ظل التغيرات التي طرأت على القواعد المحاسبية وتحديد أهم المحاور

التي تمكن من الحكم على جودة التسيير الجبائي من خلال الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

القسم الثاني؛ والمتمثل في الجانب التطبيقي حيث تناولنا فيه حالة عملية كإسقاط للجانب النظري على أرض الواقع، والمتمثلة في دراسة حالة.

الإطار المفاهيمي للدراسة

تميهد:

تعتبر المؤسسة الإقتصادية المحرك الأساسي لكل نشاط اقتصادي كونها النواة الأساسية فيه، كما أنها تعبر عن علاقات إجتماعية متنوعة، حيث أن العملية الإنتاجية تتضمن مزيجا من الطاقات البشرية من المجتمع متعاونة فيما بينها من جهة والعناصر المادية وعناصر معنوية أخرى من جهة ثانية إضافة إلى الاحتكاك بالبيئة الخارجية بمختلف متغيراتها و ظروفها، تمارس المؤسسة نشاطها في اطار منظم بغية تحقيق نتيجة ايجابية تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها تجاه الأطراف ذات العلاقة على المدى القصير و التوسع في نشاطها على المديين المتوسط و الطويل لذا وجب عليها استخدام التقنيات اللازمة لقياس أثر توفير الموارد المحصل عليها من مصادر مختلفة و توظيفها في أوجه النشاط المتعددة خلال فترة زمنية محددة لتقديم معلومات رقمية في الغالب للمتعاملين و المهتمين، من أهم هذه المعلومات نتيجة الدورة.

الاهتمام بالمؤسسة أساسا يعني أن مدخل الدراسة سيكون جزئيا وأن تناولنا للظاهرة الاقتصادية سيكون ضمن هذا المدخل.

المبحث الأول: مفاهيم حول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلي النتيجة الجبائية وفق SCF

تقوم الوظيفة المحاسبية داخل المؤسسة بعملية جمع ومعالجة وتصنيف وتبويب وحفظ المعلومات عن التدفقات الحقيقية والمالية التي تحدث خلال السنة المالية وتقديم هذه المعلومات في شكل قوائم مالية إلى مختلف المستخدمين.

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي

أولا: التوحيد المحاسبي

في إطار المساعي الدولية لإيجاد صيغة موحدة أو على الأقل إحداث تقارب بين الأنظمة المحاسبية التي تعمل في بيئات متغيرة لتسهيل فهم ومقارنة مخرجاتها لتمكين الأطراف ذات الاهتمام من اتخاذ قرارات رشيدة مبنية على هذه المخرجات وجدت مرجعيتان عالميتان:[1]

المعايير المحاسبية الأمريكية: يتم نشرها من قبل (FASBمجلس معايير المحاسبة المالية) الFASB

يعتبر بشكل عام التنظيم السائد في الدول الأنجلو سكسونية (الولايات المتحدة، إستراليا، كندا، المملكة المتحدة) تم تأسيسه سنة 1973من قبل (AICPA المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين القانونيين) الذي له تفويض من قبلSEC) لجنة الأمن والمبادلة) وبالتالي فإن القواعد المحاسبية ليست في النصوص التشريعية أو التنظيمية.

2 _ المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS:تنشر هذه المعايير من قبل(IASB مجلس معايير المحاسبة الدولية) وهي لجنة تنفيذية(IASCF اللجنة التأسيسية لمعايير المحاسبة الدولية)، وتعتبر هذه اللجنة منظمة خاصة غير ربيحة وبالتالي غير حكومية، في سنة 2001 تحولت (IASC لجنة معايير المحاسبة الدولية) التي تأسست في 1973إلى (IASB مجلس معايير المحاسبة الدولية)، وحلت(IFRS معايير التقارير المالية الدولية) محل (IAS المعايير المحاسبية الدولية)

وفيما يلي جدول يبرز أهم الاختلافات بين النموذجين:

الجدول رقم01:الاختلافات بين النموذج المحاسبي الأوروبي والأنجلو كسوني

البيان		النظام المحاسبي الأوروبي	النظام المحاسبي الأنجلو كسوني
أمثلة الدول المنتمية له		ألمانيا، فرنسا، اليونان، بلجيكا، إيطاليا، اليابان، البرتغال، إسبانيا	أستراليا، بريطانيا، كندا، إيرلندا، فنلندة الجديدة، الدول المنخفضة، سنغافورة، الولايات المتحدة الأمريكية
البيئة الإقتصادية والقانونية	مصادر التمويل	قطاع البنوك	السوق المالي
	الثقافة	توجه عمومي تسيطر عليه النصوص القانونية	ثقافة خاصة فردية
	النظام القانوني	القانون يقدم كل قواعد المحاسبة بالتفصيل	يسيطر عليه الاجتهاد فالمنظمات هي من يعد القواعد
النظام الجبائي		علاقة وثيقة بين الجباية والمحاسبة	المحاسبة مستقلة عن الجباية
أهداف المحاسبة	المستخدمون الرئيسون للقوائم المالية	الدائنون، السلطة الجبائية، المستثمرون	في الغالب المستثمرون
	المبادئ المحاسبية	سيطرة مبدأ الحيطة والحذر: تأثيرسلبي لملاءمة المعلومة المحاسبية لإتخاذ القرار	تعبير وتمثيل دقيق، الصورة الصادقة
	مجال النشر	توجه لنشر محدود	توجه لنشر واسع
	حرية التصرف في المحاسبة	عدد كبير من خيارات التسجيل والتقييم	خيارات قليلة في التسجيل والتقيي

	حساب الأرباح	تحسب الأرباح بطريقة حذرة يمكن أن توزع على أساس الحيطة والحذر بشكل محدود، هناك توجه لوضع احتياطات خفية (تقيم الأصول بأقل من قيمتها زيادة في الحيطة والحذر)	حساب أرباح نافعة في اتخاذ القرارات، الصورة الصادقة، سيطرة مبدأ استقلالية الدورات، لا يوجد حد لتوزيع الأرباح، لا توجد احتياطات خفية
علاقة المحاسبة بالجباية		تأثير متبادل بين المحاسبة والجباية	استقلال المحاسبة عن الجباية

المصدر:بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCFوالعايير الدولية، الجزء الأول،منشورات كليك، الجزائر،2013 ص18

ثانيا: الغرض من إصدار معايير التقارير المالية الدولية

إن التحول الذي عرفته لجنة المعايير الدولية سنة 2001 له دلالتان أساسيتان هما:

- الانتقال من IASC إلىIASB وبالتالي إعطاء استقلالية أكبر للمجلس حيث لم يعد أعضاؤه يمثلون الدول التي ينتمون إليها؛[1]
- تغير التسوية منIAS إلىIFRS والترجمة من SIC وIFRIC يبين أن الهدف ليس فقط توحيد المعايير المحاسبية بل توحيد طريقة عرض المعلومة المالية، منذ ذلك الحين أصبحت المحاسبة تسمى المحاسبة المالية ،[2]حيث لم تعد المحاسبة وسيلة لإثبات العمليات المالية أو تقديم المعلومات ذات الأغراض الجبائية فحسب بل أصبحت أداة للمعلومات في خدمة متخذي القرارات على نطاق واسع كالمساهمين، والإدارة، وغيرهم من المتعاملين الإقتصاديين.

[1] هي ترجمة حيث SIC ترجمة لIASو IFRICترجمة ل IFRSتوضح هذه الترجمات لتقديم إيضاحات وإدخال تعديلات وشرح بعض جوانب العلمية المرتبطة بالمعيار.

[2] CATHERINE MAILLET ET ANNE LE MANH,**Les Normes ComtablesInternationales Ias/Ifrs**, Berti Editions, Alger, 2009., P6.

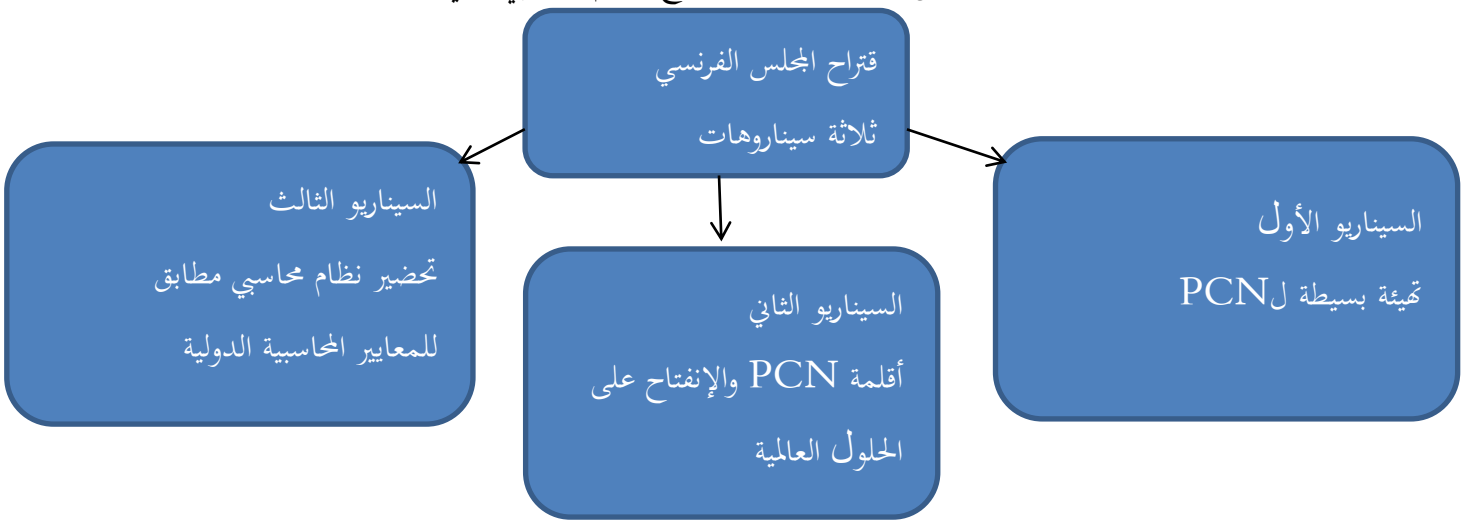
إن إصدار التقارير المالية الدولية يسمح بإخراج قوائم مالية مبنية على الوضوح والشفافية وقابلة للمقارنة، وتعزز دور الأسواق المالية في الحياة الإقتصادية، كما تسهل حركة الإستثمار بين الدول لذا أصبح من الضروري بالنسبة لدول العالم أن تتبع هذا التيار وذلك لا يكون إلا من خلال ملاءمة أنظمتها المحاسبية مع هذه المعايير.

ثالثا: إصلاح النظام المحاسبي الجزائري

كان أمام الجزائر ثلاثة خيارات لإصلاح النظام المحاسبيPCN الذي أصبح لا يلبي المتطلبات الإقتصادية للفترة الراهنة بل ويعتبر قد تأخر كثيرا في إستحداث الإصلاحات مقارنة بدول الجوار

وباقي دول العالم ويمكن تمثيل الخيارات في الشكل التالي علما أن مهمة الإصلاح أوكلت إلى هيئة جزائرية (CNCالمجلس الوطني للمحاسبة) ثم إلى هيئة أجنبية فرنسية.

الشكل 1: خيارات الإصلاح لمنظام المحاسبي المالي



Source : Sahraoui Ali, Comptabilité Financière, Berti Editions, Alger, 2011., P35

وقد تم الأخذ بالخيار الثالث ليتم بعد الشروع في إعداد مشروع النظام المحاسبي المالي الذي تضمنه القانون

11/07المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428الموافق ل25 نوفمبر 2007

الفرع الأول: القانون 07 –11المتضمن النظام المحاسبي المالي

يهدف هذا القانون حسب المادة الأولى منه إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية" وكذا شروط وكيفيات تطبيقه، حسب هذه المادة فإن المحاسبة المالية هي نظام متكامل الأركان وليست فرعا من فروع المحاسبة فقط، فهي مفروضة بقوة القانون.

أولا: التعاريف ومجال التطبيق

حسب المادة الثانية من القانون 07/11 فإن الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الملزمين بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية كالقانون التجاري ملزمون بمسك محاسبة مالية والتقيد بأحكامها.

وحسب المادة الثالثة من القانون 11/07فإن المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات عددية ومعالجتها بغرض عرض كشوف تعكس حقيقة الوضع المالي وممتلكات المؤسسة ونجاعتها (قابلة للمقارنة) ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية (دور رقابي للكشوف المالي)

تلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية:[3]

- ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- ✓ التعاونيات؛
- ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية؛ إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- ✓ وكل الأشخاص الطبيعين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

[3] القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص3.

صفة التكرار والمشار إليها في القانون التجاري في المادة الأولى حيث يعتبر التاجر كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس نشاطا تجاريا يتخذه مهنة معتادة له ما لم يقضي القانون بغير ذلك[4] , وبالتالي إيلاء الأهمية للنشاط العادي للمؤسسة فالنظام المحاسبي المالي جاء مكملا وداعما للقوانين الأخرى.

ثانيا: الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية

1_ طبقا للمادة السادسة من القانون 07/11فإن الهدف من وضع الإطار والمبادئ والمعايير للنظام المحاسبي المالي هو إعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية:

- ✓ محاسبة التعهد: وتسمى أيضا محاسبة الإستحقاق أو الإلتزام وعلى هذا الأساس فإن العمليات المالية تسجل متى نشأ الإلتزام دون إنتظار حصول التدفق النقدي الخاص بها؛
- ✓ إستمرارية الإستغلال: أي أن الكشوف المالية تعد وفق معايير وطرق قياس تفرض إستمرار المؤسسة في النشاط للدورات اللاحقة، وفي حالة وجود شك في هذا المبدأ فيجب ألا يتم إعداد الكشوف المالية على أساس الإستمرارية؛

قابلية الفهم: أي أن المطلع على مضمون الكشوف المالية يسهل عليه تكوين فكرة أو رأي حول فحواها بشكل واضح ودقيق؛

قابلية المقارنة: أي إمكانية مقارنة المعلومات الواردة في الكشوف المالية مع نتائج سابقة للمؤسسة أو مقارنتها مع مؤسسات أخرى من نفس الطبيعة؛

طبقا للمادة 6من القانون 07-11 التكلفة التاريخية[5]: هي المبلغ المدفوع للحصول على أصل أو تسوية إلتزام، وتعتبر التكلفة التاريخية الأساس العام للتقييم بالنسبة للعناصر المقيدة في الحسابات مع إمكانية مراجعة هذا الأساس وفقا لشروط محددة من قبل التنظيم؛

[4] للإطلاع أكثر أنظر القانون التجاري الجزائري.

أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني: أي أن الأولوية في التعامل مع الأحداث الناتجة عن نشاط المؤسسة الإقتصادية هي الجوهر الإقتصادي للعملية المالية وان كان الشكل القانوني يخالف ذلك وأوضح بيان هو عقود التمويل الإيجارية.

بالإضافة إلى مبادئ الوحدة الإقتصادية: أن كل العمليات المالية التي تأخذها المحاسبة في الإعتبارهي فقط المرتبطة بنشاط المؤسسة ومركزها المالي.

2_ يعرف الإطار التصوري المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، ويسهل تفسير المعايير المحاسبية، ويعتبر مرجعا لوضع معايير جديدة كما يحدد الخصوصيات النوعية للمعلومة المالية.[6]

3_ تحدد المعايير المحاسبية التي يقرها التنظيم حسب المادة الثامنة من القانون 07/11

قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات؛

محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.

4- حسب المادة التاسعة من القانون 07/11 تسجل العمليات الناتجة عن نشاطات المؤسسة في

حسابات تحدد مدونتها ومضمونها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم

ثالثا: تنظيم العمل المحاسبي في المؤسسة:

بالرجوع إلى المواد من 10إلى 24من القانون 07/11 فإن التنظيم المحاسبي يخضع للإجراءات التالية:[7]

---

[5].فايز زهدي الشلتوني ،مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية ،رسالة مقدمة بكلية التجارة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجيستر في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية ،غزة ،2004-2005.

[6] لمزيد من التوضيحات أنظر المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20جمادى الأولى 1429 الموافق ل 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 للنظام المحاسبي المالي.

.

يجب أن تلبي المحاسبة متطلبات الشفافية والإنتظام المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛

تتحمل المؤسسة مسؤولية وضع نظام محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية؛

تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية؛

إلزامية إجراء جرد محاسبي ومادي على الأقل مرة في السنة ويكون مدعما بالوثائق المبررة وأن يعكس هذا الجرد حقيقة قيمة الأصول والخصوم؛ عدم إجراء المقاصة بين عناصر الميزانية أو كشف حساب النتيجة إلا إذا كان ذلك قانونيا أو تنظيميا؛

تحرر الكتابات على أساس القيد المزدوج؛ كل عملية تسجيل محاسبي يجب أن تكوف مبررة بالوثائق الثبوتية اللازمة؛ وجوب إمساك الدفاتر المحاسبية (يومية، الدفتر الكبير، دفتر الجرد)؛

تحفظ الدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لدى المؤسسة لمدة 10سنوات ابتداء من تاريخ إقفال السنة المالية؛ تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق الإعلام الآلي.

من خلال استعراضنا لفصول القانون المتضمن المحاسبة المالية إلى حد الأف نلاحظ أن كل إجراءات تسيير في اتجاه واحد وهو إعداد كشوف مالية تحتوي معلومات مالية تعبر عن الصورة الصادقة للوضعية المالية وحصيلة نشاط المؤسسة.

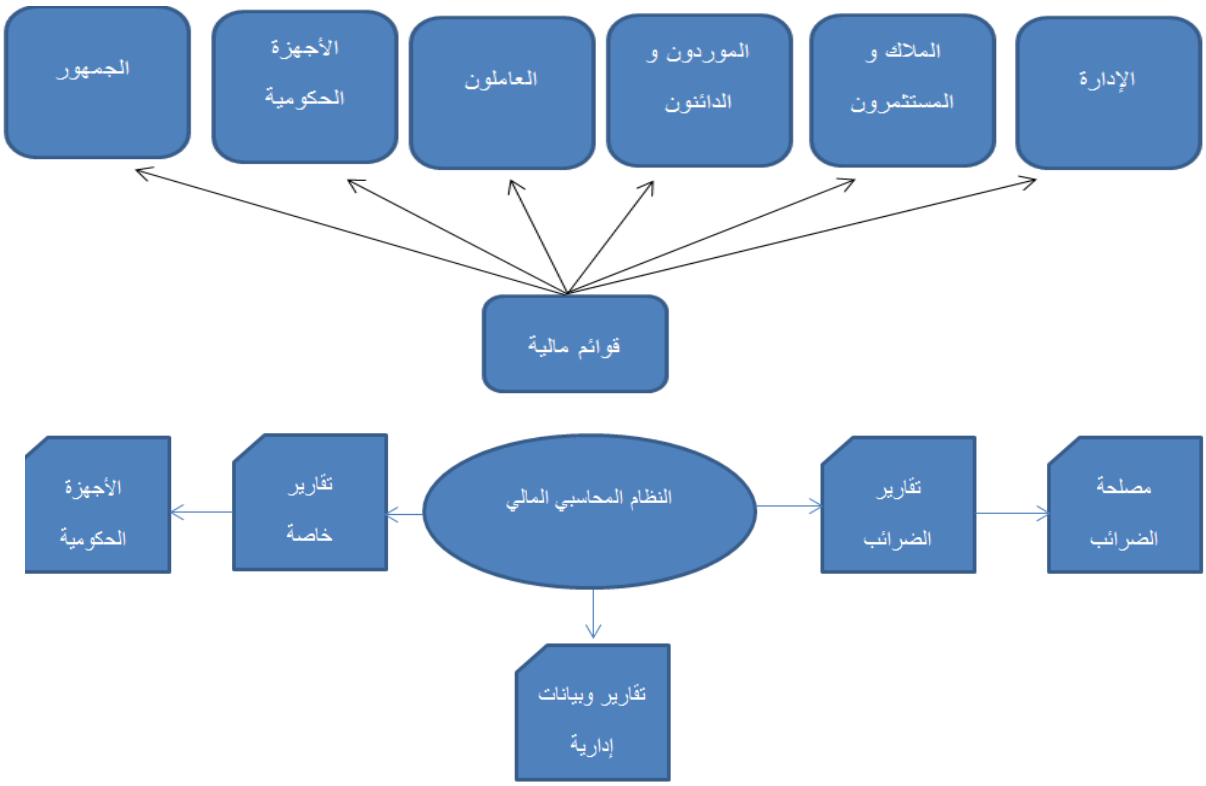
[7] لتفاصيل أكثر يرجى الاطلاع على القانون رقم 11/07المنشور بالجريدة الرسمية بتاريخ 25نوفمبر2007 العدد 74.

الفرع الثاني: الكشوفات المالية[8]

أولا: عرض الكشوف المالية

إن القوائم المالية تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات المالية التي تحتاجها الأطراف الخارجية عن الوحدة الاقتصادية، وتعد هذه القوائم بطريقة موجزة، فهي ربما لا تزيد عن ثلاث أو أربع صفحات في الشركات الكبيرة حيث تلخص العمليات المتعلقة بفترة معينة، والتي قد تكون شهرا أو سنة، وتفصح القوائم المالية عن المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين، وكذلك نتائج العمليات التي تحققت في الوحدة الاقتصادية.[9]

الشكل 2: القوائم المالية كمخرجات لنظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2008، ص.14.

---

[8]. ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة (1992-2003)،منشورات بغدادي ،الرويبة ،الجزائر،2013.

[9] عبد الرحمان توفيق، القوائم المالية ومخرجات العمل المحاسبي، منشورات PMEC، 2014 .

لا تختلف إجراءات وطريقة العرض ونوعية الكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي عنها طبقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 1.

الكشوف المالية الواجب على المؤسسة إعدادها سنويا مرة على الأقل:

الميزانية؛

كشف حساب النتيجة؛

جدول سيولة الخزينة؛

جدول تغير الأموال الخاصة؛

ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وكشف حساب النتيجة.

يجب أن توفر الكشوف المالية إمكانية المقارنة مع السنة السابقة.

الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال إذا كانت ظروفها موجودة أثناء الإقفال وقدمت معلومات إضافية أمكن قياسها بموثوقية فإنها تضم إلى الكشوف المالية، واذا لم تكن الأحداث ذات صلة بالسنة المقفلة فلا تدرج في الكشوف المالية، أما إذا كان لها تأثير محتمل على قرارات المستخدمين فإنها تسجل في الملحق إذا أمكن قياس أثرها النقدي على الكشوف أما إذا لم يكن ذلك فيجب الإشارة إلى السبب في الملحق.

ويعتبر حدثا لاحقا لتاريخ الإقفال كل حدث يقع بين تاريخ الإقفال وتاريخ المصادقة على القوائم المالية، حيث يتم إعداد الكشوف المالية في أجل أقصاه 3أشهر من تاريخ الإقفال.

في الحالة العامة تعتبر السنة المدنية هي السنة المالية أي 12 اشهر، ويمكن للمؤسسة أن تغير طرقها المحاسبية إذا كانت تؤدي إلى فهم أفضل للكشوف المالية أو إذا سمح التنظيم بذلك

إن عرض الكشوف المالية المتضمنة لمعلومات موضوعية وذات مصداقية لا يتم إلا من خلال التقيم الدقيق للعناصر المكونة لها حتى نصل في النهاية إلى نتيجة نشاط تعبر عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية الدورة.

ثانيا: تقييم عناصر الكشوف المالية

يعتمد في تقييم عناصر الكشوف المالية على مبدأ التكلفة التاريخية كأساس، فالتسجيل المحاسبي الأولي للعملية المالية عند حصولها لا يطرح إشكالا، لكن بمرور الزمن تحدث تغيرات تؤثر على القيم المسجلة بالتكلفة التاريخية نتيجة عوامل تؤثر على قيمة العملة كالتضخم، أسعار الصرف...إلخ، توجب إعادة النظر في المبالغ المسجلة قبل عرضها في الكشوف المالية عن طريق إعادة التقييم وذلك للحفاظ على الصورة الصادقة للمؤسسة وتتم إعادة التقييم بعدة طرق:[10]

القيمة العادلة: عرف المعيارIAS 16" الممتلكات والمنشآت والمعدات" القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة في ظروف منافسة عادية.

القيمة القابلة للإسترجاع: هي القيمة الأعلى بين سعر البيع الصافي والقيمة النفعية.

القيمة الحالية (النفعية:) تمثل المبلغ الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المستقبلية للخزينة في السياق العادي للنشاط.

إن تحكم المؤسسة في قواعد المحاسبة المالية بدأ من مسك الدفاتر الضرورية إلى تسجيل العمليات اليومية بتطبيق مختلف قواعد الاعتراف والقياس وسير الحسابات مع مراعات المبادئ والفروض المحاسبية للحصول على نتائج سليمة تلبي حاجات مختلف الأطراف.

المطلب الثاني: العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية[11]

من بين المعلومات التي يخرجها النظام المحاسبي النتائج بمختلف أشكالها والتي تهم على وجه الخصوص فئة المستثمرين و الدولة لما لهما من وزن لدى المؤسسة اقتصاديا و قانونيا، من أهم النتائج المعبرة عن التزام المؤسسة قانونيا و فعاليتها اقتصاديا النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.

---

10. Sahraoui Ali, Comptabilité Financière, Berti Editions, Alger, 2011, P16.

11 خضير خبيطي ،تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية ،مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماجيستير في العلوم التجارية تخصص المحاسبة المالية ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2016/2015.

الفرع الأول: النتيجة المحاسبية

هو الفرق بين كل الإيرادات والتكاليف الخاصة بالدورة المعينة بحيث تمثل ربحا في حالة وجود فائض في الإيرادات على التكاليف وتتمثل خسارة في الحالة العكسية.[12]

نتيجة المؤسسة ثمرة نشاطها من خلال المقارنة بين:[13]

- ❖ الموارد الناتجة عن نشاط المؤسسة؛
- ❖ الأعباء التي سببتها الوسائل المستخدمة.

وتعرف أيضا على أنها المقارنة بين حسابات الأصول وحسابات الخصوم ومن جهة أخرى المقارنة بين حسابات النواتج وحسابات الأعباء.[14] يسجل الحساب كرصيد حسابات أعباء وحسابات منتوجات السنة المالية ويمثل رصيد الحساب ربحا (فائضا) إذ كانت المنتوجات بمبلغ يفوق الأعباء (رصيد دائن) أو خسارة (عجزا) في حالة العكس (رصيد مدين)[15]

12 ناصر دادي عدون ، يوسف مامش، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية الحامة، الجزائر، الطبعة الأولى ، 2008،ص 122.

13 BERTRICE ET FRANCIS GRANDGUILLOT,**Comptabilité Générale**, 8éme Edition, Gualino Lextenson Editions, Paris, 2008.P222.

14 ناصر دادي عدون ، يوسف مامش،مرجع سبق ذكره، ص53.

15 القرار المؤرخ في 26جويلية 2008 والمحدد لقواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونات الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص82،

النتيجة المحاسبية تحسب في نهاية السنة المدينة أي في 12/31, تحسب إنطلاقا من التسجيلات المحاسبية لمجموع الأعباء والنواتج للإستغلال وخارج الإستغلال لإعطاء نتيجة إجمالية تقتطع منها الضريبة، وفي النهاية نحصل على النتيجة الصافية المحاسبية المؤقتة.[16]

وحسب المعيار IAS 01" عرض القوائم المالية" الفقرة :78 كل نواتج وأعباء الدورة يجب أن تدخل في تحديد نتيجة الدورة، إضافة إلى العناصر العادية والمالية فإن حساب النتيجة يجب أن يأخذ في الحسبان عناصر أخرى محتملة كتصحيح الأخطاء الأساسية وتغير الطرق المحاسبية (IAS08)[17]

تمثل نتيجة السنة المالية مقدار التغير في الأموال الخاصة بين بداية الدورة ونهايتها (وذلك خارج المساهمات الجديدة أو سحب مساهمات أو إعادة التقييم)[18].

يتضح من خلال التعاريف السابقة أن النتيجة هي حصيلة نشاط المؤسسة خلال السنة المالية وتستخرج من خلال مقارنة الذمة المالية بين بداية ونهاية الفترة وبالتحديد التغير في الأموال الخاصة، أو بين أعباء ونواتج النشاط المتعلقة بالدورة، أي أنها تظهر في الميزانية وفي كشف حساب النتيجة، وكذلك في جدول تغيرات الأموال الخاصة.

ونستنتج من خلال التعاريف السابقة مختلف النقاط التالية:

النتيجة هي حصيلة نشاط وبالتالي لا يمكن الحديث عن نتيجة بدون نشاط؛ هذا النشاط يجب أن يكون في إطار منظم من خلال المؤسسة وأن يكون غرضه إقتصاديا يهدف إلى الربح؛ من أغراض حساب النتيجة المحاسبية إنشاء قاعدة أولية للإقتطاع الضريبي؛ يجب تقسيم نشاط المؤسسة إلى فترات متساوية عموما لحساب النتيجة المحاسبية؛ نتيجة الدورة تحسب أساسا من خلال المقارنة بين الأعباء والنواتج لكنها أيضا تتأثر بعمليات أخرى غير العمليات المالية مثل تصحيح الأخطاء وتغيير الطرق المحاسبية التي لها أثر معتبر على النتيجة.

---

[16] Benaibouche Mohand Cid, Comptabilité des Sociétés, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2émeedition, 2010, P75.

[17] Anne Le Manh Et Catherine Maillet, Normes Comptables Internationales Ias/Ifrs, Berti Editions, 2006, P98

[18] بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفقSCF و المعايير الدولية، منشورات كليك، الجزء الثاني، 2013، ص44.

الفرع الثاني: النتيجة الجبائية

تمثل النتيجة الجبائية نقطة الوصول إلى موضوعنا.

حيث ورد في نص المادة 140من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثل[19]ة:

الفقرة "01: الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال أو في نهايته."

الفقرة "02:يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى إختتام وافتتاح الفترة التي يجب إستخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة ويقصد بالأصول

الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والإهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة."

الفقرة " 03: يتحدد حسبها الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة التي يتجاوز مدة تنفيذها السنة المالية الواحدة بطريقة مستقلة عن تلك المعتمدة من قبل المؤسسة أي إعتماد محاسبة التسبيق التي تتطلب وجودنظام للمحاسبة التحليلية يمكن من تحديد الإيرادات والأعباء المرتبطة بكل دورة."

لم يرد تعريف صريح للنتيجة الجبائية ضمن هذا القانون لكنه ذكر الربح الخاضع للضريبة وهو مصطلح أدق حيث أن النتيجة يمكن أن تكون ربحا أو خسارة والضريبة لا تقتطع إلا من النتيجة الموجبة أي الربح، وحساب هذا الربح يتم بطريقتين:

مقارنة الأصول الصافية في نهاية الدورة بقيمتها [20]بداية الدورة وذلك يتم من خلال الميزانية؛

حساب نتيجة مختلف العمليات في حدود دورة الإستغلال أي من خلال مقابلة الأعباء بالنواتج في كشف حساب النتيجة.

---

[19] خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول ،دار هومة ،الجزائر، 2005.

[20] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية ،ديوان المطبوعات الجامعية،2010.

الطريقتان تؤديان إلى نفس النتيجة كون نتيجة العمليات هي التي تؤدي إلى الفرق بين الأصول في بداية ونهاية الفترة، غير أن الفقرتين 01و 02من المادة 140من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ركزتا على تحديد الربح من خلال النتائج المحققة في دورة الإستغلال أي النواتج والأعباء.

الفرع الثالث: العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

أولا: الفروق الدائمة والفروق المؤقتة

نتحدث عن الفرق بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية، الفرق الدائم هو الإختلاف بين التسجيل المحاسبي للايراد أو العبء والإعتراف الجبائي به خلال الدورة وبشكل نهائي كالغرامات والعقوبات واهتلاك السيارات السياحية، أي إستبعاد جبائي نهائي للعبء أو الإيراد من حساب الوعاء، أما الفروق المؤقتة هي فروق ناتجة عن الإختلاف الزمني بين التسجيل حسب القاعدة المحاسبية والإعتراف الجبائي وبالتالي فإن تأثيراتها تمتد لفترات لاحقة وهناك حالتان:

فروق مؤقتة خاضعة: تتمثل في الفروق التي ينتج عنها إلتزام مستقبلي عند تحديد الوعاء الضريبي؛

فروق مؤقتة قابلة للخصم: تتمثل في الفروق التي ينتج عنها حق مستقبلي للمؤسسة عند تحديد النتيجة الجبائية.

ثانيا: معادلات إيجاد النتيجة المحاسبية والجبائية

حسب ماسبق فإن النتيجة المحاسبية هي أساس الضريبة المحسومة لكنها تخضع لجملة من التعديلات المنتظمة في التشريع الجبائي لتحول إلى نتيجة جبائية.

إن جوهر الإختلاف بين العمل المحاسبي والجبائي يكمن في أن الأول أغراضه متعددة فهو يسعى إلى تقديم معلومات إلى مختلف الأطراف ذات العلاقة بنشاط المؤسسة ومن بينها المصالح الجبائية التي تهتم أساسا بالوعاء الضريبي لمختلف العمليات المكونة للنشاط العادي للمؤسسة والتأكد من أن المؤسسة توفي بكل التزاماتها الجبائية وهذا هو الهدف من تطبيق التشريع الجبائي من قبل المؤسسة.

حسب ما سبق يمكن صياغة المعادلات التالية:

وكون نواتج النشاط العادي للمؤسسة مكونة أساسا من رقم الأعمال للنشاط الرئيسي والأنشطة الثانوية فيمكن إعادة صياغة المعادلات كالتالي:

النتيجة المحاسبية =ايرادات(نواتج) – اعباء

حيث أن

النتيجة الجبائية = رقم الاعمال المحاسبي – الاعباء المحاسبية

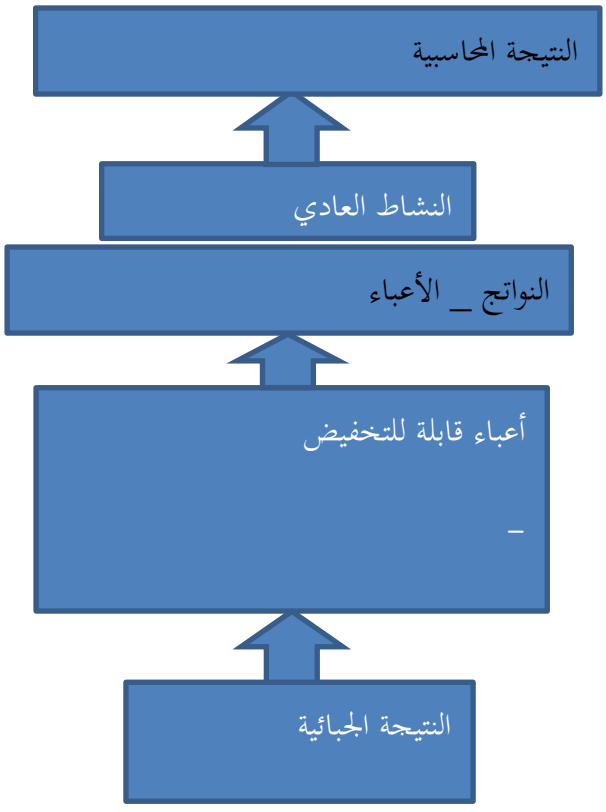
رقم الأعمال المحاسبي HT(+) إيردات معاد إدماجها – إيردات غير خاضعة

الأعباء المقبولة في التخفيض=

الأعباء المحاسبية + اعباء قابلة للتخفيض – اعباء مرفوضة في التخفيض

ويمكن توضيح العلاقة بين النتيجتين من خلال المخطط التالي:

الشكل3: العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثالث: أليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلي النتيجة الجبائية وفق SCF

عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية تندرج في إطار ما يطلق عليه بالتسيير الجبائي الذي يتضمن إضافة إلى هذا الجانب عدة جوانب أخرى، سنتطرق فيما يلي إلى أهم هذه الجوانب.

أولا: ماهية التسيير الجبائي

1-مفهوم التسيير الجبائي[21]

التسيير الجبائي فرع من فروع التسيير المالي ويعني إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار، ويهدف إلى تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا جميع الاختيارات الجبائية، وتجنيب المؤسسة التكاليف الجبائية الإضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق والاختيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي، وبالتالي هو وسيلة لترشيد القرار[22].

2-أسس التسيير الجبائي

يستند التسيير الجبائي على المبادئ التالية:

التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى لاستعمال الجباية، فالمسيرين لهم الحق في استخدام ذكائهم

للمفاضلة بين الاختيارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، بهدف اختيار طريقة الإخضاع الأقل تكلفة من وجهة النظر الجبائية في ظل الخضوع للضرائب المفروضة من قبل التشريعات؛

اختيار الطريقة الأقل تكلفة عن طريق استغلال نقاط الضعف أو الفراغات المتواجدة في التشريعات الجبائية حيث يعتبر التهرب في هذه الحالة ضمن الواجبات الجبائية للمسير؛

يستمد التسيير الجبائي فعاليته في توظيف سياسة التحفيز الضريبي في ترشيد قرارات المسير من خلال ارتكازه على:

---

[21] Tayeb Zitoune Et François Goliard, Droit Fiscal Des Entreprises, 1ére Edition, Berti Editions, Alger, 2007, P50.

[22] زواق الحواس، مداخلة حول فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، يومي (14-2009/04/15 بتصرف)

أهمية الضريبة في حياة المؤسسة، والتي تترجم في الحجم المالي الذي تتحمله المؤسسة، ولهذا نجد كل قرار يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يتجسد دائما في حجم مالي؛

تبني التشريعات الجبائية لبعض الإجراءات التي توفر للمؤسسة بعض الهوامش للتحرك الجبائي مما يمكن المسير من المفاضلة بين الاختيارات الجبائية المتعددة.

3-حدود التسيير الجبائي[23]

أن تسيير المؤسسة لجبايتها يجب أن يتم في ظل التقيد ببعض الحدود والتي تصنف إلى

3-1 الحدود القانونية: فعدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعد تعسفا قانونيا، ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير:

العقود والتصرفات القانونية التي تنجم عنها إخفاء تحقيق أو تحويل أرباح؛

تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات؛

استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي؛

التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة، والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع؛

التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية.

3-2الحدود المالية: تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي الذي يرفع ديونها الجبائية بعدما كان الهدف تدنيتها.

---

[23]ولهي بوعلام ،مداخلة حول التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في إتخاد القرار ،الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية ،جامعة محمد بوضياف ،المسيلة ،يومي 14-2009/04/15.

ثانيا: أهمية التسيير الجبائي في الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة المالية

إن إلمام المسير بعناصر الضريبة المطبقة تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها في ظل خضوع ضريبي أقل وبصفة قانونية، وهو ما يبرز فعالية التسيير الجبائي والتي تتجلى مظاهرها في:

1- تحسين الأداء الجبائي

فالمسير مطالب بترقب وتقدير العبء الجبائي ثم تقييم الاختيارات الجبائية التي تمنحها الأنظمة الجبائية ومحاولة الاستفادة منها قدر الإمكان في تعزيز قدرة التمويل للمؤسسة لأن عدم تمكين المؤسسة من الاستفادة من حرية جبائية ممنوحة يعتبر خطأ تسييرها، وعليه ألا يكتفي بالبحث عن أحسن حل جبائي فقط و انما يمتد بحثه إلى كيفية تعظيم نتائج الاختيار الجبائي بالانتقاء الاختيار الذي يضاعف الامتيازات المالية ويخفف العبء على المؤسسة ومن القرارات التي قد يتخذها لتحقيق ذلك:

تخفيض النشاط الذي يخضع لتوقيع ضريبي مرتفع لتجنب الحد من الأرباح الخاضعة للضرائب؛

إختيار الطبيعة القانونية للمؤسسة والتي يتحقق معها أقل خضوع للضريبة وهكذا تمكن عملية إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار من:

الحصول على الامتيازات الجبائية والمالية لتدعيم القدرة التمويلية للمؤسسة؛

إن انتقاء الاختيارات الجبائية يتم في إطار القانون مما يحقق الفعالية المالية، الجبائية والقانونية.

2- تجنب الخطر الجبائي [24]

وهو ما يصطلح عليه الأمن الجبائي، فإجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة، وأهم وضعيات هذا الخطر:

[24]. BRAHIM TIGMOUNINE, Cour Sur Comptable Profondé, L'impôts surResultat, 2012.

- الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات: حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأساس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها؛
- الغش في التصريح: حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات؛
- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية: إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما يهدف الحصول على مزاياه المالية لتدعيم قدراتها التمويلية قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي عند عدم توفر شروط الاستفادة منه أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، ويترتب على ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من الامتياز واخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعد بمثابة تكاليف إضافية.

الفرع الأول: التكاليف المرفوضة

1-الضريبة على أرباح الشركات IBS25

تمهيد:

أحدثت الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة (135) من قانون المالية 1991 ، في إطار الإصلاحات المتبعة وتدعيمها لمبدأ التفرقة القانونية بين مداخيل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، حيث تنص على أن:" تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة (136)، وتسمى هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات" ومنه فهي ضريبة مباشرة، سنوية، عامة، وحيدة، وهي تصريحية تفرض وفق معدل سنوي ثابت.

2-مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات [26]

حسب المادة (136) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تخضع للضريبة على أرباح الشركات:

- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات مهما كان شكلها(شركات ذات الأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات بالتوصية ذات الأسهم) باستثناء :

---

[25] د .عبد القادر شلالي ، محاضرات في جباية المؤسسة ، جامعة البويرة ، سنة النشر 2015/2016

[26] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة طبعة 2017

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة إلا إذا اختارت الخضوع ل(IBS) .
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم باستثناء التي اختارت الخضوع هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها.
- الشركات التعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة
- كما تستحق الضريبة على أرباح المحققة بالجزائر أهمها :
- الأرباح المحققة في شكل شركات والمتأتية من ممارسة لنشاط صناعي أو تجاري أو فلاحي .
- أرباح المؤسسات وإن كانت لاتملك إقامة أو ممثلين معينين وإنما تمارس نشاطها يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية .

3-التكاليف التي تخصم[27]

- تكاليف التي يمكن خصمها من الأرباح المحققة وتكون مشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات فتتمثل في :
- لا يخصم الأجر الممنوح لزوج مستغل المؤسسة إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس منصب العمل أو نفس التأهيل
- مصاريف الإستقبال والإطعام التي تم إثبات ارتباطها بنشاط المؤسسة .
- تخصم في حدود 1%من الربح الخاضع للضريبة الهبات المقدمة لنشاطات البحث العلمي أو الجمعيات ذات الطابع الخيري وذات المنفعة العمومية .
- لا تخصم الهدايا باستثناء التي لها طابع إشهاري في حدود 500 دج للوحدة الواحدة ، الإعانات والتبرعات الخيرية التي قدمت نقدا أو عينا للمؤسسات الخيرية دون أن تتعدى قيمتها 20000 دج سنويا .
- لايمكن خصم المبالغ المالية المخصصة للإشهار والكفالة في حالة تجاوزها لنسبة 10% من رقم الأعمال المحقق سنويا ، وكحد أقصى 000 000 3 دج

[27] Tayeb Zitoune Et François Goliard, Op .Cité,P97.

- ويمكن خصم مصاريف النشاطات المتعلقة بترميم المعالم الأثرية والتحف وتجديدها وكذلك إحياء المناسبات التقليدية المحلية ، غير أن هذا الباب قد يسهل التهرب بمحاولة المبالغة في المصاريف المدفوعة .

الفرع الثاني: الاعفاءات والتخفيضات

1- الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات

في إطار تشجيع الإستثمار وخاصة في المناطق الفقيرة وخفض معدلات البطالة والسعي وراء زيادة حجم المادة الخاضعة للضريبة قدم المشروع الضريبي مجموعة من الإعفاءات المؤقتة والدائمة

1-1 الإعفاءات المؤقتة

- تستفيد من الإعفاءات كلى من الضريبة ولمدة ثلاث 03 سنوات من تاريخ انطلاق الاستغلال النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب وترتفع المدة إلى 06 سنوات إذا كانت هذه النشاطات في مناطقة يجب ترقيتها وتمتد فترة الإعفاء هذه بسنتين 02 عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة 03 عمال على الأقل لمدة غير محددة .

- تستفيد من إعفاء لمدة 05 سنوات الوكالات السياحية ، عمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير ماعدا النقل البحري والجوي ، وإعادة التأمين والبنوك كما لا يمنح الإعفاء إلا للمؤسسات التي تلتزم بإعادة استثمار الأرباح المحققة من هذه العمليات .

- يستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من الإعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب تمدد مدة الإعفاء إلي عشر 10 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال

- تستفيد من إعفاء لمدة 10 سنوات المؤسسات السياحية المحدثة باستثناء شركات الاقتصاد المختلط .

- تستفيد الشركات التي لها مقر جبائي في كل من ولاية إليزي ، أدرار ، تندوف ، وتمنراست من تخفيض بنسبة 50%من الضريبة لمدة 05 سنوات ، لا يشمل هذا الإعفاء الشركات العاملة في قطاع المحروقات إلا الممارسة لأنشطة توزيع وتسويق المنتوجات النفطية .

2-1 الإعفاء الدائم [28]

لتحقيق العدالة الضريبية يقدم المشرع الضريبي مجموعة من الإعفاءات تخص النشاطات المنخفضة الأرباح حيث:

- تعفى كليا من الضريبة على أرباح الشركات التعاونيات الاستهلاكية التابعة للهيئات العمومية، [29]وصناديق التعاونيات الفلاحية فيما يتعلق بالعمليات المصرفية ، التأمين والمخصصة للتموين والشراء

- كما تعفى المؤسسات التابعة لجمعيات المعاقين والإيرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية .

2- الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي

تعريف الضريبة علي الدخل الإجمالي

تنص المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، علي أنه : تؤسس ضريبة وحيدة على الدخل الأشخاص الطبيعيين ، تسمى ضريبة الدخل ،تفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف .

ومن هذا التعريف يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص:

تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي[30] سنوية ، بمعنى تفرض مرة واحدة في السنة . وهي ضريبة وحيدة ، بحيث تجمع كل أصناف الدخل الصافي للمكلف ، وتفرض عليه ضريبة واحدة . كما أنها تفرض على الأشخاص الطبيعيين دون المعنويين . وهي إجمالية ، أي أن وعاءها هو الدخل الصافي الإجمالي ، الذي يتحقق بعد طرح الأعباء القانونية من الدخل الإجمالي .

مجال التطبيق

يتمثل الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي في الاشخاص الطبيعيين و

-أعضاء شركات الأشخاص وشركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة .

---

[28] د: عبد القادر شلالي مرجع سبق ذكره

[29] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

[30] عبد الحكيم حططاش،جامعة فرحات عباس، محاضرات مقياس جباية المؤسسة

– الشركات في الشركات المدنية والمهنية .

أما المداخيل الخاضعة لهذه الضريبة فتتلخص في :

الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية

المداخيل الفلاحية

المداخيل الإيجارية (عن العقارات)

ريوع رؤوس الأموال المنقولة

فوائض القيمة الناتجة عن التنازل

الرواتب و الأجور والمعاشات

الأساس الخاضع للضريبة [31]

تتمثل المادة الخاضعة للضريبة في المبلغ الإجمالي للمداخيل الصافية باستثناء الفوائض الناتجة عن التنازل ، وعن المداخيل الإيجارية وأرباح الأسهم الموزعة ، مهنية وتلك المبرمة قصد اقتناء أو بناء مساكن .

–اشتراكات التأمين على الشيخوخة والتأمين الاجتماعية المبرمة بصفة شخصية ، والتأمين المبرم من طرف المالك المؤجر .

– نفقات الإطعام

–خسائر السنوات الماضية ، حيث يتم ترحيل خسائر السنة إلى السنوات المقبلة في حدود خمس سنوات .

4– المعدلات المطبقة

تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي تصاعدية كما هو موضح في الجدول التالي :

[31] د: عبد القادر شلالي مرجع سبق ذكره

الجدول رقم 2: الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة (%)
أقل من 120000	0
من 120001 إلى 360000	20
من 360001 إلى 1440000	30
أكثر من 1440000	35

المصدر :قانون المالية 2008.

الإعفاءات

تتضمن الضريبة على الدخل الإجمالي إعفاءات دائمة ومؤقتة في إطار تشجيع الإستثمار في القطاعات المهملة وإحداث التوازن بين المناطق والتي نذكر أهمها :

4-1 : الإعفاءات المؤقت

يستفيد من الإعفاء لمدة (10) سنوات :

-الحرفيون التقليديون والدين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا .[32]

- المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا أو الأراضي الجبلية .

- تستفيد من الإعفاء لمدة 5 سنوات المداخيل المتأتية من السندات والقروض القابلة للتداول والمملوكة من طرف الهيئات العمومية .

[32] المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة و المماثلة

-يستفيد من الإعفاء لمدة 3 سنوات اعتبارا من تاريخ انطلاق الاستغلال الأنشطة المستفيدة من إعانة الصندوق الوطني للتشغيل الشباب (ANSEJ).

-تستفيد مداخيل الأنشطة الممارسة من قبل أشخاص طبيعيين في الولايات إليزي، تندوف، أدرار، تمنراست، من تخفيض50% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي لفترة مدتها خمس سنوات.

4-2 الإعفاءات الدائم

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص :

- الذين لا يزيد دخلهم الصافي الإجمالي السنوي عن 120000.00 دج

- السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل من جنسية أجنبية شرط المعاملة بالمثل.

- العمال المعوقين حركيا أو ذهنيا .

أما بخصوص المداخيل المعفاة كليا فيتمثل أهمها في :

المؤسسات التابعة لجمعيات المعوقين والفرق الممارسة لنشاط مسرحي فيما يتعلق بالإيرادات ، والمداخيل الناتجة عن زراعة الحبوب والخضر والتمور .

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المطلب الأول :دراسات سابقة

الدراسات السابقة :

1- خبيطي خضير ,تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية , مذكرة مقدمة الاستكمال متطلبات لشهادة الماجيستير في العلوم التجارية تخصص المحاسبة المالية , جامعة قاصدي مرباح , ورقلة 2016/2015

الإشكالية :

كيف يتم تقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المالي والقواعد الضريبية الإنتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في ضل الأليات التي يفرضها النظام المحاسبي والمالي الجديد؟

اشارت هذه الدراسة الى مدى تطور المرجعية القانونية والتنظيمية لكل من القواعد المحاسبية و القواعد الضريبة فبالنسبة للقواعد الضريبية وجد الباحث انها قد مرت بعدة مراحل اهمها : مرحلة الاصلاحات الجذرية سنة 1992 اين تم استحداث عدة قواعد ضريبية ولتعلق الامر بالضريبة على الدخل الاجمالي ,والضريبة على ارباح الشركات , مما ادى لتشكل العلاقة المحاسبية الضريبية من خلال القواعد الرامية لتحديد ارباح المؤسسات الاقتصادية, سواء الارباح المحاسبية او الارباح الضريبية.

اما بالنسبة للقواعد المحاسبية فقد مرت بمرحلتين مهمتين اولهما المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975,وبعد مرور 30 سنة من تطبيقه اصبح لا يتماشى مع الظروف الاقتصادية والسياسية السائدة , فقامت الجزائر باصلاح نظامها المحاسبي وذلك بتطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 و المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ,ادى تطور القواعد المحاسبية باعتمادها على اطار تصوري يضم مبادئ وفروض ومعايير محاسبية , من اهم تلك المبادئ مبدئ اسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني , مما احدث تطور في العلاقة بين القواعد المحاسبية و القواعد الضريبية وذلك بفرض استقلالية بينهما بعدما كانت الهيمنة الضريبية على الوقائع المحاسبية . ونظرا لوجود العديد من الاختلافات المحاسبية و الضريبية تطرق الباحث الى المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 ضرائب الدخل والدي اوضح كيفية التعامل مع تلك الاختلافات وهذا من خلال المعالجة المحاسبية لضرائب المؤجلة , وقد بين ان التسجيل المحاسبي للضرائب يفرض على المؤسسات اعادة النظر في التنظيم الداخلي لنظام المعلومات المحاسبية مما دفع الباحث للتأكيد على ضرورة تكييف بعض القواعد المحاسبية لتقليل قدر الامكان من الاختلافات ولاسيما المؤقتة, وبالتالي استحداث نوع من التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية .

2- جادو حدو رضا , حمدي جليلة امان مداخلة حول اثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه , الملتقى الوطني حول واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر , جامعة الوادي يومي 05-2013/05/06.

الإشكالية :

كيف نمكن من تحسين سير العلاقة بين المحاسبة والجباية مع التغيرات في ضل الإصلاحات في بعض القواعد المحاسبية والجبائية في الجزائر؟

اشارت هذه الدراسة الى ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر يؤدي الى عدة تغيرات في بعض القواعد المحاسبية والجبائية , وتمس هذه التغيرات بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على ارباح الشركات , ويتطلب ذلك تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد وضرورة اعادة جدول توفيق الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية , بما يسمح بعصرنة النظام الجبائية تقليل تأثيرات تغير المرجع المحاسبي , لجعل المؤسسة الجزائرية تحظى باطار قانوني مدعم بما فيه الكفاية يمكنها من تحسين سير العلاقة بين المحاسبة والجباية , وبالموازات مع كل هده الجهود حظي القانون الجبائي هو الاخر بجملة من التغيرات والاصلاحات , بهدف الوصول الى جسر يسهل الاتصال بين الحاجيات المحاسبية والجبائية , ما يفرض على الدولة الجزائرية ضرورة تكثيف جهودها من اجل دراسة وحل مختلف الاشكاليات التي قد يطرحها هذا التباعد وذلك بعرض حلول موضوعية وسيطة ليس من شانها تغليب الاهداف الجبائية على الاهداف المحاسبية.

3- محمد حمر العيف، ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال

متطلبات نيل شهادة الماجيستر في العلوم التجارية تخصص إدارة الأعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة،2010/2011

الإشكالية :

ماهي السبل المثيلة لترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على مختلف الضرائب والرسوم التي تمس العمليات التي تقوم بها المؤسسة، والتي لها علاقة مباشرة بدراسة الباحث، والتي تمثلت أساسا في جباية المؤسسة، حيث تطرق إلى الرسوم التي تمس رقم الأعمال من خلال تحديد مجال التطبيق والإعفاءات والمعدلات المطبقة وطرق التصريح لكل من الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

وتناول الباحث أيضا دراسة الضرائب التي تمس الدخل أو الربح، حيث قام بالإشارة لطريقة تحديد النتيجة الجبائية وتعريف مجال التطبيق والإعفاءات والمعدلات المطبقة والتصريح لكل من ضريبة الدخل والضريبة على أرباح الشركات.

دراسة حالة

تمهيد:

تعتبر المراجعة الجبائية أداة مهمة في معالجة حالات عدم الالتزام الضريبي وتعزيز الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالضريبة، وبالتالي الوصول بتصريحات جبائية أحسن وأصدق بمعلوماتها، ونتيجة لطبيعة البحث وموضوعه الذي يهدف إلي دراسة كيفية تحسين جودة معلومات التصريح الجبائي عن طريق المراجعة الجبائية، كان لابد من ربط الجانب النظري بجانب ميداني حيث نتناول فيه وصفا لدراسة وكذالك دراسة تقويمية لعمل الإدارة الضريبية من خلال مؤشرات التسيير، وتدعيم للعمل الميداني قسمنا موضع الدراسة إلي مبحثين أساسيين عن كيفية إجراء التحقيق الجبائي .

المطلب الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية غرداية

المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية للدولة للممارسة سيادتها الجبائية للدولة من خلال تحصيل الضرائب، وإحصاء المكلفين بالضريبة وإجراء عمليات الرقابة الجبائية للمكلفين الذين لهم تكاليف جبائية في الولاية نشأة تحت المرسوم رقم 99-90 في 27 مارس 1990 .[33]

إن مديرية العامة للضرائب توجد في 07 نواحي (تسمى بالمديريات الجهوية) وهي الجزائر، وهران، قسنطينة، بشار، ورقلة، البليدة، سطيف،

وتعد مديرية الضرائب للولاية غرداية تابعة للمديرية الجهوية لورقلة إذ تعتبر المديرية أعلي سلطة جبائية في الولاية وتسهر علي متابعة ومراقبة نشاط المصالح الجبائي في الولاية (المفتشيات و القباضات)، وتتكون من خمس مديريات فرعية وهي كالتالي :

1-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية SDOF ويتكون من المكاتب التالية :

- مكتب الجداول

-مكتب الإحصاءات

- مكتب التنظيم والعلاقات العامة

-مكتب التنشيط والمساعدة

2- مديرية الفرعية للتحصيل SDR وتتكون من المكاتب التالية:

- مكتب مراقبة التحصيل

- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله

- مكتب التصفية[34]

1 من إعداد الطالب بناءا علي تصريح أحد الموظفين بالمديرية

3- مديرية الفرعية للمنازعاتSDOTX وتتكون من المكاتب التالية :

-مكتب الاحتجاجات

-مكتب لجان الطعن

-مكتب المنازعات القضائية

- مكتب التبليغ والأمر بالصرف

4-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية SDCF ويتكون من المكاتب التالية :

- مكتب البحث عن المعلومة

- مكتب البطاقيات والمقارنات

- مكتب المراجعات الجبائية

-مكتب مراقبة التقييمات

5- المديرية الفرعية للوسائل SD M

-مكتب المستخدمين والتكوين

-مكتب عمليات الميزانية

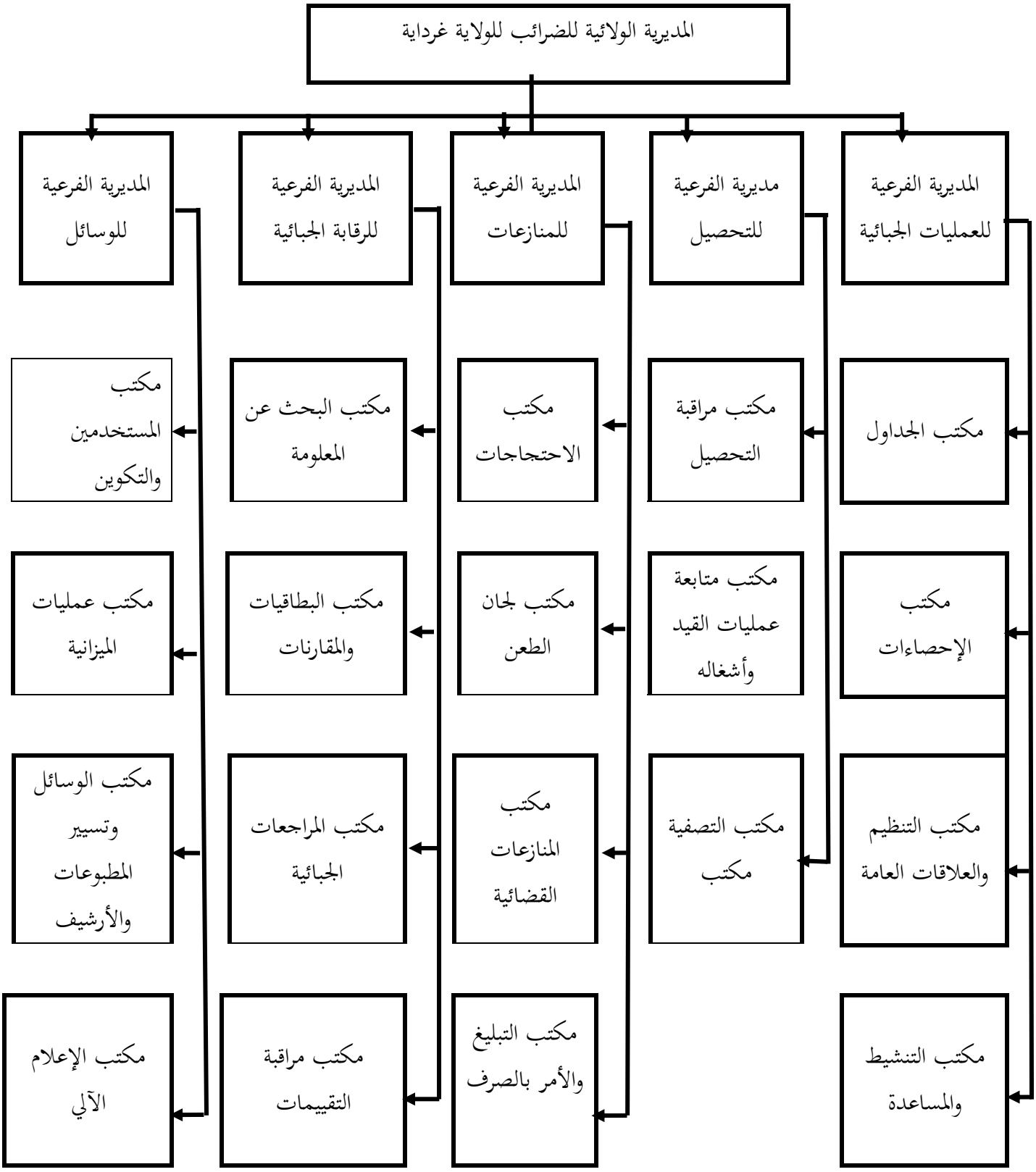
-مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف

- مكتب الإعلام الآلي

[34]نفس المرجع السابق

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية غرداية

الشكل رقم 4:الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية غرداية



المصدر :من إعداد الطالب بالإعتماد على الأمانة العامة للحكومة ،قرار وزاري مشترك والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المؤرخ بتاريخ 2009/02/21 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الصادر بتاريخ 2009/03/29، العدد 20، الجزائر ، 2009، ص 19-20

يمكن أن نعطي بسطة مختصر علي المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومهامه :

وتتكون من :[35]

1- مكتب البحث عن المعلومة

برمجة التدخلات التي ستجري علي وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختصة ،قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر علي إجراء هذه التدخلات في الأجال المحددة ، وإرسال المعلومات المحصل عليها إلي المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات

2- مكتب البطاقيات والمقارنات

ومن مهامه تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصفيتها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها .

3- مكتب المراجعات الجبائية :

ومن مهامه برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ، ومتابعة إنجاز البرامج في الأجال المحددة . متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة ، والسهر علي إجراء هذه الفرق والتدخلات علي إحترام التشريع والتنظيم المعمول به ، وكذا[36] حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة ، والمحافظة علي مصالح الخزينة ، السهر علي تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلي الإدارة المركز

4- مكتب التحقيقات الجبائية :

[35] من إعداد الطالب إعتمادا على تصريح أحد الموظفين في القطاع

[36] نفس المرجع السابق

-يقوم هذا المكتب بمتابعة كل التسجيلات من خلال التظييم التشريعي الجبائي

-العمل علي تسيير وتقييم المعلومات و إبعاد الغموض عنها بالتحليل الجبائي

3- مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات :

- مراقبة ومتابعة ملفات الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بطريقة معمقة

برمجة رقم الأعمال والمداخيل

4- مكتب إعادة التقويمات وهو مكتب يهتم بدراسة الملفات التي عينة لإجراء التحقيق عليها ويعيد النظرة في تقويماتها ويعيد تقييم ما وجد فيه

جدول رقم 3 :يوضح عدد المفتشيات والقباضات على مستوى ولاية غرداية

مفتشيات الضرائب (08)	قباضات الضرائب (07)
محمد خميستي	محمد خميستي
أول نوفمبر	أول نوفمبر
الواحات	بنورة
بنورة	بريان
بريان	القرارة
القرارة	متليلي
متليلي	المنيعة
المنيعة	

المصدر : من إعداد الطالب بناءا علي تصريح أحد الموظفين في المديرية الولائية

المبحث االثاني :تحديد النتيجة المحاسبية

أول خطوة في عملية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية تبدأ بحساب النتيجة المحاسبية حسب قواعد النظام المحاسبي المالي .

المطلب االثاني : ميزان المراجعة المؤقتة

قدمت لنا المعلومات التالية من قبل مصلحة المحاسبة للمؤسسة المتمثلة في ميزان المراجعة المؤقت بتاريخ 2016/12/31:

الجدول4: ميزان المراجعة المؤقت

رقم الحساب	إسم الحساب	الرصيد	
		مدين	دائن
101	رأس المال الصادر		200 000 000.00
103	العلاوات ذات الصلة برأس المال الشركة		8 000 000.00
106	الإحتياطات		12 000 000.00
110	ترحيل من جديد	8100 000.00	
133	الضرائب المؤجلة على الأصول	5282 000.00	
153	المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة		15 000 000.00
158	المؤونات الأخرى للأعباء		2800 000.00
164	الإقتراضات لدى مؤسسات القرض		12 000 000.00
213	البناءات	40 000 000.00	
215	المنشأت التقنية	36 000 000.00	
218	التثبيتات العينية الأخرى (عتاد ثقيل)	6 000 000.00	

2181	التثبيتات العينية الأخرى(سيارة سياحية)	2600 000.00	
2182	التثبيتات العينية الأخرى(سيارة سياحية)	1500 000.00	
261	سندات الفروع المنتسبة	18 000 000.00	
2813	إهتلاك البناءات		16 000 000.00
2815	إهتلاك المنشأت التقنية		3 600 000.00
2818	إهتلاك التثبيتات العيينية الأخرى (عتاد ثقيل)		3 600 000.00
28181	إهتلاك التثبيتات العيينية الأخرى(سيارة سياحية)		1560 000.00
28182	إهتلاك التثبيتات العيينية الأخرى(سيارة سياحية)		900 000.00
310	المواد الأولية والتوريدات	53 500 000.00	
351	المنتجات الوسيطية	11 345 000.00	
355	المنتجات المصنعة	63 245 000.001	
401	موردو المخزونات والخدمات		49 224 000.00
411	الزبائن	97 326 400.00	
416	الزبائن المشكوك فيهم	2 340 000.00	
431	الضمان الإجتماعي		600 000.00
444	الدولة ،الضرائب على النتائج	780 000.00	

445	الدولة ، الرسوم على رقم الأعمال		580 000.00
467	الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة		540 000.00
486	الأعباء المعينة سلفا	1 350 000.00	
487	الحواصل المعاينة سلفا		525 000.00
491	خسائر القيمة عن الحسابات الزبائن		2 000 000.00
512	بنوك الحسابات الجارية	10 087 000.00	
601	المواد الأولية	144 562 000.00	
607	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	2 726 000.00	
6091	التنزيلات ، التخفيضات المتحصل عليها عن المشتريات		400 000.00
615	الصيانة والتصليحات والرعاية	1 200 000.00	
616	أقساط التأمين	4 200 000.00	
620	الخدمات الخارجية الأخرى	6 800 000.00	
622	أجور الوسطاء والأتعاب	11 200 000.00	
631	أجور العاملين	88 360 000.00	
638	أعباء العاملين الأخرى	2 450 000.00	
642	الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	5 890 000.00	

656	الغرمات والعقوبات	60 000.00	
657	أعباء التسيير الجري الإستثنائية	12 000.00	
666	خسائر الصرف	653 600.00	
68113	مخصصات إهتلاك المباني	0.00	
68115	مخصصات إهتلاك منشأت تقنية	3 600 000.00	
68118	مخصصات إهتلاك معدات النقل	1 200 000.00	
681181	مخصصات إهتلاك عتاد ثقيل	520 000.00	
681182	مخصصات إهتلاك معدات النقل	300 000.00	
701	المبيعات من المنتجات المصنعة		294 500.00
723	تغير المخزونات الجارية	1 200 000.00	
724	تغير المخزونات من المنتجات	1 300 000.00	
748	إعانات الإستغلال الأخرى		9 000 000.00
766	أرباح الصرف		860 000.00
	المجموع	633 689 000.00	633 689 000.00

المصدر : وثائق المؤسسة

ميزان المراجعة المؤقت ويقصد به ميزان المراجعة قبل الجرد والمعد في 2016/12/31 قبل القيام بالتسويات الجردية اللازمة والتي سنذكرها بالتفصيل في الفرع الثاني من المبحث الأول .

الفرع الأول: تسوية العمليات العالقة

هناك مجموعة من العمليات لم تتم تسويتها بعد وهي :

عدم إلتزام المؤسسة بمنح عمالها فرصة القيام بدورات تكوين وتدريب مما ترتب عنه عبء يقدر ب 1500000.00 دج ممثلا في رسم التكوين 1% ورسم التمهين 1% ، مع غرامة مالية تقدر ب 10% .

تكاليف إيجار سكن وظيفي لإطار مسير بالمؤسسة تقدر ب 1800000.00دج سنويا تمت تسوية 9 أشهر الأولى للسنة الماضية (2015)بحساب 486 أعباء معاينة سلفا .

عميل مدين للمؤسسة يقدر دينه ب 2340000.00دج متضمن كافة الرسوم ، لا يمكن إسترجاعه وهو في حالة تصفية .

تم تحديد مؤونة الضمان المقدم للعملاء على قاعدة رقم الأعمال السنة ب 1200000.00دج.

مؤونة لتقاعد قدرت ب 16000000.00دج بينما كانت في سنة 2015 تقدر ب 1500000.00دج ،في حين تم تسوية 3000000.00دج هذه السنة .

حصلت المؤسسة على مبنى ب 40000000.00دج في 2016/01/02 قابل للإهتلاك على المدى 25سنة ، وفي 2016/01/03 أعيد تقييمها من قبل خبير ب 1.5من قيمتها المحاسبية ، القيمة الباقية المقدرة معدومة (لم يتم إعادة تسجيل إعادة تقييمها ومخصصات إهتلاك سنة 2016).

رسم السيارة السياحية المكتسبة ب 2600000.00دج يجب تسجيلها بقيمة 300000.00دج.

سيارة نفعية إكتسبت في 2013/01/02 ب 6000000.00دج قابلة للإهتلاك على مدى 5 سنوات، تم التنازل عنها في 2016/12/30ب 1500000.00دج ، قيمتها الباقية معدومة .

حصلت المؤسسة على تحويل بنكي من أحد فروعها لمساهمتها في الأرباح ب 4500000.00دج.

خلال سنة 2015 تم إثبات مؤونة أخطار بقيمة 2800000.00دج مرتبطة بتسريح أحد العمال ، وفي 2016/12/30 حكمت المحكمة بتعويض الأجير بمبلغ 2500000.00دج من قبل المؤسسة ، دفع أتعاب المحامي مقدرة ب 100000.00دج خارج الرسم .

معلومات إضافية :

تم تقديم هدايا بقيمة 60000.00دج بمناسبة عيد المرأة .

من بين مخصصات الإهتلاك لمعدات النقل في 2016/12/31 تظهر مخصصات إهتلاك سيارتين سياحيتين إكتسبت أحدهما ب 1500000.00دج وأخرى إكتسبت ب 2600000.00 دج خارج الرسم تهتلك على مدى 5سنوات .

هناك إحتمال كبير لإمكانية تحميل خسارة السنة السابقة المقدرة ب 10000000.00دج على الأرباح المستقبلية ، مسيرو المؤسسة أعلموا المحاسب الذي أثبت الضرائب المؤجلة أصول بقية 1900000.00دج.

معدل الضريبة على أرباح الشركات 19%.

بناء على هذه المعطيات سنقوم بحساب الضريبة على أرباح الشركات وإتمام كشف حساب النتيجة المحاسبية والجبائية والميزانية .

تسوية العمليات المتأخرة :

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		-2016/12/31-		
641		المماثلة إثبات الرسم ،الغرامات والعقوبات	1 500 000.00	
656		-2016/12/31-	150 000.00	
	447	الإيجارات		1 650 000.00
		موردو المخزونات والخدمات		
		إثبات إجار الثلاثي الرابع		
613		-31/12/2016-	450 000.00	
	401	الإيجارات		450 000.00
		الأعباء المعاينة سلفا		
		تسوية قيمة الإيجار المدفوع مسبقا		
613			1 350 000.00	
	486			1 350 000.00
		-2016/12/31-		
		خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		

		إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		
491		استرجاع مؤونة تدني قيمة العملاء المشكوك فيهم		
		-2016/12/31-	2 000 000.00	
	785	خسائر عن الديون دائنة غير قابلة للتحصيل		2 000 000.00
		أموال الخدمات الإجتماعية		
		الزبائن المشكوك فيهم		
654		إثبات خسائر حقوق العملاء المعدومين	2 000 000.00	
442		-2016/12/31-	340 000.00	
	416	المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة		2 340 000.00
		المؤونات الأخرى للأعباء		
68		تسجيل مؤونة ضمان العملاء		
		-2016/12/31-	1 200 000.00	
	158	الضرائب المؤجلة على الأصول		1 200 000.00
		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		
		إثبات ضرائب مؤجلة أصول		
		%19x1200000.00	288 000.00	
133	692			288 000.00
		-2016/12/31-		

		المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة		
153		المستخدمون الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب إستلامها	3 000 000.00	
	428	إستخدام مؤونة التقاعد		3 000 000.00
		-2016/12/31-		
		المستخدمون الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب إستلامها		
428		بنوك الحسابات الجارية	3 000 000.00	
		تسديد تعويض التقاعد		
		-2016/12/31-		
	512	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		3 000 000.00
		الضرائب المؤجلة على الأصول		
692		تعديل الضرائب المؤجلة أصول الخاصة بمؤونة التقاعد	570 000.00	
	133			570 000.00
		-2016/12/31-		
		المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر		

		القيمة		
68		المستخدمون الأعباء الواجب دفعها والحواصل	4 000 000.00	
		المطلوب إستلامها		4 000 000.00
	153	تعديل قيمة مؤونة التقاعد		
		(3000000.00-15000000.00)-		
		16000000.00		
		-2016/12/31-		
		الضرائب المؤجلة على الأصول		
133		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	760 000.00	
	692	تعديل الضرائب المؤجلة أصول		
		%19x4000000.00		760 000.00
		-2016/12/31-		
		البناءات		
213		إهتلاك البناءات	20 000 000.00	
		فارق إعادة التقييم		8 000 000.00
	2813	إثبات عملية إعادة التقييم وتسجيل فارق إعادة		
	105	التقييم		12 000 000.00
		-2016/12/31-		
		فارق إعادة التقييم		

		الضرائب المؤجلة على الخصوم		
105		إثبات الضرائب مؤجلة خصوم	2 280 000.00	
	134	%19x12000000.00		2 280 000.00
		-2016/12/31-		
		المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة		
		والأصول الجارية		
681		إهتلاك البناءات	2 400 000.00	
		تسجيل مخصص إهتلاك السنة		
	2813	6000000.00÷25او		2 400 000.00
		36000000.00÷15		
		-2016/12/31-		
		الضرائب المؤجلة على الأصول		
		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		
134		اثبات الضرائب مؤجلة خصوم للسنة 2016	152 000.00	
	693			152 000.00
		-2016/12/31-		
		الضرائب والرسوم الأخرى		

		الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة		
645		تسجيل الرسم على السيارة النفعية	300 000.00	
	447	-2016/12/31-		300 000.00
		المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة والأصول الجارية		
681		إهتلاك التثبيتات العينية	1 200 000.00	
		تسجيل مخصص إهتلاك السيارة النفعية قسط 2016		1 200 000.00
	281	%20x60000000.00		
		-2016/12/31-		
		الديون الدائنة عن العمليات بيع التثبيتات		
		اهتلاك التثبيتات العينية		
462		التثبيتات العينية الأخرى	1 500 000.00	
281		فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية	4 800 000.00	
	218	الشركاء الحسابات الجارية		6 000 000.00
	752			96 000.00
	445			204 000.00

عدم إستخدام السيارة النفعية لمدة 5 سنوات على الأقل لذالك يجب على المؤسسة إعادة إدماج TVA للسنة الأخيرة ، ويتم ذالك من خلال سلسلة G50 قبل الشهر الموالي لشهر التنازل

حساب إجمالي قيمة TVA=6000000.00x%17= 1020000.00

حساب قيمة TVA السنوية =1020000.00x1/5=204000.00

		-2016/12/31-		
512		بنوك الحسابات الجارية	4 500 000.00	
	761	منتجات المساهمات		4 500 000.00
		تسجيل عملية تحصيل أرباح من أحد الفروع		
		-2016/12/31-		
158		المؤونات الأخرى للأعباء الخصوم غير الجارية	2 800 000.00	
445		الشركاء الحسابات الجارية	17 000.00	
	428	العاملون الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب إستلامها		2 500 000.00
	401	موردو المخزونات والخدمات		117 000.00
	78	إسترجاعات عن الخسائر القيمة والتموينات		200 000.00
		TVAللإسترجاع على الخدمة المقدمة من		

		المحامي		
		17000.00 =%17x100000.00		
		-2016/12/31-		
692		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	532 000.00	
		الضرائب المؤجلة على الأصول		2 500 000.00
	133	إلغاء الضرائب المؤجلة أصول المرتبطة بالمؤونة		117 000.00
692				200 000.00
		%19x2800000.00		
		-2016/12/31-		
		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	1 900 000.00	
	133	%19 X 2800000.00		
		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		532 000.00
		الضرائب المؤجلة على الأصول		
		%19 x10000000.00		
				1 900 000.00

تم تسجيل العمليات المحاسبية طبقا للنظام المحاسبي المالي بغرض استكمال تحميل الدورة المحاسبية بكل أعبائها ونواتجها ،حتى تعتبر نتيجتها المحاسبية عن حقيقة نشاطها العادي بشكل خاص وبالتالي إستخدام هذه النتيجة في مختلف الأغراض بما فيها الجبائي المتمثل في تحديد الوعاء الضريبي .

عدم إلتزام المؤسسة بشروط تكوين موظفيها كلفها أعباء إضافية إلى التأخر في التصريح وهذا أمر سلبي من منظور التسيير الجبائي ، كون الأعباء قابلة للتخفيض كما المستوى المهني للعمال له أثر إيجابي على مستقبل المؤسسة .

أعباء الإيجار غير مقبولة في التخفيض كونها ليست متحملة في إطار النشاط العادي، وقد تم التعامل معها جبائيا بعد تسويتها محاسبيا على حسب مبدأ استقلالية الدورات .

التسيير الجبائي للرسم على القيمة المضافة يضمن استرجاعها عن طريق تحقيق شروط الخصم والاسترجاع بتسجيلها محاسبيا بشكل منفصل استنادا إلى الفواتير بما يضمن حيادها على نشاط المؤسسة ،مع ملاحظة وجود حالات التسوية بالنسبة للدين المعدوم يعتبر عملية مسددة بشكل نهائي ،وحالة التنازل عن الأصل (حالة التحصيص) .

بالنسبة للضرائب المؤجلة وهي من خصوصيات النظام المحاسبي المالي فإن الاختلافات بين القواعد المحاسبية والتشريع الجبائي يتم معالجتها بإعطاء الأولوية للقاعدة الجبائية عن طريق إثبات ضريبة مؤجلة أصول في حالة وجود حق تخفيض مستقبلي ، والضرائب المؤجلة خصوم في حالة خضوع مستقبلي ، مما يمنح المؤسسة حرية في تسييرها المحاسبي .

الفرع الثاني : تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق كشف حساب النتيجة

من خلال كشف حساب النتيجة حسب الطبيعة بإستخدام الحسابات الوسيطية للتسيير ، وتجدر الإشارة على أن المبالغ مأخودة خارج الرسم على القيمة المضافة.

الجدول 5:كشف حساب النتيجة

	البيان	2016	2015
	المبيعات والمنتوجات الملحقة	294 500 000.00	

	تغيرات المخزونات والمنتوجات المصنعة والمنتوجات قيد التصنيع	-2 500 000.00	
	الإنتاج المثبت		
	إعانات الإستغلال	9 000 000.00	
01	إنتاج السنة المالية	301 000 000.00	
	المشتريات المستهلكة	-146 888 000.00	
	الخدمات الخارجية والإستهلاك الأخرى	-25 200 000.00	
02	إستهلاك السنة المالية	-172 088 000.00	
03	القيمة المضافة	128 912 000.00	
	أعباء المستخدمين	-90 810 000.00	
	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-7 690 000.00	
04	إجمالي فائض الإستغلال	30 412 000.00	
	المنتجات العملياتية الأخرى	96 000.00	
	الأعباء العملياتية الأخرى	-2 222 000.00	
	المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	-14 420 000.00	
	إسترجاع على خسائر القيمة والمؤونات	2 200 000.00	
05	النتيجة العملياتية	16 066 000.00	
	المنتوجات المالية	5 360 000.00	

	الأعباء المالية	653 600.00 -	
06	النتيجة المالية	4 706 400.00	
07	النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)	20 772 400.00	

الضرائب والرسوم المماثلة ح/64

5890000.00 + 300000.00 + 1500000.00=7690000.00دج.

غرامات وعقوبات ح/656 =

60000.00 + 150000.00 =210000.00 دج.

مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة =

3600000.00 + 1200000.00 +520000.00+ 300000.00+ 1200000.00+
4000000+ 2400000.00+ 1200000.00 =14420000.00دج.

إذن النتيجة المحاسبية تساوي: **20 772 400.00 دج**

ويمكن كذالك حسابها مباشرة بطرح أعباء النشاط الرئيسي من نواتجه (دون تصنيف)

الجدول 6 : كشف حساب النتيجة المحاسبية (دون تصنيف)

رقم الحساب	إسم الحساب	الرصيد	
		مدين	دائن
601000	المواد الأولية	144 562 000.00	
607000	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	2 726 000.00	
609000	التخفيضات والتنزيلات المتحصل عليها عن المشتريات		400 000.00
613000	الإيجارات	1 800 000.00	
615000	الصيانة والتصليحات والرعاية	1 200 000.00	
616000	أقساط التأمينات	4 200 000.00	
620000	الخدمات الخارجية الأخرى	6 800 000.00	
622000	أجور الوسطاء والأتعاب	11 200 000.00	
631000	أجور العاملين	88 360 000.00	
638000	أجور العاملين الأخرى	2 450 000.00	
642000	الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	5 890 000.00	
645000	الضرائب والرسوم الأخرى	1 800 000.00	
654000	خسائر عن ديون دائنة غير قابلة للتحصيل	2 000 000.00	

656000	الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة	210 000.00	
657000	أعباء التسيير الجاري الإستثنائية	12 000.00	
666000	خسائر الصرف	635 600.00	
681000	المخصصات للإهتلاكات و المؤونات ،خ.ق على أصول غ.ج.	3 600 000.00	
681113	مخصصات إهتلاك المباني	2 400 000.00	
681115	مخصصات إهتلاك تثبيتات مادية معدات نقل	1 200 000.00	
681118	مخصصات إهتلاك معدات نقل	2 020 000.00	
685000	مخصصات إهتلاك ومؤونات ،خسائر قيمة أصول جارية	5 200 000.00	
701000	المبيعات من المنتجات المصنعة		294 500 000.00
723000	تغير المخزونات الجارية	1 200 000.00	
724000	تغير المخزونات من المنتجات	1 300 000.00	
748000	إعانات الإستغلال الأخرى		9 000 000.00
752000	فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية		96 000.00

761000	منتجات المساهمات		4 500 000.00
766000	أرباح الصرف		860 000.00
781000	إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة،الأصول غير الجارية		2 200 000.00
	المجموع	290 783 600.00	311 556 000.00
	النتيجة المحاسبية	400.00 772 20	

المصدر :وثائق المؤسسة

المطلب الثالث :تحديد النتيجة الجبائية

بعد تحديد النتيجة المحاسبية التي تعتبر قاعدة حساب النتيجة الجبائية ، وملاحظة كيف أن العمل الجبائي يتوافق مع العمل المحاسبي في هذه المرحلة ، ويظهر ذالك في قيمة الضرائب والرسوم المسجلة بكشف حساب النتيجة وعمليات القيمة المضافة التي من خلال تسيير جبائي جيد تبقى محايدة بالنسبة لنشاط المؤسسة ، ننتقل بعد ذالك إلى تحديد وعاء الضريبة علي أرباح الشركات وهذا يعد عملا جبائيا محضا يتم فيه تكييف النتيجة المحاسبية مع شروط التشريع الجبائي للحصول علي النتيجة الجبائية .

الفرع الأول : المعالجة الجبائية للأعباء والنواتج

يتم في هذه المرحلة إعادة النظر في الأعباء والنواتج المسجلة محاسبيا وتكييفها مع التشريع الجبائي ، وكما تم التطرق إليه في الجانب النظري ينشأ تبعا لذالك نوعان من الفروقات .

أولا : الفروق الدائمة

الجدول رقم7 : النواتج الغير خاضعة

فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات 96000(فائض قيمة طويل الأجل أكبر3 سنوات)	(62 400.00)

الجزء الغير خاضع 96000-(96000x35%)	
أرباح محصلة من الفروع معفاة	(4 500 000.00)
المجموع	(4 562 400.00)

المصدر : وثائق المؤسسة

الجدول 8: الأعباء الغير قابلة للتخفيض

إيجا سكن وظيفي	1 800 000.00
هدايا	60 000.00
رسوم على السيارات	300 000.00
ضرائب ورسوم، مدفوعات مماثلة	1 500 000.00
غرامات وعقوبات على الرسم التكوين والتمهين	150 000.00
إهتلاك غير قابل للتخفيض 5/(1600000.00+ 500000.00)	420 000.00
المجموع	4230000.00

المصدر :وثائق المؤسسة

ثانيا:الفروق المؤقتة

الجدول9: الفروق المؤقتة

مخصصات المؤونات ضمان العملاء غير معترف بها جبائيا حتي يتم تسديدها	1 200 000.00

وتسجيل لها ضرائب مؤجلة أصول	
مؤونات المعاشات والإلتزامات المماثلة دفعت وبالتالي تعتبر مقبولة في التخفيض وتخفض تبعا لذالك الضرائب المؤجلة أصول المرتبطة بها	(3 000 000.00)
تعديل مؤونة تعويض التقاعد عكس الحالة السابقة مع تعديل الضرائب المؤجلة أصول	4 000 000.00
فارق إعادة التقييم المحول إلى النتيجة مباشرة غير مقبول (فائض الإهتلاك)مع الضرائب المؤجلة خصوم	800 000.00
مؤونة أعباء خصوم غير جارية تقبل في التخفيض بسبب تسوية القضية	(2 800 000.00)
خسارة جبائية مرحلة تقبل في التخفيض مع تسوية الضرائب المؤجلة أصول المتعلقة بها	(10 000 000.00)
المجموع	(9 800 000.00)

المصدر :وثائق المؤسسة[37]

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية -+ التعديلات الجبائية

ومنه النتيجة الجبائية = 9800000.00-4230000.00+4562400.00-20772400.00

=10640000.00دج

ويمكن تلخيص ماسبق ضمن الجدول التالي:

الجدول رقم10: ملخص الحساب النتيجة الجبائية

رقم الحساب	البيان	عناصر معاد دمجها	عناصر مخفضة	ضرائب مؤجلة

[37]أنظر المادة 26من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

645000	الضرائب والرسوم الأخرى	1 500 000.00		
656000	الغرامات والعقوبات	150 000.00		
613000	الإيجارات	1 800 000.00		
685000	مخصصات مؤونات ضمان العملاء	1200 000.00		228 000.00
153000	المؤونات المعاشات و الإلتزامات المماثلة		3 000 000.00	(570 000.00)
685000	مخصصات ومؤونات تعويضات التقاعد	4 000 000.00		760 000.00
681300	إهتلاك مكمل على إعادة التقييم محول إلى النتيجة	800 000.00		152 000.00
645000	ضرائب ورسوم أخرى	300 000.00		
752000	فائض القيمة على التنازل على الأصل المثبت غير مالي		62 400.00	
761000	نواتج مساهمات		4 500 000.00	
151000	مؤونة أعباء خصوم غير جارية		2 600 000.00	
781000	إسترجاع الإستغلال عن		200 000.00	(532 000.00)

	خسائر القيمة، الأصول غير الجارية			
	مخصصات إهتلاك غير قابلة للتخفيض	420 000.00		
	هدايا غير مخفضة	60 000.00		
	خسارة 2015		10 000 000.00	(1 900 000.00)
	المجموع	10 230 000.00	20 362 400.00	
	الرصيد	(10 132 400.00)		
	النتيجة الجبائية 10132400.00-20772400.00	10 640 000.00		

المصدر : وثائق المؤسسة

هذه النتيجة لايتم الوصول إليها بهذه القيمة إلا من تسيير جبائي محكم يتضمن إحاطة بجوانب التشريع الضريبي وبالخصوص التحديات التي تطرأ بإستمرار كون هذا التسيير يضمن للمؤسسة وعاء ضريبيا 10640000.00دج يعبر عن مقدرتها التكليفية حتي يتسنى لها المساهمة في تحمل العبء العام بما يناسب هذه المقدرة قدر الإمكان .

وفي حالة إهمال المؤسسة للتسيير الجبائي فإنها تتحمل مسؤولية إثقال كاهلها بما يفوق قدرتها التكليفية وهذا يؤثر سلبا علي النتيجة التسيير بشكل عام .

ملاحظة : الطريقة التي تم بها حساب النتيجة الجبائية هي طريقة مبسطة تسهل عملية التأكد من النتيجة ، لكن حتى تكتمل الصورة ويمكن إعداد الكشوف والوثائق القانونية لابد من حساب الضريبة على أرباح والنتيجة الصافية.

حساب الضريبة على الأرباح الشركات والنتيجة الصافية :

الضريبة على أرباح الشركات

الضريبة على أرباح الشركات IBS= النتيجة الجبائي Xالمعدل

ومنه نجد أن قيمة الضريبة = 10640000.00x19%=2021600.00دج

التسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح الشركات:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		-2016/12/31-		
695		الضرائب على أرباح	2021600.00	
	444	الدولة ، الضرائب على الأرباح		2021600.00
		الإثبات المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات		

يعتبر هذا أخر قيد يسجل في نهاية الدورة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي

النتيجة الصافية :

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة العادية قبل الضرائب (النتيجة المحاسبية)-IBS

-+ التغيرات في قيمة الضرائب المؤجلة

حساب التغيرات الضرائب المؤجلة

ح/ 692 فرض الضرائب المؤجلة أصول

228 000.00	570 000.00
760 000.00	532 000.00
(2 014 000.00)	1 900 000.00

ح/693 فرض الضرائب المؤجلة خصوم

152 000.00	
	(152 000.00)

تغيرات الضرائب المؤجلة =2014000.00-152000.00= 1 862 000.00دج

النتيجة الصافية = 20 772 400.00-2 021 600.00-1 862 000.00

= 16 888 800.00دج

الفرع الثاني : تحديد النتيجة الجبائية عن طريق الجدول رقم 09

يتم تحديد النتيجة الجبائية في الحزمة الجبائية المقدمة في نهاية الدورة المالية في جدول رقم 09 ويكون على الشكل التالي :

الجدول11:حساب النتيجة الجبائية عن طريق الجدول رقم 09

1 النتيجة الصافية (حساب النتائج)	ربح	16 888 800.00
	خسارة	
2 إعادة إدماج		
أعباء التثبيتات غير الموجهة مباشرة للإستغلال		1 800 000.00
حصة الهدايا الترويجية غير القابلة للتخفيض		
حصة الرعاية والكفالة غير قابلة للتخفيض		
مصاريف الإستقبال غيرقابلة للتخفيض		
إشتركات وهبات غير قابلة للتخفيض		60 000.00

ضرائب ورسوم غير قابلة للتخفيض	1 800 000.00
مؤونات غير قابلة للتخفيض	
إهتلاكات غير قابلة للتخفيض	420 000.00
حصة المصاريف البحث والتطوير غير قابلة للتخفيض	

إهتلاك غير قابلة للتخفيض مرتبطة بعمليات القرض الإيجاري (مقترض)(م27ق.م.ت2010)		
إيجار خارج النواتج المالية (مقرض)(م27ق.م.ت2010)		
ضرائب على الأرباح الشركات	الضريبة المستحقة على النتيجة	2 021 600.00
	الضريبة المؤجلة (تغير)	1 862 000.00
خسائر قيمة غير قابلة للتخفيض		
غرامات وعقوبات		150 000.00
عناصر أخرى		6 000 000.00
مجموع العناصر المعاد المعاد دماجها	14 113 600.00	
3التخفيضات		
فوائض القيمة على عناصر الأصول المثبتة(م173من ق.ض.م.ر.م)	62 400.00	
نواتج وفوائض قيمة للتنازل عن الأسهم والسندات المماثلة وتلك المتعلقة بالأسهم أو حصص هيئات التوظيف المشترك للقيم المنقولة OPCVM المدرجة في البورصة		

عوائد توزيع الأرباح التي خضعت للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة صراحة (المادة 147مكرر من ق.ض.م.ر.م)	4 500 000.00	
إهتلاك مرتبطة بعمليات القرض الإيجاري (المقرض)(م27ق.م.ت2010)		
إيجار خارج الأعباء المالية (مقترض)(م27ق.م.ت2010)		
مكملة الإهتلاك		
تخفيضات أخرى	5 800 000.00	
مجموع التخفيضات	10 362 400.00	
4 خسائر سابقة للتخفيض (م147ق.ض.م.ر.م)		
خسارة السنة 2012		
خسارة السنة 2013		
خسارة السنة 2014		
خسارة السنة 2015	10 000 000.00	

مجموع الخسائر للتخفيض		10 000 000.00	
النتيجة الجبائية (1+2+3+4)	ربح	10 640 000.00	
	خسارة		

المصدر : وثائق المؤسسة

تفاصيل العناصر الأخرى المعاد إدماجها والعناصر المخفضة

أولا: كشف العناصر المدمجة الأخرى

الجدول 12: كشف العناصر المدمجة الأخرى

طبيعة العملية	المبلغ	ملاحضات
مخصصات مؤونات ضمان العملاء	1 200 000.00	
تعديل مؤونة تعويض التقاعد	4 000 000.00	
إهتلاك مكمل على إعادة التقييم محول إلى النتيجة	800 000.00	
المجموع	6 000 000.00	

المصدر :وثائق المؤسسة

ثانيا :كشف العناصر القابلة للتخفيض الأخرى

الجدول 13: كشف العناصر القابلة للتخفيض الأخرى

طبيعة العملية	المبلغ	ملاحضات
مؤونة المعاشات والإلتزامات المماثلة	3 000 000.00	
مؤونة أعباء خصوم غير جارية	2 600 000.00	
إسترجاع إستغلال على مؤونة أصول غير الجارية	200 000.00	
المجموع	5 800 000.00	

المصدر :وثائق المؤسسة

المبحث الثالث: الكشوفات المالية النهائية

بعد تحديد النتيجة الجبائية ومنها الضريبة على أرباح الشركات وتغيرات الضرائب المؤجلة ، أصبح من الممكن تحديد النتيجة الصافية للسنة المالية التي تعبر عن الربح الصافي القابل للتوزيع ، وبالتالي أصبحت كل المعلومات متوفرة لإعداد الكشوف المالية ، وبالخصوص الميزانية وكشف حساب النتائج

المطلب الأول: الميزانية

أولا : جانب الأصول

الجدول 14:الميزانية جانب الأصول

أصول	2016			2015
	مبالغ خام	إهتلاك مؤونات وخسائر للقيم	صافي	صافي
أصول غير جارية				
فارق بين الإقتناء –المنتوج الإيجابي أو السلبي				
تثبيتات معنوية				
تثبيتات عينية				
أراضي				
مباني	60 000 000.00	26 400 000.00	33 600 000.00	
تثبيتات عينية أخرى	40 100 000.00	6 060 000.00	34 040 000.00	
تثبيتات ممنوح إمتيازات				

تثبيتات يجرى إنجازها				
تثبيتات مالية				
سندات موضوعة موضع معادلة				
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	18 000 000.00		18 000 000.00	
سندات أخرى مثبتة				
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية				
ضرائب مؤجلة على الأصل	3 286 000.00		3 286 000.00	
مجموع الأصول غير الجارية	121 368 000.00	32 460 000.00	88 908 000.00	

أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	128 090 000.00		128 090 000.00	
حسابات دائنة واستخدمات مماثلة				

الزبائن	97 326 400.00		128 090 000.00	
المدينون الأخرون	1 840 000.00		1 840 000.00	
الضرائب وماشابهها				
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة				
الموجودات وماشابهها				
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى				
الخزينة	8 970 000.00		8 970 000.00	
مجموع الأصول الجارية	236 226 400.00		236 226 400.00	
المجموع العام للأصول	357 594 400.00	32 460 000.00	325 134 000.00	

المصدر : وثائق المؤسسة

ثانيا:جانب الخصوم

الجدول 15:الميزانية جانب الخصوم

الخصوم	2016	2015

رؤوس الأموال الخاصة	200 000 000.00	
رأس مال تم إصداره		
رأس مال غير مستعان به		
علاوات وإحتياطات –إحتياطات مدمجة(1)	200 000 000.00	
فوارق إعادة التقييم	9 720 000.00	
نتيجة صافية/نتيجة صافية حصة المجمع 1	16 888 800.00	
رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيلمن جديد	-8 100 000.00	
حصة الشركة المدمجة (1)		
حصة ذوي الأقلية (1)		
المجموع	238 508 800.00	
الخصوم غير الجارية		
قروض وديون مالية	12 000 000.00	
ضرائب–مؤجلة ومرصودلها	2 128 000.00	
ديون أخرى غير جارية		
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	17 200 000.00	

مجموع الخصوم غير الجارية	31 328 000.00	
الخصوم الجارية		
موردون وحسابات ملحقة	49 224 000.00	
ضرائب	3 958 600.00	
ديون أخرى	2 115 000.00	
خزينة سلبية		
مجموع الخصوم الجارية 3	55 297 600.00	
مجموع عام للخصوم	325 134 400.00	

المصدر : وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: كشف حساب النتيجة

الجدول 16: كشف حساب النتيجة

	البيان	2016	2015
	المبيعات والمنتوجات الملحقة	294 500 000.00	
	تغيرات المخزونات والمنتوجات المصنعة والمنتوجات قيد الصنع	-2 500 000.00	
	الإنتاج المثبت		
	إعانات الإستغلال	9 000 000.00	
01	إنتاج السنة المالية	301 000 000.00	

	المشتريات المستهلك	-146 888 000.00	
	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	-25 200 000.00	
02	إستهلاك السنة المالية	-172 088 000.00	
03	القيمة المضافة لإستغلال (1+2)	128 912 000.00	
	أعباء المستخدمين	-90 810 000.00	
	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-7 690 000.00	
04	إجمالي فائض الإستغلال	30 412 000.00	
	المنتجات العملياتية الأخرى	96 000.00	
	الأعباء العملياتية الأخرى	-2 222 000.00	
	المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	-14 420 000.00	
	إسترجاع على خسائر القيمة والمؤونات	2 200 000.00	
05	النتيجة العملياتية	16 066 000.00	
	المنتوجات المالية	5 360 000.00	
	الأعباء المالية	-653 600.00	
06	النتيجة المالية	4 706 400.00	
07	النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	20 772 400.00	
	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-2 021 600.00	
	الضرائب المؤجلة-تغيرات-حول النتائج العادية	-1 862 000.00	

مجموع منتجات الأنشطة العادية		308 656 000.00	
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-291 767 200.00	
08	النتيجة الصافية للأنشطة العادية	16 888 800.00	
	العناصر غير العادية-المنتوجات -		
	العناصر غير العادية –الأعباء-		
09	النتيجة غير العادية		
10	النتيجة الصافية للسنة المالية	16 888 800.00	

المصدر :وثائق المؤسسة

خلاصة الفصل:

قمنا في هذا الجزء بعرض جانب من المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي حتي توفر كل عناصر النشاط العادي ويتم إثباتها محاسبيا لتشكيل قاعدة للتعديلات الجبائية تضمنت بعض هذه العمليات معالجة للرسم على القيمة المضافة ، تمت تسويتها وبعد الحصول على نواتج وأعباء خارج الرسم شكلت النتيجة المحاسبية ،ثم تكييف عناصرها مع التشريع الجبائي للحصول في نهاية على نتيجة جبائية (وعاء ضريبي)جاهزة لإقتطاع الضريبة وتحديد النتيجة الصافية ، ويمكن القول أن التسيير الجبائي بهذا الشكل وإن شابته مخالفة ظهرت في العملية الأولى إلا أنه يعتبر جيدا على العموم .

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع الإنتقال من التتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي ، المعالجة إشكالية البحث المتمثلة في أليات الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية ، من خلال عرضنا للقسمين النظري والتطبيقي ، تم الإجابة على أسئلة الدراسة من خلال البحث والتحليل وذالك باستخدام الأدوات المشار إليها في المقدمة ، حيث توصلنا إلى مايلي :

النتائج

إنطلاقا من طريقة المعالجة التي إعتمدت والتي جمعت بين الدراسة النظرية والتطبيقية ، يمكن إستخلاص النتائج التالية:

- تتم عملية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في اطار منظم هو المؤسسة الاقتصادية باستخدام تقنيتين كميتين في التسيير هما المحاسبة والجباية بغرض تحديد قاعدة الاقتطاع الضريبي وحساب نتيجة الدورة الصافية القابلة للتوزيع مما يمكن من اعداد الكشوف المالية النهائية

- يوفر النظام المحاسبي المالي القاعدة القانونية المثلى العمل الجبائى في كونه يوفر المعلومات الرقمية الضرورية حول حصيلة نشاط المؤسسة وتطور ذمتها المالية من خلال حسابات التسيير وحسابات الميزانية ويتم اثبات التحقق من سلامة هذه القاعدة من خلال تناسق النتائج بين الكشوف المالية .

- يمكن الحكم على جودة التسيير الجبائي للمؤسسة من خلال محورين هما :

- ضمانها لحيادية الرسم على القيمة المضافة على نشاطها .

- تحكمها في المعالجة الجبائية للنواتج والأعباء بمعرفة شروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية وتفادي العقوبات والغرامات .

وعليه يمكن القول أن ضمان حيادية الرسم على القيمة المضافة ومن تم انتقال سليم من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية مبني على قاعدة محاسبية قانونية ثابتة SCF والتحكم في التشريع الجبائي المتغير يمكن المؤسسة من تحمل عبء ضريبي يتناسب مع مقدرتها التكليفية دليل على جودة التسيير الجبائي في المؤسسة .

التوصيات والتوجيهات

على ضوء نتائج الدراسة يمكن طرح بعض التوصيات التي يمكن أن تساهم في عملية التسيير الجبائي الجيد للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية والمتمثلة في :

- الاهتمام بالمؤسسة الاقتصادية يحرك الاقتصاد ويولد قيم جديدة ،وبالتالي المساهمة في الاقتصاد الوطني عن طريق خلق وعاءات ضريبية جديدة ومتنوعة .
- لا يمكن الحديث عن النتيجة الجبائية إذا لم يكن هناك تسيير محاسبي جيد ، وعلى المؤسسات أن تطبق النظام المحاسبي المالي قبل الحديث عن أثر الجبائي .
- يجب تكييف النظام الجبائي وكذألك القانون التجاري مع متطلبات النظام المحاسبي حتي يكون هناك توافق قانوني يسهل تطبيق القواعد المحاسبية والجبائية .
- توضيح التعامل الجبائي مع البنود المستحدثة في النظام المحاسبي المالي كالقرض الإيجاري والضرائب المؤجلة.
- توفير أرضية اقتصادية تمكن من تطبيق النظام المحاسبي المالي ،كاستخدام طرق التقييم خاصة القيمة العادلة ،فالنظام المحاسبي المالي في حال تطبيقه بشكل جيد يعطي تعبيرا أقرب إلى الواقع عن حصيلة النشاط العادي للمؤسسة وبالتالي يقدم قاعدة ممتازة للعمل الجبائي .
- **أفاق الدراسة :**

إن التعرض لموضوع الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي لا يمكن الإحاطة بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة ،ومنه فإن هذه الدراسة تعتبر مساهمة من الباحث للإثراء هذا الموضوع وخطوة أولى بالنسبة للدراسات القادمة في هذا المجال ، حيث يمكن تقديم بعض الاقتراحات لتكون محل دراسة في المستقبل نذكر منها :

- أثر النظام الجبائي على المؤسسات الاقتصادية– دراسة مقارنة بين المؤسسات–
- أثر تبني النظام المحاسبي المالي علي فعالية التسيير الجبائي

فعالية النظام الضريبي والمحاسبي في ظل الإصلاحات الجديدة

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

1.بن ربيع حنيفة ،الواضح في المحاسبية المالية وفق SCFوالمعايير الدولية ،الجزء الأول ، منشورات كليك، الجزائر،2013. المنشورات

2. بن الربيع حنيفة ، حسياني عبد الحميد، صالحي بوعلام ،الواضح في المحاسبة المالية وفق SCFوالمعايير الدولية، الجزء الثاني ، المنشورات كليك،الجزائر ،2013.

3. جمال الجعارات ،معايير التقارير المالية 2007IAS/IFRS،دار الإثراء للنشر والتوزيع ، الشارقة ،2008.

4. خلاصي رضا ،النظام الجبائي الجزائري الحديث ،الجزء الأول ،دار هومة ،الجزائر ،2005 .

5. شعيب شنوف ،محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ،الجزء الأول،الشركة الجزائرية بودواو ،الجزائر ،2007

6. عبد الرحمان توفيق ،القوائم المالية ومخرجات العمل المحاسبي ،منشوراتPMEC،2014.

7. .محمد أبو أنصار وأخرون ،معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي الجوانب النظرية والعملية ،دار وائل للنشر،عمان ، الأردن ،2008

8. . ناصر دادي عدون، المؤسسة الإقتصادية ، دار المحمدية العامة ،الجزائر ،بدون سنة النشر .

9. ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة (1992-2003)،منشورات بغدادي ،الرويبة ،الجزائر،2013.

10. هوام جمعة ،المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،2010.

2.البحوث الجامعية :

11.أحلام لموسخ ،المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل : دراسة حالة مؤسسة النقل الحضري ورقلة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2013-2014.

12 .خضير خبيطي ،تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية ،مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماجيستير في العلوم التجارية تخصص المحاسبة المالية ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2016/2015

13. غولة لطيفة ،الوظيفة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة المالية دراسات محاسبية جبائية معمقة ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2011-2012

14.فايز زهدي الشلتوني ،مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية ،رسالة مقدمة بكلية التجارة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجيستر في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية ،غزة ،2004-2005.

15. . نور الدين زعيبط ،التحليل المالي للقوائم دراسة حالة ،مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماجيستير في العلوم التسيير تخصص الإدارة المالية ، جامعة منتوري ، قسنطينة ،2011-2012.

3التظاهرات العلمية

16. ولهي بوعلام ،مداخلة حول التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في إتخاد القرار ،الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية ،جامعة محمد بوضياف ،المسيلة ،يومي 14-2009/04/15.

17. زواق الحواس ،مداخلة حول فعاليات التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار ،الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية ،جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ،يومي 14-2009/04/15

4 المقالات العلمية :

18 . جودي محمد رمري، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ،أبحاث إقتصادية وإدارية ،العدد السادس ،جامعة بسكرة ،2009.

5. المراسيم والقوانين والقرارات :

19. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد 74 الصادر بتاريخ 25نوفمبر 2007.

20 القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبية ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات والقواعد سيرها ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد 19 الصادر بتاريخ 2009/03/25.

21. القانون التجاري ،الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،الجزائر ،2017

22. . قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،المديرية العامة للضرائب ،الجزائر،2017

23. قانون الرسوم على رقم الأعمال ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ،2017

24. . قانون المالية التكميلية لسنة 2010،وزارة المالية ،الجزائر .

25. قانون المالية لسنة 2017،وزارة المالية ،الجزائر .

6- مواقع الأنترنت :

26. المديرية العامة للضرائب ،الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ، تم الإطلاع عليها في 2017/05/25.

http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/guides_ar/G_tVA_ar_2017.pdf

27 المديرية العامة للضرائب ،نشرية حول واجبات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب ،تم الإطلاع عليها في 20017/03/25

http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/CDI_obligations_2017_ar.pf

28 المديرية العامة للضرائب ،دليل المهنيين للضرائب على الأرباح الشركات ، تم الإطلاع عليها في 2017/03/15

http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/144-2014-07-14-13-02- 55/379-2014-05-28-14-21-5

29.. عبد القادر شلالي ،جامعة جامعة" آكلي محند أو الحاج "بالبويرة، محاضرات مقياس جباية المؤسسة ،تم الإطلاع عليه في 2017/04/11 .

http://cte.univ-boura.dz/coursenligne/fiscalite14062012/IFUcours.html

ثانيا: المصادر باللغة الأجنبية

Livres:

30 ABDELLAH BOUGHABA, **Comptabilité Générale Approfondie**, BERTI Editions,1998.

31 ANNE LE MANH ET CATHERINE MAILLET, **Normes Comptables** Internationales Ias/Ifrs, Berti Editions,2006.

32. BERTRICE ET FRANCIS GRANDGUILLOT, **Comptabilité Générale**, 8éme Edition, Galion L'extension Editions, Paris, 2008.

33. BRAHIM TIGMOUNINE, Cour Sur Comptable Profonde, L'impôts sur Résultat, 2012.

34. CATHERINE MAILLET ET ANNE LE MANH, **Les Normes Comptable Internationales Ias/Ifrs**, Berti Editions, Alger, 2009.

35. CHANTAL BUISSART ET M.BENKACI, **Analyse Financière**, Berti Editions, Alger, 2011.

36. KAMEL SANSARI, **L'impôt Sur Les Bénéfices De Sociétés**, Dar Chiheb, 1998.

37. KHAFRABI MED ZINE, **Techniques Comptables**, 4éme Edition, Berti Editions, Alger, 2009.

38. PIERRE BELTRAME, **Fiscalité En France**, Edition Hachette, Livre Paris, France 2003.

39ROBERT MOESO, **Comptabilité Financière**, 9éme Edition, Dunod Paris, 2003..

40. SAHRAOUI ALI, **Comptabilité Financière**, Berti Editions, Alger, 2011.

41. TAYEB ZITOUNE ET FRANÇOIS GOLIARD, **Droit Fiscal Des Entreprises**, 1ére Edition, Berti Editions, Alger 2007.

الملاحق

الملاحق

الملحق رقم 01:الميزانية

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N - 1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء – المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضٍ					
مبانٍ					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ما شابهها					
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	ملاحظة	N	N -1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات – احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

الملحق رقم: 02 كشف حساب النتيجة حسب الوظيفة

حساب النتائج (حسب الوظيفة)
الفترة من ..... إلى.....

مثلا

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

الملحق رقم03 : كشف حساب النتيجة حسب الطبيعة

حساب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1 – إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2 – استهلاك السنة المالية			
3 – القيمة المضافة للاستغلال (**1** – **2**)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4 – الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5 – النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6 – النتيجة المالية			
7 – النتيجة العادية قبل الضرائب (**5** + **6**)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 – النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9 – النتيجة غير العادية			
10 – النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 – النتيجة الصافية للمجموع المدمج (**1**)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

الملحق رقم 04: جدول التدفقات الخزينة(الطريقة المباشرة)

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

الملحق رقم 05: جدول التدفقات الخزينة(الطريقة الغير المباشرة)

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
– الاهتلاكات و الأرصدة			
–تغير الضرائب المؤجلة			
–تغير المخزونات			
– تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
–تغير الموردين و الديون الأخرى			
–نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (جـ)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

الملحق رقم06:جدول تغيرات الأموال الخاصة

28 ربيع الأوّل عام 1430 هـ
25 مارس سنة 2009 م
الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة / العدد 19
37

جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N - 1						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

الملحق رقم07:جدول حساب النتيجة الجبائية(الجدول رقم09)

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :.....
.....
Activité :.....
Adresse :.....
.....

Exercice du ..... au .....

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice**	0,00
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôt différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations (*)		
	Total des réintégrations	0,00
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
	Total des déductions	0,00
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
	Total des déficits à déduire	0,00
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	0,00
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre.