

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB - بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- قطاف نبيل

من إعداد الطالبان:

- جهرة عيبر

- معمري نائلة نهي

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أ محاضر - أ	- الحاج عامر
بسكرة	مقرا	- أ محاضر - أ	- قطاف نبيل
بسكرة	مناقشا	- أ محاضر - أ	- مخلخل زويبة

الموسم الجامعي: 2023-2024

شكر و تقدير

ﷺ والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين ﷺ أفضل الصلاة والتسليم،

الصلاة والتسليم،

نشكر الله عز وجل الذي وفقنا على هذا الانجاز هذا العمل، ثم نشكر كل من قدم لنا يد العون والمساعدة من بعيد أو قريب وبالأخص:

الشكر الجزيل والتقدير لاستاذنا الدكتور " قطاف نبيل" الذي اشرف على بحثنا ورافقنا في كل خطوة لإكماله، كما نشكره على توجيهاته ونصائحه وحسن تعامله معنا، بارك الله في عمره وأمدّه بالصحة والعافية والعافية.

ونشكر أيضاً لأعضاء لجنة المناقشة على تفضلكم بإثراء هذا العمل.

نتوجه بالشكر إلى من زرع فينا ثمار العلم إلى معلمينا وأساتذتنا الكرام من المدرسة الابتدائية إلى الأسرة الجامعية.

في الأخير نسال الله تعالى لنا ولكم لما يحب ويرضاه.

إهداء

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا، ما كنت لأفعل هذا لولا فضل الله، فالحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه،

اهدي ثواب هذا البحث إلى من تربيته على يديه ومن علمني القيم والمبادئ إلى من لا ينفصل اسمه على اسمي إلى فرحتي الدائمة إلى مصدر قوتي فخري لطالما عاهدته بهذا النجاح وها أنا أتممت عهدي وأهديتها إليك (بابا الغالي حفظك الله ورعاك).

واهدي ثمرة جهدي ودراستي وفرحتي المنتظرة، دعواتها نظم اسمي دائما إلى من أخذت عمرها في سبيل أن أحقق طموحي، إلى أمي نبع الحنان (ماما الغالية حفظك الله ورعاك).

إلى ضلعي الثابت الذي لا يميل إلى من رزقت بما سندا وملاذي الأول إلى أختي الوحيدة غاليتي وحببتي عفاف.

إلى أمان أيامي إلى من شددت عضدي بهم فكانوا لي ينايع ارتوي منها إلى قرّة عيني إخواني عبد البراء وعثمان.

لكل من كان عوننا وسندا في هذا الطريق لأصحاب الشدائد إلى من افاضني بمشاعره ونصائحه المخلصة إلى عائلتي إلى من وقفت بجانبني إلى خالتي أسماء.

إلى رفاق الخطوة الأولى والخطوة الأخيرة إلى كل من له الفضل علي صديقات الدراسة لطيفة، بسمة، مروة، أحلام، حنان.

إلى صديقات والمواقف والسنين إلى زميلاتي في الإقامة إكرام، أمينة، سعيدة.

إلى من أحبهم أهديكم هذا الانجاز وثمره نجاحي الذي طالما تمنيتته ها أنا اليوم أتممت

أول ثمراته راجية من الله تعالى أن ينفعني بما علمني .

عبير

إهداء

ها أنا ذا وصلت إلى نهاية مشواري في هذا الحلم، لا بتدآ من جديد حلما آخر ينتظرنى...

انتهت لحظات مسيرتي الجامعية، لحظات عشت فيها الكثير من المواقف منها ما هو جميل منها ما هو سيء، وممرت أيام لطالما أشعرتنا بالملل والعجز ومحطات صعبة واجهتنا إلا أننا أكملنا حلمنا ومسيرتنا واستمرينا بطاقات متجددة لنكمل هدفنا المنشود والذي طالما تمنينا إكماله...

يوم التخرج اليوم الفارق في حياتي، يون المنتظر الذي اجني فيه ثمرات السنوات الماضية...

اهدي تخرجي إلى ملاكي الطاهر أمي إلى معاني الحب والحنان، إلى العين التي سهرت من اجلي بلا كلل أو ملل، إلى من كان دعاؤها سبب نجاحي، إليك سيدتي اهدي تخرجي وكلماتي تنحني إجلالا لك،

إلى الذي لا ينفصل اسمي عن اسمه، لمصدر العطاء الذي لا ينقطع وينبوع الأمل الذي لا يعرف الكلل " أبي الغالي "

إلى كواكبي المشرقة ومحطات راحتي " إخوتي "،

إلى كل من ساهم في وصولي ورسموا لي طريقي وساندوني " أساتذتي وأصدقائي "،

إلى تفاصيل حياتي التي سكنت روحي وإلى لحظات تعبي وقوتي وخوفي وشجاعتي إلى كل المواقف و اللحظات التي جعلتني ما

أنا عليه الآن،

والحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا

نانلة نهي

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة توضيح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، وتم تحديد مختلف المفاهيم المتعلقة لكلا النتيجتين، وكذلك تحليل العلاقة القائمة بين النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي الجزائري، وأهم الفروقات القائمة بين هذين النظامين، حيث نتج عن هذا الاختلاف فروقات دائمة وفروقات مؤقتة بين الأحداث المحاسبية وأثارها الجبائية المستقبلية، ومن أجل التعرف على مراحل الانتقال بين النتيجتين، أي من خلال تحديد الربح المحاسبي إلى غاية الوصول إلى الربح الجبائي وفقا للقوانين والتشريعات المعمول بها في الجزائر، تم الاعتماد على الملحق رقم (09) من الحزمة الجبائية.

تبين من خلال هذه الدراسة انه يجب على السلطات المالية تكييف التشريعات الجبائية مع قواعد النظام المحاسبي المالي، بغرض الحصول على القوائم المالية ذات جودة ونوعية والمطابقة على الواقع الاقتصادي للمؤسسة، التي تخدم أهدافها وأهداف الإدارة الضريبية.

الكلمات المفتاحية: نتيجة محاسبية، نتيجة جبائية، نظام محاسبي مالي، الضرائب المؤجلة، ضريبة على أرباح الشركات.

Summary:

This study aimed to clarify the transition from financial accounting results to tax results in an economic entity. Various concepts related to both results were identified, along with an analysis of the relationship between the financial accounting system and Algerian tax legislation. The study also highlighted the differences between these two systems, resulting in permanent and temporary differences between accounting events and their future tax effects. To understand the transition stages between these two results, from determining accounting profit to arriving at taxable profit according to Algerian laws and regulations, Annex (09) of the tax package was relied upon.

The study showed that financial authorities should adapt tax legislation to the rules of the financial accounting system to obtain financial statements of quality and relevance to the economic reality of the entity. These statements should serve its objectives as well as those of the tax administration.

Keywords: Financial accounting result, Tax result, Financial accounting system, Deferred taxes, Corporate income tax.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر وتقدير
	الإهداء
	ملخص الدراسة
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة المختصرات
	قائمة الملاحق
أ - ز	مقدمة

الفصل الأول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

09	تمهيد
10	المبحث الأول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي
10	المطلب الأول مفهوم النظام المحاسبي المالي وخصائصه
12	المطلب الثاني أهداف النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه
14	المطلب الثالث فرضيات ومبادئ النظام المحاسبي المالي
16	المبحث الثاني تحديد النتيجة المحاسبية بالاعتماد على نوعين من الكشوف المالية
17	المطلب الأول مفهوم الكشوف المالية وأنواعها وفق النظام المحاسبي المالي
19	المطلب الثاني الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في الكشوف المالية
21	المطلب الثالث تحديد النتيجة المحاسبية
32	المبحث الثالث الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 - ضرائب الدخل -
33	المطلب الأول نبذة عن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل
35	المطلب الثاني نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 - ضرائب الدخل - وهدفه
36	المطلب الثالث الضرائب وفق النظام المحاسبي المالي
42	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

44	تمهيد
45	المبحث الأول مدخل إلى الجباية والنظام الضريبي الجزائري
45	المطلب لأول مفهوم الجباية
47	المطلب الثاني مدخل إلى النظام الضريبي
51	المطلب الثالث الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية
57	المبحث الثاني بنية النظام الجبائي وانظمة الاخضاع الضريبي في الجزائر
58	المطلب الأول الضرائب الرئيسية في النظام الجبائي

68	الأنظمة المستخدمة في الإخضاع الضريبي	المطلب الثاني
71	الرسوم على رقم الأعمال	المطلب الثالث
73	تحديد النتيجة الجبائية والمعالجة الجبائية للعناصر المكونة لها	المبحث الثالث
73	النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها	المطلب الأول
77	آلية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	المطلب الثاني
82		خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB- بسكرة-		
83		تمهيد
84	تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة صناعة الكوابل - فرع جنرال - بسكرة	المبحث الأول
84	نبذة تاريخية للمؤسسة وتطورها	المطلب الأول
85	نشاط وأهداف المؤسسة	المطلب الثاني
87	الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة وتحليله	المطلب الثالث
90	كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة	المبحث الثاني
90	تحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة -	المطلب الأول
95	تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة -	المطلب الثاني
101		خلاصة الفصل
103		خاتمة
107		قائمة المراجع
		الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
24	جانب الأصول ميزانية	1-1
26	جانب الخصوم ميزانية	2-1
31-30	حساب النتائج حسب الطبيعة	3-1
32-31	حساب النتائج حسب الوظيفة	4-1
32	تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق جدول النتائج الإيرادات والأعباء	5-1
60	الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي	1-2
66	تواريخ دفع تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات	2-2
91	تحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-	1-3
92	ميزانية الأصول لمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-	2-3
93	ميزانية الخصوم لمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-	3-3
95-94	حساب النتائج لمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-	4-3
99	تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-	5-3

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
41	حساب الضريبة المؤجلة	1-1
75	كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	1-2
88	الهيكـل التنظيمي للمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-	1-3

قائمة الاختصارات

المعنى	الاختصار
المعايير المحاسبية الدولية	IAS
المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 - ضرائب الدخل -	IAS 12
معايير الإبلاغ المالي	IFRS
مجلس معايير المحاسبة الدولية	IBSB
الضريبة على الدخل الإجمالي	IRG
الضريبة على أرباح الشركات	IBS
شركات المساهمة	SPA
الشركات ذات المسؤولية المحدودة	SARL
شركات التوصية بالأسهم	SCA
المؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة	EURL
المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري	EPIC
النشاطات الصناعية والتجارية	TAIC
النشاط على الرسم المهني	TAP

قائمة الملحق

العنوان	رقم الملحق
ميزانية أصول المؤسسة صناعة الكوابل ENICAB-بسكرة-	01
ميزانية خصوم المؤسسة صناعة الكوابل ENICAB-بسكرة-	02
حساب النتائج المؤسسة صناعة الكوابل ENICAB-بسكرة-	03
الملحق رقم (09) للمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB-بسكرة-	04

مقدمة

في ظل الاصلاح الاقتصادي، شهد العالم والجزائر بشكل خاص جملة من التغيرات والتحولات الاقتصادية، من خلالها اعتمدت الدولة الجزائرية نظاما محاسبيا ماليا مستمدا من المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي، بدلا من النظام المحاسبي الوطني السابق. وقد شمل هذا النظام المحاسبي المالي جميع الحسابات المرتبطة بالتسجيل، بما في ذلك الضرائب والرسوم المدرجة ضمن النظام الجبائي الجزائري بأشكالها المختلفة، مما ساهم في تعزيز التوافق بين المحاسبة والجباية.

حيث يعد الجانب الجبائي احد اهم الاهتمامات للمؤسسات الاقتصادية، اذ تسعى تلك المؤسسات الى الوفاء لأهدافها من خلال استغلال مواردها وتقليل أعبائها الجبائية. يتعلق ذلك بضبط ومراقبة مختلف التكاليف الجبائية، والتي تشمل مجموعة متنوعة من الضرائب والرسوم التي تفرض على المؤسسات الاقتصادية. بالإضافة إلى ذلك، يتوجب على تلك المؤسسات استغلال الفرص والامتيازات الموجودة بموجب القانون، وتحسين جودة ونوعية تقاريرها الضريبية، بالإضافة إلى العمل على تحقيق التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

تمثل النتيجة المحاسبية الدعامة الأساسية التي يستند عليها التشريع الجبائي لتحديد النتيجة الجبائية وهذا بعد إجراء عدة تعديلات عليها التي فرضها القانون الجبائي لأهداف مالية، اقتصادية، اجتماعية، وغيرها، وتعتبر النتيجة الجبائية موضوع للإخضاع الضريبي وهذا نتيجة لاختلاف قواعد تحديد النتيجة المحاسبية عن اختلاف قواعد النتيجة الجبائية.

يتعين على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الامتثال لمتطلبات النظام المحاسبي المالي ال SCF، حيث يشترط في قوائمها المالية توفير كافة المعلومات المتعلقة بعملية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، وذلك لتحديد الضريبة المستحقة. يفقد الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الى هذه المعلومات التي تساهم في توضيح السبب وراء هذا الاختلاف.

اشكالية الدراسة:

من خلال مما سبق يمكن صياغة اشكالية دراستنا على النحو التالي:

كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية لصناعة الكوابل -

بسكرة- ENICAB؟

وبعد طرح الاشكالية يمكننا طرح تساؤلات فرعية للإجابة عنها والتي تنحصر فيما يلي:

مقدمة

- ما هي طرق تحديد النتيجة المحاسبية؟
- هل يوجد اختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؟
- ما هي انظمة الاخضاع الضريبي في الجزائر؟
- كيف يتم الإنتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية؟

الدراسات السابقة:

من بين الدراسات التي اعتمدنا عليها في دراستنا فيما يلي:

الدراسة الاولى:(وكوك و زايد، 2018)، الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، دراسة حالة للمؤسسة مطاحن الفرينة والنخالة بالوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي.

هدفت هذه الدراسة الى:

- ابراز وبيان علاقة النتيجة المحاسبية بالنتيجة الجبائية من خلال معرفة مدى مطابقة القوانين الجبائية مع النظام المحاسبي المالي؛
- توضيح الجانب المحاسبي والجبائي لمعالجة الضرائب المؤجلة في اطار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضرائب على الدخل.
- اعتمادا الباحثان على المنهج الوصفي والتحليلي وجمع المعطيات والوثائق المتعلقة بظاهرة موضوع الدراسة.

توصلت الدراسة الى جملة من النتائج، نذكر منها:

- ان النتيجة الجبائية تستخلص من النتيجة المحاسبية المحصل عليها في المؤسسة بعد القيام بإعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري، وانطلاقا من هاته النتيجة الجبائية يتم احتساب الضريبة على ارباح الشركات للمؤسسة الاقتصادية؛
- اختلاف النظرة بين المحاسبة والجباية على مستوى الممارسات يثقل كاهل الممارسين المحاسبين، فهم يخضعون للإجراءات الجبائية عوض الإجراءات المنطقية.

مقدمة

الدراسة الثانية: (مومني، 2018)، واقع معالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، دراسة لعينة من مؤسستين اقتصاديتين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة احمد دراية ، ادرار.

هدفت هذه الدراسة الى العمل على ضبط الفروقات بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي وتصنيفها الى فروق مؤقتة ودائمة، وكذا التعرف على كيفية معالجة الفروقات وفق النظام المحاسبي المالي والتعرف على مدى التزام مؤسستي الدراسة بالنظام المحاسبي في معالجة الفروقات.

اعتمد الباحث في دراسته على اسلوب الIMRAD، واعتمد على المنهج الوصفي في الجانب النظري، اما الجانب التطبيقي اعتمد دراسة الحالة.

توصلت الدراسة الى اهم النتائج من ابرزها:

- يمكن الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي في عملية تحديد نتائج نشاط المؤسسة وذلك بمقابلة الايرادات مع الاعباء؛
- ان الضرائب المؤجلة مستوحاة من المعيار الدولي رقم 12.

الدراسة الثالثة:(قطاف، 2021)، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجبائية في الجزائر، خلال الفترة (2010-2017)، دراسة عينة من المؤسسة، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود وتمويل، جامعة مُجَّد خيضر، بسكرة.

هدفت هذه الدراسة الى:

- تسليط الضوء على العلاقة بين المحاسبة والجبائية؛
- ابراز اهم الاختلافات بين النظام الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي؛
- التعرف على الجهود المبذولة والاقتراحات المقدمة لتكييف النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

اعتمد الباحث في الجانب النظري على المنهج الوصفي، التحليلي، في توظيف واستعراض النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي وتحليل اسباب الاختلاف بين النظامين، واعتمد على دراسة حالة في جانب الدراسة الميدانية.

مقدمة

توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- مازالت التشريعات الجبائية مهيمنة على القواعد والمبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، حيث ترفض القواعد الجبائية الاعتراف ببعض القواعد المحاسبية مثل مبدا تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، مثل الايجار التمويلي.

الدراسة الرابعة:(قميحة، 2021)، الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية جيجل، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكايمي في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة مُجد الصديق بن يحي، جيجل.

هدفت هذه الدراسة الى:

- اظهار كيفية حساب الربح المحاسبي والربح الجبائي ومعرفة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية؛
- توضيح الفروقات الدائمة والمؤقتة ومعالجة الضرائب المؤجلة وفق المعيار الدولي رقم 12.

اعتمد الباحث في الجانب النظري على المنهج الوصفي والمنهج النوعي في جمع المعلومات المتعلقة بموضوع البحث، واستعمل في الجانب التطبيقي على الوثائق المحاسبية والجبائية والمقابلة الشخصية لموظف مصلحة المحاسبة والتسيير.

توصلت هذه الدراسة الى:

يتم توضيح عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية، بإعادة معالجة الأعباء القابلة للخصم وغير القابلة للخصم حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري، وبعدها يتم احتساب الضريبة على ارباح الشركات الواجب تسديدها. حيث يتم دفع الضريبة السنة الحالية وفق نظام التسبيقات تحسب على اساس سنة مرجعية سابقة، وبعدها تتم التسوية في السنة الموالية.

فرضيات الدراسة:

تم طرح فرضيات فرعية تعتبر بمثابة اجابات قابلة للاختبار بناءا على الاشكالية الموضوعية كما يلي:

- نعم هناك طريقتين لتحديد النتيجة المحاسبية اما عن طريق الميزانية، او عن طريق حساب النتائج؛
- نعم يوجد اختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؛
- انظمة الاخضاع الضريبي في الجزائر هما نظامين، النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة؛

مقدمة

- يتم الإنتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية، وذلك من خلال القيام بعدة تعديلات على النتيجة المحاسبية، وذلك بإعادة إدماج بعض المصاريف غير القابلة للخصم (استردادات)، وطرح بعض الإيرادات المعفية جبائيا (التخفيضات) للوصول الى النتيجة الجبائية.

المنهج المتبع:

بناء على طبيعة الاشكالية المطروحة وبغية الوصول الى الاهداف المرجوة في هذا البحث، ومن اجل الامام بجوانب الدراسة في المفاهيم المتعلقة بالنتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، اعتمدنا على المنهج الوصفي، اما من اجل كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية وفي الجانب التطبيقي اعتمدنا على الوثائق المحاسبية والجبائية المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة للمؤسسة محل الدراسة، اي اسلوب دراسة حالة.

حدود الدراسة:

قمنا بإسقاط الدراسة على:

الحدود الزمانية: تمت الدراسة خلال السنة الجامعية (2023-2024).

الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة على مستوى مؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة- (ENICAB)، من خلال الحصول على المعلومات والوثائق اللازمة لسنة الدراسة.

اهمية البحث:

تتمثل اهمية الدراسة فيما يلي:

- تحديد طبيعة العلاقة بين القواعد المحاسبية والتشريعات الجبائية؛
- التعرف على مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لما تحتويه البيئة الجبائية من قواعد وقوانين؛
- بيان اثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري من خلال الضرائب المؤجلة.

اهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق ما يلي:

- ابراز خطوات الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي؛
- توضيح المعالجات المحاسبية والجبائية اللازمة خلال الدورة طبقا للتشريعات والقوانين الجبائية المعمول بها؛
- التعرف على المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، واهمته في معالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

صعوبات البحث:

من ابرز الصعوبات التي واجهتنا عند انجاز البحث هي:

- عدم توفر المراجع الكافية لموضوع الدراسة في المكتبة الجامعية؛
- تستر المؤسسة عن اغلب المعلومات والوثائق المالية والمحاسبية اللازمة؛
- التحيين الدائم للقوانين الجبائية الذي ادى الى قلة توفر المراجع في الجانب الجبائي الجزائري.

هيكل الدراسة:

من اجل معالجة الاشكالية المطروحة قمنا بتقسيم البحث الى ثلاث فصول بالإضافة الى مقدمة وخاتمة.

تتمثل هذه الفصول في:

الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث، حيث يتناول المبحث الاول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، وفي المبحث الثاني تحديد النتيجة المحاسبية، والمبحث الثالث تم التطرق الى تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ومفاهيم حول الضرائب المؤجلة.

الفصل الثاني: قمنا بتقسيم هذا الفصل ايضا الى ثلاث مباحث، حيث تناول المبحث الاول مدخل الى الجباية والنظام الضريبي الجزائري، ويمثل المبحث الثاني في بنية النظام الجبائي وانظمة الاخضاع الضريبي في الجزائر، اما في المبحث الثالث تم تقديم كيفية تحديد النتيجة الجبائية والمعالجة الجبائية للعناصر المكونة لها.

مقدمة

الفصل الثالث: تم تخصيص هذا الفصل لدراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-، حيث تضمن هذا الفصل مبحثين، المبحث الاول يتمثل في تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة، والمبحث الثاني يتمثل بكيفية حساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية.

الفصل الأول

تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

إن النظام المحاسبي المالي مصمم على الواقعية الاقتصادية والشفافية المالية، وإن لكل مؤسسة لديها نظام محاسبي مالي يقوم بتجميع واسترجاع وتوفير عناصر المعلومات الملائمة، والتي بإمكانها تصميم النظام المحاسبي الذي يتماشى مع ظروفها ومتطلباتها، وقد قامت الدولة الجزائرية بفرض على المؤسسات مسك نظام محاسبي مالي له مميزاته وخصائصه، وكذا احترام الخصائص النوعية للمعلومة المالية والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها ضمن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية، فالمؤسسة تقوم بتسجيل عمليات الذمة المالية سنويا وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف والمنصوص عليها بموجب القانون، وذلك من اجل تحديد النتيجة المحاسبية سواء كانت ربح أو خسارة، مع مراعاة معايير الشفافية والمصدقية للوضعية المالية في القوائم المالية للمؤسسة.

سنتطرق في هذا الفصل الذي قمنا بدراسته إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية بالاعتماد على نوعين من الكشوف المالية.

المبحث الثالث: تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12- ضرائب الدخل-.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

تم إعداد النظام المحاسبي المالي من أجل التكيف مع المستجدات المحاسبية والتي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، حيث جعلت الجزائر تحتاج لتوفير معلومات ذات خصائص نوعية تتفق مع معايير المحاسبة الدولية، بهدف مساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ قرارات صحيحة.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي وخصائصه

لقد قام المجلس الوطني للمحاسبة بعد عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر بمهمة التوحيد المحاسبي لتبني النظام المحاسبي المالي، للاستجابة لمتطلبات المعايير المحاسبة الدولية.

سننطلق في هذا المطلب إلى تعريف النظام المحاسبي المالي وأهم الخصائص التي يتميز بها.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي

إن للنظام المحاسبي المالي إطارين وهما:

أولاً: الإطار القانوني

ترتكز المحاسبة في أي بلد بشكل رئيسي على القوانين الصادرة، والتي تحدد كيفية تطبيقها بما يتماشى مع توجهاتها الاقتصادية، بلدنا الجزائر ومن أجل تسهيل تطبيق النظام المحاسبي المالي قامت بإصدار عدد من التشريعات القانونية شملت ما يلي: (بومزايد، 2018، الصفحات 18-19)

- ✓ القانون رقم 11.07 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 25/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المشار إليه سابقاً؛
- ✓ المرسوم التنفيذي 11/09 المؤرخ في 07/04/2009 الذي يحدد شروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي؛
- ✓ القرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وسير قواعد الحسابات.

ثانيا: الإطار التصوري (المفاهيمي)

عرف القانون 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي الجزائري في المادة 03 منه حيث ورد في هذا النص تسميته بالمحاسبة المالية:

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية وتصنيفها، وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية". (عمراني، 2014، صفحة 69)

ويمكن تعريف النظام المحاسبي المالي وفق المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 للمادة 02: " يعرف الإطار التصوري مختلف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، بحيث يوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التأكد رؤوس الأموال الخاصة، النواتج والأعباء، إضافة إلى توضيح الخصائص النوعية للقوائم المالية وتحديد مجال التطبيق". (الجريدة الرسمية، 2008، صفحة 11)

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير المحاسبة، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها مثل محاسبة الالتزامات، الاستمرارية في الاستغلال، القيم القابلة للفهم، الدلالة، المصدقية، القابلية للمقارنة، التكلفة التاريخية، وأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني. ويشكل الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون هناك بعض المعالجات غير المعالجة بموجب تأويل أو معيار. (بن عيشي، 2014، صفحة 85)

الفرع الثاني: خصائص النظام المحاسبي المالي

من خلال تعريف النظام المحاسبي المالي يمكن استخلاص الخصائص كما يلي: (بن خليفة، 2018، صفحة 7)

- نظام لتنظيم المعلومة المالية؛
- كشوف تعكس بصدق الوضعية المالية؛
- معلومات يمكن قياسها عدديا (رقميا) تتكون من معطيات عددية قابلة للقياس النقدي؛
- تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية (وفق المعايير الدولية)؛
- قياس أداء الشركة من خلال جدول حسابات النتائج أو قائمة الدخل؛

- قياس وضعية الخزينة (جدول التدفق النقدي) أو قدرة الشركة على توليد النقدية وما يماثلها؛
- يتم إعدادها (الكشوف المالية) في نهاية السنة (في نهاية الفترة المحاسبية - مبدأ الدورية).

يتميز النظام المحاسبي المالي بجملة من الخصائص الأساسية هي: (بعاشي، 2021، صفحة 30)

- احتوائه على إطار تصوري للمحاسبة يبرز بوضوح الاتفاقيات والمبادئ المحاسبية الأساسية؛
- إبراز مختلف قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي لكل العمليات بما فيها تلك التي لم يعالجها المخطط الوطني المحاسبي السابق مثل القرض التجاري؛
- إلزام المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي بتقديم حسابات موحدة وحسابات مشتركة؛
- مواكبة التطورات العصرية في ميدان التكنولوجيا وذلك بتبني القواعد المتعلقة بمسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي؛
- تأسيس نظام محاسبة بسيط يركز على محاسبة خاصة بالمؤسسات الصغيرة وصغار التجار والحرفيين؛
- توسيع مجال تطبيقه مقارنة بالمخطط الوطني المحاسبي السابق.

المطلب الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه

يسعى النظام المحاسبي المالي بإعداد القوائم المالية والتي تهدف إلى إيصال المعلومة المالية للمتعاملين الاقتصاديين حيث سنبرز في هذا المطلب مجموعة من الأهداف وكذلك التطرق لمجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي

لقد اعتمدت الجزائر النظام المحاسبي المالي المتوافق مع معايير المحاسبة المالية IAS/IFRS الذي يهدف إلى تقديم صورة صادقة للمعلومة المالية ويتجلى ذلك من خلال احتوائه على إطار مفاهيمي يبين عمليات التسجيل والتقييم ومراقبة الحسابات ويرمي إلى تحقيق الأهداف التالية: (شناي، 2016، صفحة 43)

- ✓ تحسين النظام المحاسبي الجزائري وجعله يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- ✓ تقديم صورة صادقة للقوائم المالية من خلال الشفافية في عرض المعلومات المالية؛
- ✓ قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها زمانيا ومكانيا على المستوى الوطني والدولي؛
- ✓ يسمح بمراقبة الحسابات من قبل المستخدمين حول مصداقيتها وشفافيتها؛
- ✓ تمكين المستثمرين من معلومات صحيحة موثوق بها تشجعهم وتسمح لهم بمراقبة ومتابعة أموالهم.

جاء النظام المحاسبي المالي ليحدد الضوابط والقواعد العامة لمسك وتجميع وتحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية والهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة بهدف تحقيق الأهداف التالية: (طرش، 2017، صفحة 189)

- ✓ سد الثغرات وإيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- ✓ تقييم عناصر الميزانية وفق مبدأ الصورة الوفية والعدالة؛
- ✓ جذب المستثمر الأجنبي للجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛
- ✓ تمكين المؤسسات من الاستغلال الجيد للمعلومات المتاحة من بيئتها خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو بإدماج مؤسسات أخرى؛
- ✓ يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها.

الفرع الثاني: مجال تطبيقه

تم تحديد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في القانون رقم 11/07 وفقا للمادة 02 منه فان النظام المحاسبي المالي ينطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها ويستثنى من مجال تطبيق هذا النظام الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية أما المادة 04 من نفس القانون فقد حددت الأشخاص الملزمين بمسك محاسبة مالية وهم: (بن خليفة، 2018، صفحة 8)

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- اكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي وأما الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين فيمكنها وفقا للمادة 05 من نفس القانون مسك محاسبة مالية مبسطة.

المطلب الثالث: فرضيات ومبادئ النظام المحاسبي المالي

يرتكز النظام المحاسبي المالي على فرضيات أساسية واتفاقيات ومبادئ محاسبية تساعد على إعداد الكشوفات المالية ذات معلومة مالية نوعية وذات مصداقية.

الفرع الأول: فرضيات النظام المحاسبي المالي

إن للنظام المحاسبي المالي فرضيتين أساسيتين اثنتين وهما:

أولاً: فرضية محاسبة الالتزام (محاسبة التعهد)

تحضر القوائم المالية اعتماداً على صفقات تمت فعلاً بتعبير آخر تسجل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس عند الدفع أو القبض للمبالغ المقابلة تسجل في دفاتر المحاسبة في ذلك التاريخ وتظهر في القوائم المالية للدورات التي وقعت فيها. (زرع، 2012، صفحة 27)

ثانياً: فرضية استمرارية الاستغلال (استمرار النشاط)

تعد القوائم المالية على افتراض أن الوحدة مستمرة وسوف تستمر في أعمالها لفترة مستقبلية يمكن التنبؤ بها إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب (المادة 07). إن افتراض استمرارية نشاط المؤسسة يرتبط بوجود الشخصية المعنوية المستقلة لحياته بشكل ليس له ارتباط بحياة الملاك الطبيعيين ويقتضي أن نشاطه سيستمر وأنه ليس هناك نية أي تصفية أو بيعه في المستقبل القريب ولكن هناك نية في الاستمرار في مزاوله النشاط بشكل دائم ومستقل. (بومزيد، 2018، صفحة 22)

الفرع الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي

يقوم النظام المحاسبي المالي على مجموعة من المبادئ المحاسبية متعارف عليها والتي يجب على المؤسسات الخاضعة للالتزام بها في إعداد القوائم المالية وتمثل هذه المبادئ في:

- مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية: بمقتضى هذا المبدأ يجب أن تكون نتيجة كل دورة محاسبية (سنة مالية) مستقلة عن الدورة التي سبقتها والدورة التي تليها ولأجل تحديدها يجب أن تنسب إليها الأحداث

والعمليات الخاصة بها فقط أي أن كل دورة محاسبية يجب أن تكون مستقلة عن الأخرى من حيث الإيرادات والأعباء. (بعاشي، 2021، صفحة 33)

- مبدأ الأهمية النسبية: بمعنى تكون المعلومة ذات معنى إذا كان غيابها من القوائم المالية يؤثر في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين وبمقتضى هذا المبدأ فانه: (لطرش، 2017، صفحة 197)
 - يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة تؤثر على حكم مستعملها تجاه المؤسسة؛
 - يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة؛
 - يجب أن تعكس الصورة الصادقة للقوائم المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة؛
 - يمكن إلا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.

- مبدأ التكلفة التاريخية: يعتبر من أهم المبادئ التي يعتمد عليها التقييم المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم وكذلك الأعباء والإيرادات التي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية. وبغض النظر عن التقلبات التي تتعرض لها الموارد الاقتصادية نتيجة للتغيرات الطارئة على القدرة الشرائية للنقود.

ويعد سبب استخدام التكلفة التاريخية وتقييم موارد المؤسسة بها مع وجود تقلبات في قيمة هذه الموارد بسبب تضخم النقود إلى الأتي: (الشهب، 2014، الصفحات 40-41)

- التكلفة التاريخية تمثل تكلفة فعلية حقيقية وقت الحصول على الموارد؛
- التكلفة التاريخية ناتجة عن عملية تبادل حقيقية وليست افتراضية ولهذا يمكن الاعتماد عليها؛
- عند استخدام طرف أخرى لتقييم موارد المؤسسة ينتج عن ذلك ربحاً أو خسارة وهذا لا يجب أن يأخذ بعين الاعتبار ما دامت هذه الموارد في المؤسسة.

- مبدأ الحيطة والحذر: حسب ما جاء في القانون رقم 08-156، المؤرخ في 2008/05/26، المادة 14 التي نصت على ما يلي: "يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه. وينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتجات، كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء. وألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها." (الجريدة الرسمية، 2008، صفحة 12)

- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: ينص هذا المبدأ على أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة مالية ما مطابقة للميزانية الختامية للدورة المالية السابقة. (تخوني، 2019، صفحة 197)
- مبدأ الوحدة النقدية: أي تسجيل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملحق، إذا ما كان لديها تأثير مالي على الصورة العامة. (بن عيشي، 2014، صفحة 87)
- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: وفقا للمادة 18 للمرسوم التنفيذي 08-156، المؤرخ في 2008/05/26، فان: "تقييد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني. (الجريدة الرسمية، 2008، صفحة 12)
- مبدأ عدم المقاصة: لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء بالتتابع، أو على أساس صاف. (لزعر، 2012، صفحة 29)
- مبدأ الصورة الصادقة: يقوم هذا المبدأ على أن القوائم المالية يجب أن تعطي صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة باحترام المبادئ والقواعد المحاسبية، ويكون بمقدورها تقديم معلومات ذات صلة بالوضع المالي، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية. (لطرش، 2017، صفحة 198)
- مبدأ ديمومة الطرق: يقوم بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم عناصر القوائم المالية وعرض المعلومات، ولا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم. (تخوني، 2019، صفحة 197)

المبحث الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية بالاعتماد على نوعين من الكشوف المالية

من الأهداف الأساسية الذي يسعى إليه النظام المحاسبي المالي تحقيقه هو تجسيد القوائم المالية بصورة صادقة تعكس عن الوضعية المالية للكيان الاقتصادي، وكذا قابليتها للمقارنة مع مختلف المؤسسات الأخرى، والاهتمام بتحليل عناصر القوائم المالية بهدف فهم مضمونها والانتفاع منها، والغرض من توفير المعلومات المساعدة في اتخاذ وترشيد قرارات مستخدميها في المستقبل. ومن عناصر القوائم المالية الميزانية وحساب النتائج، الذي من

خالهما تحدد النتيجة المحاسبية والتي هي حصيلة الفارق بين مجمل الإيرادات والأعباء الناتجة عن العمليات العادية والاستثنائية التي تقوم بها المؤسسة في نهاية السنة المالية، بنتيجة إجمالية تسمى بالنتيجة المحاسبية (ربح أو خسارة).

المطلب الأول: مفهوم الكشوف المالية وأنواعها وفق النظام المحاسبي المالي

إن القوائم المالية عبارة عن مجموعة متكاملة حددها النظام المحاسبي المالي، والتي يجب على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية، وتعتبر القوائم المالية إحدى الوسائل التي يتعين من خلالها استمرارية التطورات المالية للمؤسسات، وتستخدم في عملية اتخاذ القرارات.

الفرع الأول: تعريف الكشوف المالية

كما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 والمتضمن أحكام القانون رقم 07-11 القرار رقم 1.210 تعرف الكشوف المالية على أنها: "كل كيان يدخل مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية. والكشوف المالية الخاصة بالكيانات الصغيرة تشمل على: ميزانية، حساب نتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكتملة للميزانية وحساب النتائج". (الجريدة الرسمية ا، 2009، صفحة 22)

تعرف الكشوف المالية على أنها مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية، ونجاعة الأداء وتغير وضعية الكيان في تاريخ قفل الحسابات وتشمل: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق. (هادي، 2019، صفحة 55)

كما تعرف بأنها: "تظهر نتائج المحاسبة المالية في مجموعة مترابطة من القوائم المالية والتي تكون على شكل جداول تلخص نشاط المؤسسة خلال دورة محاسبية، ويتم عرضها بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها بقوائم سنوات سابقة". (كحول، 2017، صفحة 43)

كما تعرف أيضا بأنها تقارير مالية محاسبية تعد طبقا للمفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتحتوي على بيانات ومعلومات مستقاة من السجلات والدفاتر بالمؤسسة وتهدف أساسا إلى إعلام الأطراف الخارجية والداخلية عن مدى نجاح أو إخفاق إدارة المؤسسة في تحقيق أهدافها. (دادة، 2013، صفحة 72)

الفرع الثاني: أنواع الكشوف المالية

تعتبر الكشوف المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، وطبقا للمادة 32 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007، تشتمل الكشوف المالية على ما يلي: (الجريدة الرسمية ا.، 2008، صفحة 14)

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- الملحق.

أولا: الميزانية

إن الميزانية هي وثيقة مالية ختامية تقوم على أهداف تقديم وعرض صافي ذمة الوحدة، أي مالها من أصول وما عليها من ديون، بما يسمح بمعرفة صافي مركزها المالي، أي صافي الفوائد التي ترجع إلى أصحاب الوحدة ومساهميها، وهو ما يجعل هذه القائمة بامتياز أكثر القوائم المالية أهمية بالنسبة للمستثمرين. (بن بلقاسم، 2010، صفحة 73)

ثانيا: حساب النتائج

حسب المادة 34 من المرسوم التنفيذي 156/08 الصادر بتاريخ 28 ماي 2008 فإنه: "يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح. ترتب فيه التكاليف والإيرادات حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، كما تحتوي على أرصدة السنة السابقة ومعطيات السنة الجارية، فهي معطيات متعلقة أصلا بتقييم الأداء. (معتوق، 2017، صفحة 06)

ثالثا: جدول سيولة الخزينة

يمكن إعداده باستعمال الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة، ويتضمن التغيرات التي تحدث في العناصر السابقة الخاصة بالميزانية وحسابات النتائج، ويهدف إلى توفير قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذا معلومات حول استعمال السيولة. (شوف، 2012، صفحة 56)

رابعا: جدول تغير الأموال الخاصة

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية، والمعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المتعلقة بما يلي: (عتير، 2012، صفحة 63)

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...)
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

خامسا: ملحق القوائم المالية

يعتبر ملحق الكشوف المالية وثيقة تلخيصية، ويعد جزء من الكشوف المالية، يسمح بتقديم تفسيرات ضرورية ومكملة للمعلومات الموجودة في الكشوف المالية الأخرى كالميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة من أجل فهمها بشكل أفضل. (هادفي، 2019، صفحة 88)

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في الكشوف المالية

يجب أن تتوفر المعلومات الواردة في الكشوف المالية على العديد من الخصائص النوعية، أهمها ما يلي:

أولاً: القابلية للفهم

يجب أن تكون المعلومات المقدمة من خلال الكشوف المالية سهلة الفهم، إلى درجة انه يتسنى للمطلع الذي له مبادئ عامة حول المحاسبة فهم محتوى هذه الكشوف. (كواشي، 2017، صفحة 12)

أي تعني المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها، فهي من ناحية تتطلب أن تكون معروضة بوضوح بعيدة عن التعقيد، ومن ناحية أخرى يفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة التي تمكنهم من فهم المعلومات التي وردت في القوائم المالية. (سعيد، 2015، صفحة 125)

ثانياً: القابلية للمقارنة

يجب أن تكون البيانات المالية قابلة للمقارنة على ممر الدورات المختلفة لغرض تحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بمركز المالي للمؤسسة وأدائها، بالإضافة إلى إمكانية مقارنتها مع المؤسسات الأخرى. وهذا يتطلب ضرورة استمرار الوحدة الاقتصادية في تطبيق الطرق والإجراءات المحاسبية من فترة لأخرى في عملية القياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية. (بومزايد، 2018، صفحة 31)

يكون أمام مستخدمي الكشوف المالية بصفة عامة والمستثمرين بصفة خاصة فرص استثمار وإقراض متعددة، ويجب أن يكون مستخدمو الكشوف المالية قادرين على إجراء مقارنات لهذه الكشوف لعدة فترات زمنية مختلفة. (بن قطيب، 2019، صفحة 06)

ثالثاً: الملائمة

تتصف المعلومة بخاصية الملائمة حينما تتوفر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها، بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو حينما تؤكد أو تصحح ما تم تقييمه سابقاً واتخاذ قرارات بناء على ذلك، وعليه حتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تساعد متخذ القرار على تحسين قدرته على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وذلك على ضوء ما حدث في الماضي وما يحدث في الحاضر وهو ما يطلق عليه بالقيمة التنبؤية للمعلومات، بالإضافة إلى ذلك فإن المعلومات الملائمة هي تلك التي تساعد مستخدميها في تأييد أو تصحيح توقعاتهم السابقة، أي تكون لهذه المعلومات القدرة على تقديم تغذية عكسية. (بن عروج، 2012، صفحة 15)

رابعاً: المصدقية

تتمثل هذه الخاصية في إمكانية الاعتماد على المعلومات عندما تكون خالية من الخطأ والتحيز الجوهري، وتتصف بأمانة التعبير، ولا يعني هذا الدقة الكاملة المطلقة، ولكن أن تتحلى بالثقة من جانب المستخدمين، وتتضمن هذه الخاصية ثلاثة خصائص فرعية هي: أمانة التعبير، الحيادية، الكمال. (بومزيد، 2018، صفحة 31)

يقصد بالموثوقية خلو المعلومات المحاسبية من الأخطاء الفادحة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقدمها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وان تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطه والحذر. وعرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقراءها. (عتير، 2012، صفحة 31)

المطلب الثالث: تحديد النتيجة المحاسبية

إن الكيان الاقتصادي (المنشأة) يقوم بمختلف العمليات الإنتاجية حيث أن الهدف من نشاط المؤسسات الاقتصادية تحقيق أرباح (أي الحصول على إيرادات)، مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء والتي تسمى بالنتيجة المحاسبية، الناتجة عن الفارق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء.

الفرع الأول: تعريف النتيجة المحاسبية

تعرف النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي على النحو الآتي: (بوزيد و نجار، 2019، صفحة 132)

إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) - (نفقات على تكاليف النشاط +/- تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية +/- تغيرات بين مخزون الدورة ومخزون عند إغلاق الدورة +/- التصحيحات الخاصة بالأموال الثابتة +/- التصحيحات الخاصة بالقروض) = نتيجة الدورة.

حسب ما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 28/05/2008 المادة 28 فان: (الجريدة الرسمية ا، 2008، صفحة 14)

تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقاً لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والمنتوجات.

تمثل النتيجة الصافية ربحاً عند وجود فائض في المنتوجات عن الأعباء، وتمثل خسارة في الحالة العكسية.

ويمكن تعريف النتيجة المحاسبية بأنها تتعلق بالإحداث أو العمليات التي أنشئت المؤسسة من أجلها، إلا وهي الحصول على إيرادات مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء، فهي الفرق بين المنتوجات التي يحصل عليها الكيان والأعباء التي يتحملها خلال دورة استغلالية واحدة، ويمكن تحديدها إما عن طريق حساب النتائج (الإيرادات أو الأعباء) أو عن طريق الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول و الخصوم خلال الدورة. (عيسى، 2015، صفحة 100)

الفرع الثاني: كيفية تحديد النتيجة المحاسبية

يوجد هناك طريقتين لتحديد النتيجة المحاسبية تحدد إما عن طريق الميزانية أو عن طريق حساب النتائج:

أولاً: تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية

1) تعريف الميزانية

إن المؤسسة هي كيان قانوني مستقل، تتمتع بشخصية معنوية، لها ذمتها المالية المستقلة عن الملاك، تقوم بإجراء جرد سنوي لذمتها المالية من أجل إعلام الآخرين: الملاك، الموردين، والبنوك... الخ، عن الوضعية المالية للمؤسسة، مما يمكنهم من تقييم الوضع المالي للمؤسسة وبصفة خاصة درجة سيولتها ودرجة مرونة الهيكل المالي، واحتمالات المستقبل ودرجة المخاطرة، وإجراء المقارنات بين الوحدات المحاسبية المختلفة وحساب معدل العائد على الاستثمار والوثيقة التي تبين الوضعية المالية للمؤسسة في لحظة معينة تدعى الميزانية. (كحول، 2017، صفحة 47)

إن الميزانية تظهر فيها عناصر الأصول وعناصر الخصوم، مع الفصل بين العناصر الجارية وغير الجارية، فهي تحتوي عناصر مرتبطة بتحديد الوضعية المالية للمؤسسة. (عمار و بن عواق، 2018، صفحة 65)

تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم والأموال الخاصة مع ضرورة التمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية (أو بشكل عام حسب درجة السيولة والاستحقاق). (بومزايد، 2018، صفحة 36)

الميزانية هي تصوير للوضع المالي أو الحالة المادية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة (تاريخ إعداد القائمة)، وعليه فإن محتويات الميزانية هي عناصر لحظية وتعرف محاسبياً بمصطلح الأرصدة تمييزاً لها عن التيارات أو التدفقات والتي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى: حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية. وللميزانية جانبان، ويسمى الجانب الأول بالأصول أو الموجودات وتدرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المؤسسة وحقوقها على

الآخرين، والجانب الثاني بالخصوم أو المطلوبات وتدرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم المؤسسة والتزاماتها اتجاه الآخرين. (لزعمر، 2012، صفحة 37)

2) عناصر الميزانية

تتمثل عناصر الميزانية في:

1-2) الأصول: تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لان توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، فشرط إدراج الأصل هو التسيير والقدرة على تحقيق منافع اقتصادية للكيان، ومن خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة أن الأصول التي يستأجرها الكيان لهدف ما تعتبر ضمن عناصر الأصول وتدرج في الميزانية وتنقسم الأصول إلى: (يوسف، 2011، صفحة 52)

- **الأصول غير الجارية:** تحتوي على ما يلي: (بن خليفة، 2018، الصفحات 45-46)
 - الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية (النشاط) التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال أو إنجازها في شكل سيولة للخزينة؛
 - الأصول التي تتم حيازتها أساسا الأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا؛
 - السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.
 - **الأصول الجارية:** هي الأصول التي تم اقتنائها أساسا للمعاملات قصيرة الأجل والتي يتوقع بيعها خلال السنة، إضافة إلى الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال 12 شهرا وكذا العملاء والنقدية. (نحوي، 2019، صفحة 233)
- وفي ما يلي شكل قائمة الميزانية:

الجدول رقم(01-01): جانب الأصول ميزانية

السنة المالية المقفلة في

الأصول	الملاحظة	N الإجمالي	N إهلاك الرصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات معينة					
أراضٍ					
مبانٍ					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح إمتيازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع المعادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجارية					
أصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما شابهها					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر: (الجريدة الرسمية ا، 2009، صفحة 28)

2-2) الخصوم: هي الالتزامات الراهنة للكيان الناجمة عن أحداث اقتصادية ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارده ممثلة لمنافع اقتصادية، إذا فالخصوم تشمل الالتزامات الحالية التي تقع على عاتق الكيان والناجمة عن الأحداث الاقتصادية الماضية والتي يتم الوفاء بها مقابل نقصان في الموارد التي من المنتظر أن تحقق للكيان منافع اقتصادية، وتنقسم الخصوم إلى: (يوسف، 2011، صفحة 13)

- خصوم غير جارية؛

- خصوم جارية.

• **الخصوم غير الجارية:**

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الخصوم غير الجارية هي تلك عناصر الخصوم التي لا تحقق شروط الخصوم الجارية، أو بعبارة أخرى تلك الخصوم التي لا تنتظر المؤسسة إطفائها خلال دورة الاستغلال العادية أو ستسوى في مدة تتعدى 12 شهرا الموالية لتاريخ الميزانية، وتتكون الخصوم غير الجارية من قروض سندية وقروض مالية طويلة الأجل، خصوم الضرائب، قروض أخرى طويلة الأجل، والتي تندرج تحت الحسابات الرئيسية التالية: (عمراني، 2014، صفحة 83)

- ح/13: المنتجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال؛

- ح/15: المؤونات الأعباء الخصوم غير الجارية؛

- ح/16: الاقتراضات والديون المماثلة؛

- ح/17: الديون المرتبطة بالمساهمات.

• **الخصوم الجارية:** تصنف الخصوم خصوما جارية عندما: (بن خليفة، 2018، صفحة 46)

- يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية؛

- أو يجب تسديدها خلال ألاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.

وفيما يلي نوضح قائمة الميزانية جانب الخصوم:

الجدول رقم (01-02): جانب الخصوم ميزانية

السنة المالية المغفلة في

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم اصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات - مدججة (1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية / نتيجة صافية حصة المجمع (1) رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد حصة الشركة المدججة (1) حصة ذوي الأقلية (1)
			المجموع 1
			الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصودها لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
			مجموع الخصوم غير الجارية (2)
			الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية
			مجموع الخصوم الجارية (3)
			مجموع عام للخصوم

المصدر: . (الجريدة الرسمية ا، 2009، صفحة 29)

3) تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية

في بداية السنة حيث أن المؤسسة لم تبدأ نشاطها الإنتاجي أو التجاري، فإن الميزانية الافتتاحية لا تظهر أية نتيجة وتكون المعادلة متساوية من جانب الأصول والخصوم أي: مجموع الأصول = مجموع الخصوم.

إما في نهاية الدورة ومن خلال الميزانية الختامية يمكن التمييز بين حالتين: (قدوري و بن عواق، 2018، صفحة 69)

- النتيجة موجبة (ربح): تكون هذه الحالة عندما يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم كما يلي:

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

لقد نص النظام المحاسبي المالي في هذه الحالة على تسجيل النتيجة في جانب الخصوم وبإشارة موجبة، كما يمكن تبرير تسجيل الربح في جانب الخصوم كما يلي: (قدوري و بن عواق، 2018، صفحة 69)

- في حالة تحقيق ربح يكون جانب الأصول أكبر من جانب الخصوم، وتحقيق التوازن بينهما نضيف النتيجة (ربح) إلى جانب الخصوم؛
- يعتبر الربح من مصادر التمويل، مثله مثل باقي الأموال الخاصة؛
- يمكن اعتبار الربح القابل للتوزيع دينا في ذمة المؤسسة لصالح الشركاء، والمساهمين، حيث يقررون إما سحبه، إما تركه لتدعيم المركز المالي.

- النتيجة السالبة (خسارة): في هذه الحالة فإن مجموع الأصول يكون اقل من مجموع الخصوم، أي أن ممتلكات المؤسسة اقل من التزاماتها نحو الشركاء، المساهمين ونحو الغير. وتأخذ معادلة الميزانية في هذه

الحالة الشكل التالي: (عمار و بن عواق، 2018، صفحة 70)

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

يقترح النظام المحاسبي المالي في هذه الحالة تسجيل النتيجة (خسارة) في جانب الخصوم بإشارة سالبة.

ثانياً: تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق جدول حساب النتائج

1) تعريف جدول حساب النتائج

من خلال المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26/04/2008 والمتضمن أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 25/11/2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، فقد عرف جدول حساب النتائج على أنه: " بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز التمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة". (الجريدة الرسمية ا.، 2009، صفحة 24)

حساب النتائج عبارة عن قائمة تجميعية للأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة من خلال الفترة، تظهر مختلف النتائج الوسيطة والنتيجة الصافية للفترة التي تكون إما ربح أو خسارة. (شناي، 2016، صفحة 55)

يعد جدول حساب النتائج وضعية ملخصة عن الأعباء والمنتجات المحقق من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، وهو جدول ملخص للأعباء والنواتج التي حققتها المؤسسة خلال الدورة، يبرز النتيجة الصافية للسنة المالية، وتقدم المؤسسة هذا الجدول حسب الطبيعة كما يمكنها تقديمه حسب الوظيفة ضمن الملاحق. (واضح، 2020، صفحة 35)

نميز نوعين من حسابات النتائج: (زويطة، 2012، صفحة 120)

- حسابات النتائج حسب الطبيعة: حيث تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها مما يسمح بحساب مجاميع التسيير الرئيسية، وهي بمثابة أرصدة وسيطة تسمح من حساب (في النهاية) النتيجة الصافية للدورة المالية.
- حسابات النتائج حسب الوظيفة: حيث تصنف الأعباء والإيرادات حسب الوظيفة التي تسببت فيها.

وضع النظام المحاسبي المالي الحد الأدنى للمعلومات الواجب تقديمها في صلب جدول حساب النتائج وهي تشمل: (بعاشي، 2021، صفحة 42)

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها وذلك بتحديد الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛

- الإفصاح عن كل من منتجات الأنشطة العادية، المنتجات المالية والأعباء المالية، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- الإفصاح عن المخصصات الاهتلاكات والخسائر القيمة التي تخص الثببتات العينية والثببتات المعنوية؛
- الإفصاح عن نتيجة الأنشطة العادية والعناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- الإفصاح عن النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، والنتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة؛
- في حالة حساب النتائج المدمجة يجب الإفصاح عنها عن حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة، وحصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

الجدول الآتي يمثل جدول حساب النتائج حسب الطبيعة:

جدول رقم (01-03): حساب النتائج حسب الطبيعة

الفترة من إلى

N-1	N	الملاحظة	
			رقم الأعمال تغيير محزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
			(1) إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
			(2) استهلاك السنة الحالية
			(3) القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
			أعباء المستخدمين
			الضرائب الرسوم والمدفوعات المماثلة
			(4) الفائض الإجمالي عن الاستغلال
			المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسارة القيمة
			(5) النتيجة العملية
			المنتجات المالية الأعباء المالية
			(6) النتيجة المالية
			(7) النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
			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-المنتجات (يطلب بيانها)

			العناصر غير العادية-الأعباء (يطلب بيانها)
			9) النتيجة العادية
			10) النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) ومنها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)

المصدر: (الجريدة الرسمية ا.، 2009، صفحة 30)

1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمج

الجدول الآتي يمثل جدول حساب النتائج حسب الوظيفة:

جدول رقم (1-4) : حساب النتائج حسب الوظيفة

الفترة من إلى

N-1	N	الملاحظة	
			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 للإهلاكات)
			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
			المنتجات غير العادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية

			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) حصة المجموع (1)
--	--	--	---

المصدر: (الجريدة الرسمية ا.، 2009، صفحة 31)

(1) لا يستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدججة

(2) تحديد النتيجة المحاسبية من خلال جدول حساب النتائج:

نقصد بحسابات النتائج القائمة المالية التي تحتوي مختلف إيرادات وأعباء الدورة والتي إذا تم إدراجها في عملية حسابية، حيث تتشكل النتيجة المحاسبية للدورة من خلال الفرق بين الأعباء المدرجة في المجموعة السادسة والنواتج المدرجة في المجموعة السابعة للدورة وفق الجدول التالي: (جنيعط، 2022، صفحة 86)

الجدول رقم (01-05): تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق جدول النتائج الإيرادات و الأعباء

الصفحة السابع (07) حساب المنتجات	الصفحة السادس (06) حسابات الأعباء
تضم الحسابات التالية: ح/70، ح/72، ح/73، ح/74، ح/75، ح/76، ح/77، ح/78	تضم الحسابات التالية: ح/60، ح/61، ح/62، ح/63، ح/64، ح/65، ح/66، ح/67، ح/68
النتيجة المحاسبية = المجموعة (07) الإيرادات - المجموعة (06) الأعباء	

المصدر: (جنيعط، 2022، صفحة 86)

المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي رقم 12- ضرائب الدخل-

إن تطبيق النظام المالي المحاسبي أدى إلى عدة تغيرات مست بشكل مباشر في تحديد الضرائب المؤجلة، ومن خلال ذلك تم تبني المعيار المالي المحاسبي رقم 12 الذي عمل على حل المشاكل الضريبية من خلال توضيح كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب الدخل.

المطلب الأول: تقديم المعيار المحاسبي رقم 12-ضرائب الدخل-

يعد معيار ضرائب الدخل معالجة لفكرة وجود اختلاف في التوصل لصافي الربح محاسبيا (وفقا للمعايير المحاسبية) والتوصل لصافي الربح الضريبي وفق للتشريعات الضريبية المعمول بها، لذا هذه الأخيرة مرت بعدة تغيرات في ما يخص معالجة هذا المعيار والتشريعات المستنبطة منه.

الفرع الأول: نبذة عن المعيار المحاسبي رقم 12-ضرائب الدخل-

عمد مجلس معيار المحاسبة الدولية (IAS) إلى إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) في شهر جويلية 1979 والذي تم تعديله وإعادة إصداره في شهر أكتوبر 1996، لكي يكون بمثابة مرجع للمؤسسات التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية عن كيفية معالجة الفروقات التي تنشأ نتيجة اختلاف متطلبات القوانين والتشريعات الضريبية عن نظيراتها وفق المعايير الدولية، بحيث لا تترك هاته الفروقات لتبقى خارج الدفاتر المحاسبية دون بيان أثرها في القوائم المالية على مدى فترات مالية عديدة. (جلاية و بن عمارة، 2018، الصفحات 84-85)

وفي 17 جويلية 2019، نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مسودة العرض "الضريبة المؤجلة المتعلقة بالأصول والالتزامات الناشئة عن معاملة واحدة" (التعديلات المفتوحة على معيار المحاسبة الدولي 12) التي تهدف إلى توضيح كيفية اعتراف المؤسسات بالضرائب المؤجلة لتفكيك الالتزامات وعقود الإيجار، أغلقت فترة التعليقات في 14 نوفمبر 2019 .

أما في ماي 2021 نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الضرائب المؤجلة المتعلقة بالأصول والالتزامات الناشئة عن معاملة واحدة، تقليل التعديلات من نطاق الإعفاء من الاعتراف الأولي المنصوص عليه في الفقرتين 15 و 24 من معيار المحاسبة الدولي IAS12، بحيث لم يعد ينطبق على المعاملات التي تتم عند الاعتراف الأولي.

كما أن التغييرات سارية المفعول للسنوات المالية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2023، ويسمح بتطبيقها المبكر. (جفنيط، 2022، صفحة 57)

الفرع الثاني: التعاريف الأساسية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12

- الربح المحاسبي Accounting Profit: وهو الربح أو الخسارة للفترة قبل طرح مصروف الضريبة.

- **الربح الخاضع للضريبة Taxable Profit (Taxloss):** (الخسارة لأغراض الضريبة) هو (الربح أو الخسارة) لفترة، الذي يتم تحديده التي يتم تحديدها وفقا للقواعد التي تضعها السلطات الضريبية، والذي تكون ضرائب الدخل مستحقة السداد عليه والتي يمكن استرداد ضرائب الدخل بناء عليها).
- **الضريبة الحالية Current Tax:** هو المبلغ المجمع الذي يتم إدراجه عند تحديد الربح أو الخسارة للفترة فيما يتعلق بال ضريبة الحالية والضريبة المؤجلة. (SCOPA، 2021، صفحة 998)
- **المصرف الضريبي (الدخل الضريبي) Tax Expense (Tax Income):** هو عبارة عن مصرف ضريبة الدخل المستحق عن الفترة الحالية والواجب إظهاره في قائمة الدخل والمحسوب وفقا للمحاسبة المالية، ويمكن تحديده من خلال ضريبة الدخل الجارية بعد تعديلها بالضرائب المؤجلة.
- **إلتزامات ضريبة مؤجلة TaxLiabilities Deferred:** هي عبارة عن ضريبة الدخل المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية إلا أنها واجبة السداد بموجب قانون الضريبة خلال الفترات المستقبلية، وبحيث تتعلق تلك الفروقات بالفروق المؤقتة، وتنشأ هذه الفروقات عندما تكون القيمة المسجلة للأصل بالدفاتر المحاسبية أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للإلتزام أقل من أساسه الضريبي.
- **أصول ضريبة مؤجلة TaxAssets Deferred:** هي مبالغ ضرائب الدخل المدفوعة مقدما للسلطات الضريبية ومن المتوقع إستردادها (خصمها من ضرائب الدخل) الفترات اللاحقة وتعلق بما يلي:
 - الزيادة في الضريبة الواجبة السداد بموجب قانون الضريبة عن ضريبة الدخل المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية، وبحيث يمكن خصم تلك الزيادة من الضرائب المستحقة على المنشأة في المستقبل.
 - الخسائر القابلة للتدوير والإستفادة منها ضريبيا خلال الفترات القادمة، أي يمكن خصم هذه الخسائر من الدخل الخاضع للضريبة للفترات التالية وبالتالي تخفيض العبء الضريبي على المنشأة في المستقبل.
 - الخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها وإستفادتها خلال الفترات اللاحقة وبحيث يحق للمنشأة الاستفادة منها. (حميدات و أو نصار، 2017، الصفحات 209-210)
- **الفروقات الدائمة:** وهي الفروق التي تنشأ بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي نتيجة الاختلافات الموجودة بين القواعد المحاسبية والتشريع الضريبي ولا تنعكس هذه الفروقات على الفترات اللاحقة.
- **الفروقات المؤقتة** هي فروق بين المبلغ المسجل لأصل او إلتزام في الميزانية وقاعدته الضريبية أي هي عبارة عن فروق بين قيمة الأصول او الإلتزامات الواردة وبين قيمتها لأغراض الضريبة المستقبلية (الوعاء الضريبي المرتبط بما مستقبلا)، وتنقسم هذه الفروقات إلى قسمين: (معر الطيب و بن يوسف ، 2023، الصفحات 11-12)

- فروق مؤقتة خاضعة لضريبة: وهي فروق مؤقتة سوف ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة الخسارة الضريبية للفترة المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد او سداد المبلغ المسجل لأصل او التزام .
- فروق مؤقتة القابلة للاقتطاع: وهي فروق مؤقتة سوف ينتج عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة الخسارة الضريبية لترات مستقبلية وذلك عندما يتم استرداد او سداد المبلغ المسجل لأصل او التزام.
- القاعدة الضريبية: وهو مبلغ الذي على أساسه تحتسب قيمة الضريبة.

المطلب الثاني: نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل وهدفه

ان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يختلف من دولة الى أخرى حسب اختلاف القوانين والتشريعات الضريبية المنصوصة بما لكل دولة، لكن نسعى في هذا المطلب الى تطرق ما تم نص عليه دوليا من نطاق وهدف لهذا المعيار .

الفرع الأول: نطاق المعيار

يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن ضرائب الدخل. ولتحقيق أهداف هذا المعيار، تشمل ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية التي تستند إلى الأرباح الخاضعة للضريبة. وتشمل ضرائب الدخل أيضا ضرائب مثل الضرائب المقتطعة من المصدر مستحقة الدفع من المنشأة التابعة أو المنشأة الزميلة أو الترتيب المشترك على توزيعاتها للمنشأة المعدة للتقرير.

لا يتعامل هذا المعيار مع طرق المحاسبة عن المنح الحكومية أو المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية أو تخفيضات الضريبة المستحقة التشجيع الاستثمارات. وعلى الرغم من ذلك، فإنه يتعامل مع المحاسبة عن الفروقات المؤقتة التي قد تنشأ عن مثل تلك المنح أو تخفيضات الضريبة المستحقة لتشجيع الاستثمارات.(SCOPA، 2021، صفحة 997)

الفرع الثاني: هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة

- الإسترداد السداد المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات مطلوبات معترف بها في الميزانية العامة للمنشأة.

- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها للبيانات المالية للمنشأة.

إن الأمر الملازم للإعتراف بأصل أو إلزام هو توقع قيام المنشأة بإسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو إلزام، وهو توقع قيام المنشأة بإسترداد أو سداد المبلغ المسجل سيجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما لو لم يكن لذلك الإسترداد أو السداد تبعات ضريبية، فإن هذا المعيار يتطلب من المنشأة الاعتراف بالالتزام ضريبي مؤجل (اصل ضريبي مؤجل) باستثناءات قليلة محددة.

يتطلب هذا المعيار من المنشأة المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها، وهكذا فإن العمليات والأحداث التي تعترف بها في قائمة الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك. وأية عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق المالكين وبشكل مشابه، يؤثر الإعتراف بموجودات ومطلوبات ضريبية في إندماج الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناشئة عن هذا الإندماج.

كذلك يعالج هذا المعيار الإعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل. (بو سماحة، 2020، الصفحات 86-87)

المطلب الثالث: الضرائب وفق النظام المحاسبي المالي

في هذا المطلب سوف نتطرق الى مفهوم الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 بحكم النظام المحاسبي المالي، الذي استنبطها من المعيار مباشرة وأيضاً نتطرق الى اصنافها ومجال تطبيقها ومعالجتها محاسبياً.

الفرع الأول: مفهوم الضرائب المؤجلة

حسب النظام المالي المحاسبي وقد عرفت في الفقرة رقم 134-2 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الضريبة المؤجلة كالتالي: "الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية، والتي قد تكون ناتجة عن إختلال زمني بين إثبات محاسبي لمنتوج أو عبء ما، أو عجز جبائي أو قروض ضريبية، أو ترتيبات إقصاء أو إعادة معالجة تمت ضمن الكشوف المالية المدمجة. (الجزائرية، 2008، صفحة 18)

وتم تعريف في المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ الضريبة المؤجلة على أنها هي مقياس محاسبي وليست ضريبة محصلة بواسطة الحكومة فهي تمثل ضريبة مستحقة الدفع أو قابلة للإسترجاع في فترات محاسبية مستقبلية متصلة بمعاملات تم إنجازها بالفعل. (حماد، 2016، صفحة 414)

الفرع الثاني: أصناف الضريبة ومجال تطبيقها

تندرج المحاسبة العمومية الى صنفين، ومجال تطبيق هذه الضريبة يختص في المؤسسات الاقتصادية وذلك كما يلي:

أولاً: أصناف الضريبة

بالرجوع إلى أنواع الضرائب المؤجلة يمكن أن نميز بين نوعين أساسيين أحدهما يتعلق بالأصول (أصل ضريبي مؤجل كحق للشركة على عاتق إدارة الضرائب) والآخر يتعلق بالخصوم (التزام ضريبي مؤجل كدين على عاتق الشركة لصالح إدارة الضرائب).

1. ضرائب مؤجلة أصول

هي عبارة عن مبلغ الضرائب على الأرباح المسددة خلال السنة الجارية والقابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية، والتي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية، حيث يتعين إضافتها (دمجها) إلى النتيجة المحاسبية للدورة الحالية من أجل تحديد النتيجة الجبائية. و قد

أدرجها المشرع حسب النظام المحاسبي المالي في حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول في الجانب المدين مقابل 692 فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول في الجانب الدائن.

2. ضرائب مؤجلة خصوم

هي مبلغ الضريبة على الأرباح الناشئة خلال السنة والقابلة للدفع في الفترات المستقبلية، والتي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية، حيث يتعين خصمها (تخفيضها) من النتيجة المحاسبية للدورة الحالية من أجل تحديد النتيجة الجبائية، وقد أدرجها المشرع حسب النظام المحاسبي المالي في حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم في الجانب الدائن مقابل جعل حساب 693 فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم في الجانب المدين. (عيسى، جباية ومحاسبة المؤسسات - تقنيا جبائية ومحاسبية-، 2023، صفحة 204)

ثانياً: مجال تطبيقها

ان تطبيق الضرائب المؤجلة يخص جميع المؤسسات الاقتصادية الخاضعة لدفع الضريبة على أرباح الشركات والتي تطبق النظام الحقيقي، أما المؤسسات غير خاضعة للضريبة على الأرباح أو التي تخضع للنظام الجبائي الجزافي فهي غير معنية. (بن ربيعة و آخرون، 2013، صفحة 290).

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقاً للمعيار (IAS12)

تخضع الضرائب المؤجلة لمعالجة محاسبية وبذلك نميز طريقتان لمعالجة الضرائب المؤجلة هما طريقة الميزانية (الالتزام الضريبي) وطريقة قائمة الدخل (الضرائب المؤجلة)، كما ان المعيار المحاسبة الدولي رقم 12 منع استخدام طريقة التأجيل في المحاسبة عن فروقات التوقيت بين المتطلبات المحاسبية والضريبة للإيرادات والمصاريف أي تبني مدخل قائمة الدخل، لذلك تبني المعيار استخدام طريقة الالتزام الضريبي (مدخل قائمة الميزانية) في المحاسبة عن الفروقات الضريبية المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية من خلال الأصول والالتزامات، ان الفروقات المؤقتة التي تنشأ في المدة الحالية وتنعكس خلال الفترات القادمة تعكس أثارا ضريبية تعترف بها هذه الطريقة ويتم التحاسب عليها من خلال ايجاد الفروقات المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للأصل والأساس الضريبي للأصل شريطة تقدير قيمة الأصول بموثوقية مناسبة. (جلالة و بن عمارة، 2018، صفحة 89)

أولاً: الأصول والالتزامات الضريبية الجارية

يجب الاعتراف بالضريبة الجارية عندما يتم اكتساب الأرباح الخاضعة للضريبة في الفترة التي تتعلق بها بالطريقة

التالية: (حماد، 2016، الصفحات 485-486)

- مصروف الضريبة الجارية او بند الدخل يجب الاعتراف به في قائمة الدخل .
- التزام الضريبة الجارية: يجب الاعتراف به للدرجة التي تكون فيها هذه المبالغ المستحقة الدفع غير مدفوعة للسلطات الضريبية.
- أصول الضريبة الجارية: يجب الاعتراف بالاصل الضريبي عن أي مبلغ مدفوعة زيادة عن المبالغ المستحقة عن الفترة ذات العلاقة، وفي التشريعات حيث تكون هنا ذات علاقة، فالمنفعة لخسارة الضريبة التي ترحل للخلف لاسترداد الضريبة المدفوعة بنسبة لفترة سابقة يجب الاعتراف بها كأصل.
- تقاس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية بالمبلغ المتوقع دفعه الى السلطات الضريبية والتشريعات الضريبية السارية او صدرت بشكل أساسي (اغلبها الحكومة) في تاريخ التقرير، وبالنسبة للضريبة الجارية يكون هناك السعر الذي يتعلق بفترة التقرير المالي دون النظر الى التاريخ الذي اعلن فيه، والتغير في سعر الضريبة هو تغير في التقدير حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 08.

ثانياً: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

بعد حساب الضريبة المؤجلة سواء (الضريبة المؤجلة الاصول ام الضريبة المؤجلة الخصوم)، يكون تقييدها في النظام

المحاسبي المالي كما يلي:

- الضريبة المؤجلة الاصول: يكون فيها ح/ 133: الضرائب المؤجلة مدين يقابله ح/ 692: فرض

الضرائب المؤجلة الاصول دائن، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي: (بكري و جيلالي، 2021، الصفحات 352-

(353)

- عند الاعتراف بالضرائب المؤجلة اصول:

المبلغ		البيان	الحساب	
xx	xx	من ح/ الضرائب المؤجلة على الاصول الى ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الاصول اثبات الضريبة المؤجلة اصول	692	133

- عند حسم الضريبة المؤجلة اصول في السنوات المقبلة:

المبلغ		البيان	الحساب	
xx	Xx	من ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الاصول الى ح/ الضرائب المؤجلة على الاصول الغاء الضريبة المؤجلة اصول	133	692

• الضريبة المؤجلة الخصوم: يكون فيها ح/134: الضرائب المؤجلة الخصوم دائن يقابله ح/693: فرض

الضرائب المؤجلة الخصوم مدين، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

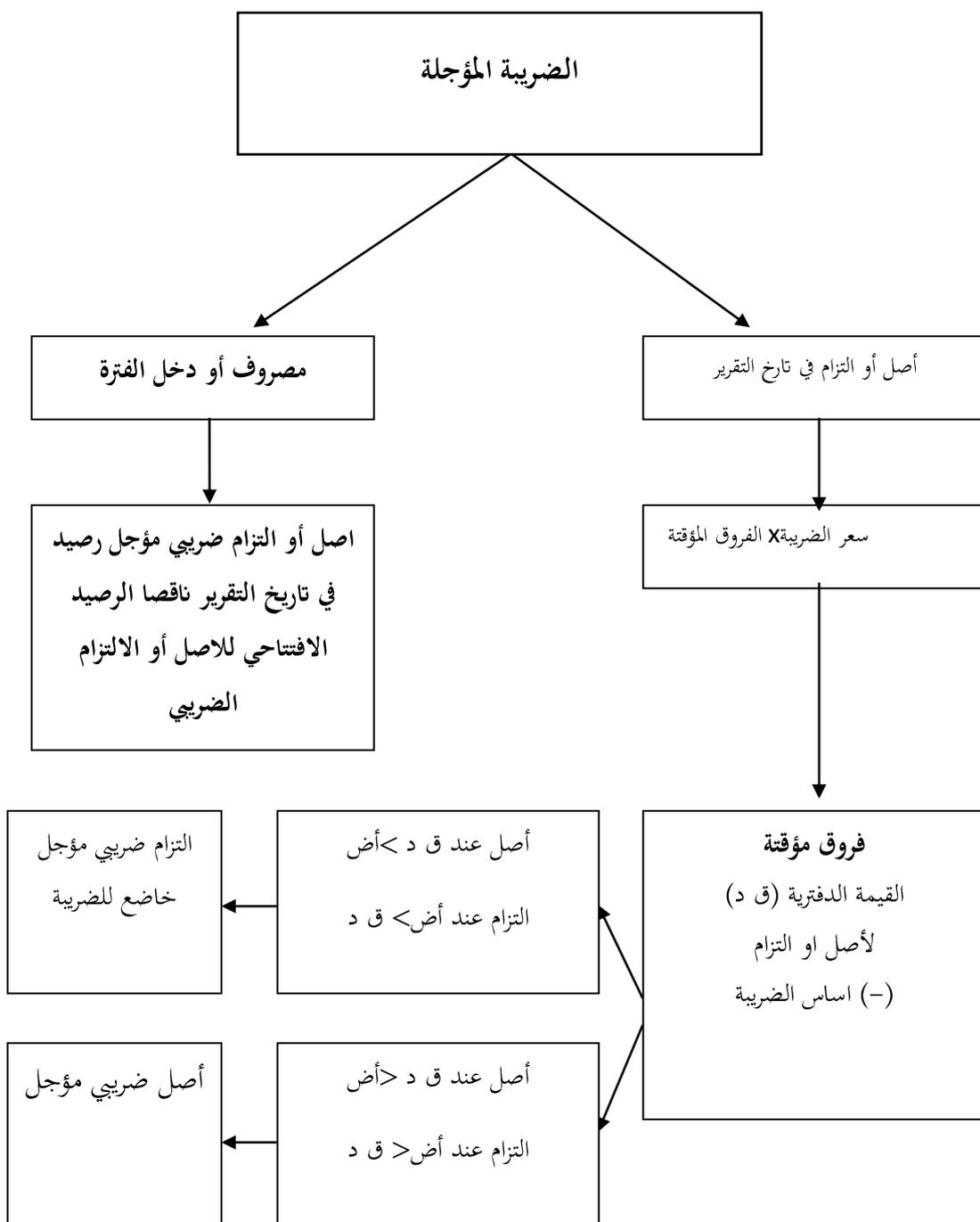
- عند الاعتراف بالضرائب المؤجلة خصوم: (بكري و جيلالي، 2021، الصفحات 352-353)

المبلغ		البيان	الحساب	
xx	Xx	من ح/ فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم الى ح/ الضرائب المؤجلة عن الخصوم اثبات الضريبة المؤجلة خصوم	134	693

- عند حسم الضرائب المؤجلة خصوم:

المبلغ		البيان	الحساب	
xx	Xx	من ح/ الضرائب المؤجلة عن الخصوم الى ح/ فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم الغاء الضريبة المؤجلة خصوم	693	134

الشكل رقم (1-1): يوضح حساب الضريبة المؤجلة



المصدر: (حماد، 2016، صفحة 486)

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الاطار النظري للنظام المالي المحاسبي الذي يوفر المعلومات الضرورية والذي يساعد في تحديد المبالغ الضريبية انطلاقاً من القوائم المالية المتمثلة في الميزانية (قائمة المركز المالي) وحساب النتائج (قائمة الدخل الشامل)، والتي تم التعرف عليها في هذا الفصل لأهميتها في تحديد النتيجة المحاسبية، التي تتم فيها تسجيل المؤسسة مجمل نشاطاتها الاقتصادية والتي توفر فيها جميع مصادر الإيرادات والنفقات والمعلومات عن المركز المالي وما يتضمنه من ممتلكات والتزامات عن نتائج عمل المنشأة سواء كان ربح أو خسارة التي تقوم بها خلال السنة المالية.

وتناولها أيضاً إلى تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المتعلق بضرائب الدخل الذي عالج الاختلافات الدائمة والاختلافات المؤقتة بينهما، وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وكيفية تحديد واحتساب مقدار الضريبة، كما أشرنا إلى الضرائب المؤجلة وكيفية معالجتها محاسبياً وفقاً ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الذي عمل على حل المشاكل الضريبية من أجل تسهيل عمل المحاسبة في المؤسسة.

الفصل الثاني:

تحديد النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية انطلاقا من الربح المحاسبي الخاضع للضريبة الذي يتم الحصول عليه نتيجة تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية (IFRS)، عند القيام بإجراء وتنفيذ القوائم المالية المحاسبية في نهاية كل دورة، حيث تظهر لنا النتيجة المحاسبية التي تحتمل ان تكون ربح او خسارة للمؤسسة، من خلالها يتم معالجتها وفق مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية المنصوص عليها في النظام الجبائي، وتكون عن طريق بعض التعديلات والتصحيحات من اجل تحديد النتيجة الجبائية التي يتم من خلالها التحصيل الضريبي، اهمها الضريبة على ارباح الشركات والضريبة على الدخل، وهذا قصد تغطية النفقات العمومية للدولة والتأثير على الوضع الاقتصادي وانعاشه.

حيث في هذا الفصل سيتم التعرف على بنية النظام الجبائي والانظمة الضريبية وابرز نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية، وكذلك تحديد النتيجة الجبائية والعناصر التي يتم من خلالها تحديدها.

المبحث الأول: مدخل إلى الجبائية والنظام الضريبي الجزائري

إن النظام الضريبي في الدولة هو التجسيد الفعلي للسياسة الاقتصادية، فالجبائية تعتبر أداة من أدوات السياسة الاقتصادية، فهي تسعى لتحقيق أهداف المجتمع، من خلال خطط واستراتيجيات تنفذها الدولة باستخدام مجمل الأساليب والفنون الضريبية لتحقيق مختلف التغيرات الاقتصادية، السياسية والاجتماعية.

المطلب الأول: مفهوم الجبائية

الجبائية هي مجمل الاقتطاعات الإلزامية المفروضة من قبل الدولة والمطبقة على مداخيل الأفراد وأرباح المؤسسات في شكل ضريبة، المؤداة لفائدة الدولة وإدارتها العمومية بهدف تمويل المشاريع لخدمة النفع العام، وتعتبر الجبائية مباشرة وجبائية غير مباشرة حسب طبيعة المادة والوعاء الضريبي المفروض وفقا للقواعد القانونية المتعلقة بالضرائب، وكذلك يوجد جبائية الدولة والجبائية المحلية حسب الجهة المستفيدة من هذه الاقتطاعات.

الفرع الأول: تعريف الجبائية

يعرف القاموس "LAROUSSE" الجبائية كنظام لتحصيل الضرائب وهي مجموعة القوانين التي ينص عليها والوسائل التي تصل إليها. أما فرع القانون العمومي يعرفها بأنها تتكون من مجموعة القواعد القانونية المتعلقة بالضرائب والتي تنظم المشاركة في المواضيع القانونية وكذلك الأشخاص الطبيعيين والمعنويين في تمويل الدولة. (خلاص، 2014، صفحة 243)

تعرف الجبائية على أنها "مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية بالإضافة إلى صور فنية متكاملة للضريبة تمثل في مجموعها وسائل تسعى لتحقيق الأهداف مع مساعدة بعض اللوائح التنفيذية التي تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام بأجهزته لتنفيذ كل المراحل من البحث عن المادة الخاضعة للضريبة إلى غاية تحصيل الضريبة". (جنيع، 2022، صفحة 46)

كما يمكن أن تشير الجبائية إلى مجمل الضرائب المفروضة على فئة من المكلفين بالضريبة أو تلك القواعد المطبقة أثناء وضعية أو حالة محددة، كما تسمح كذلك بمعرفة مجمل القواعد المطبقة المتعلقة بالنظام الضريبي لبلد أو إقليم معين. (محري، 2010، صفحة 05)

كما يمكن أيضا تعريف الجباية على أنها: «مجموع القواعد القانونية والإدارية التي تحكم العلاقة بين الدولة والمكلف فيما يخص مختلف الضرائب والرسوم التي تجبى لصالح الخزينة العمومية والجماعات المحلية». (بن عاتق و بلقند، 2013، صفحة 491)

من خلال التعاريف التي سبق ذكرها يمكن أن نستنتج الجباية على أنها مجموع الاقتطاعات ملزمة الدفع من قبل الأفراد والمؤسسات (أشخاص طبيعيين أو معنويين)، والمطبقة على مجمل دخلهم وأرباحهم والمحددة بقوانين المتعلقة بالقواعد الضريبية هدفها تحقيق النفع العام وتمويل خزينة الدولة.

الفرع الثاني: أهمية الجباية

للجباية مكانة هامة وضرورية من الناحية السياسية والاقتصادية والاجتماعية لذلك فهي ذات أهمية بالنسبة للمجتمع وبالنسبة للمؤسسات، نذكر منها ما يلي: (خلاصي، 2014، صفحة 245)

- أهمية الجباية بالنسبة للمالية العمومية: المالية العمومية تلعب دور أساسي في النسق الاقتصادي والاجتماعي لأي بلد معين، فهي تسمح للدولة بالتوظيف خصوصا في مواجهة مصاريف الأعمال والاستثمارات وتمويل المصاريف العمومية الأساسية منها تمويل امن الدولة وامن المواطن، إن الدولة تمول أعمالها من المداخيل العادية أو القروض.
- أهمية الجباية بالنسبة للمواطنين: المواطنون هم الذين يمولون الضرائب ويستفيدون منها في نفس الوقت كل الأعمال المجانية تمول من طرف الضرائب.
- أهمية الجباية بالنسبة للمؤسسات: المؤسسة في أن واحد مانحة للضريبة ومكتسبة لها أيضا وذلك من طرف عمالها وزبائنها وتكون قيمة أو عامل يزيد من قدرة المؤسسة للتصدي إلى المنافسة.

الفرع الثالث: أنواع الجباية

إن الجباية تتكون من جباية عادية، جباية بتولية وجباية محلية تتمثل في:

أولا: الجباية العادية

وتشمل الجباية العادية الأنواع التالية:

- **الضريبة:** هي فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة وفق قانون أو تشريع معين وتحصل من المكلفين دون مقابل مباشر لتمكن الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها الدولة. (ونوغي و زيغوش، 2021، صفحة 23)
- **الرسم:** هو مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا للدولة، أو إحدى مؤسساتها العمومية مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع. (شعباني، جباية المؤسسة دروس مع اسئلة وتمارين محلولة، 2017، صفحة 17)
- **الإتاوة:** هي عكس الضريبة التي لا تدفع للحصول على مقابل مباشر، تحصل الإتاوة بمناسبة خدمة مقدمة، مقدمة، هي اختيارية حيث يلزم دفعها إذا ما تم استعمال المواطنين للخدمة المرتبطة بها، كما لا توجد بالضرورة تناسب فيما بين مبلغ الإتاوة المدفوع والخدمة المستفاد منها. (محززي، 2010، صفحة 35)

ثانيا: الجباية البترولية

تعتبر على أنها الضرائب البترولية التي تدفع مقابل الترخيص من قبل الدولة لاستغلال باطن الأرض التي هي ملك الدولة، وهي تتشكل أساسا من: (سايح و عزوز، 2018، صفحة 256)

- رسم مساحي سنوي؛
- إتاوة شهرية تدفع للوكالة الوطنية لتثمين موارد المحروقات؛
- الرسم العقاري على الأموال غير مخصصة للاستغلال.

ثالثا: الجباية المحلية

تعرف الجباية المحلية على أنها " فريضة مالية تتقاضاها إحدى الهيئات العامة المحلية على سبيل الإلزام ضمن الوحدة الإدارية التي تمثلها دون النظر إلى مقابل معين وغايتها تحقيق منفعة عامة". (ولهي، 2019، صفحة 100)

المطلب الثاني: مدخل إلى النظام الضريبي

إن النظام الضريبي وسيلة من الوسائل التي تستخدمها الدولة من اجل الحصول على الموارد المالية لتغطية نفقاتها العامة وكذلك الخدمات التي تقدمها في إطار ميزانياتها العامة، لغرض تحقيق مختلف الأهداف الاجتماعية، المالية، الاقتصادية... الخ، فهو يحدد السياسة الضريبية للدولة الذي يؤثر على الاقتصاد عن طريق مجموعة من الاقتطاعات.

الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي

يعرف النظام الضريبي بأنه هو "مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتتمثل في مجموعة من برامج ضريبة متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدره وما يصاحبها من لوائح تنفيذية تسعى إلى تحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية". (ولهي، 2019، صفحة 26)

يقصد بالنظام الضريبي بمفهومه الواسع على انه " مجموعة من العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الخلفية للنظام والذي تختلف ملامحه في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف". (لعلوي، 2015، صفحة 98)

أما في المفهوم الضيق فهو يعني مجموعة من القواعد القانونية والفنية التي تمكن من اقتطاع ضريبي في مرحلة مثالية من التشريع، من ربط، تقنين وتحصيل، فهو يمثل النظام الذي ينظم حقوق وامتيازات الإدارة الضريبية من حيث مباشرتها في تطبيق القانون الضريبي من خلال مراحل العملية الضريبية المتمثلة في الربط والتحصيل". (خلاصي، 2014، صفحة 313)

الفرع الثاني: أركان النظام الضريبي

إن أركان النظام الضريبي تتمثل في من حيث الهدف ومن حيث الوسيلة كما يلي:

أولاً: من حيث الهدف

يقوم النظام الضريبي على الأهداف التالية:

- **هدف النظام الضريبي في الدولة الرأسمالية المتقدمة:** لقد ظهر النظام الرأسمالي كنظام اقتصادي فعلي إبان ظهور وانتشار فكرة القوميات، وبعد ائحيار النظام الإقطاعي الذي ساد دول أوروبا في القرون الوسطى. ويقوم هذا النظام على عدد من الدعائم الأساسية التي تدني دور الدولة في النشاط الاقتصادي إلى حد أدنى ممكن، الحرية بمعناها الواسع (حرية التملك - حرية الاختيار - حرية التعاقد... الخ)، الدافع الفردي هو المحرك للنشاط الاقتصادي وسيادة المنافسة الحرة. (قطاف، 2021، صفحة 18)
- **هدف النظام الضريبي في الدولة الرأسمالية المتخلفة:** يتمثل في ثلاث أغراض التالية: (خلاصي، 2014، الصفحات 323-324)

- **الغرض الأول:** تنمية البيئة المواتية للنمو الاقتصادي، يتم ذلك من خلال تنمية إمكانية الادخار والاستثمار، وذلك من خلال تشجيع المواطنين على الاستثمار ومحاربة الإنفاق الاستهلاكي.
- **الغرض الثاني:** توزيع مكاسب النمو الاقتصادي وفقا للهيكل المعمول به ضمن الدولة.
- **الغرض الثالث:** تحقيق تخفيض الأمثل للمواد الاقتصادية، يجب تحقيق بيئة تمكن من استغلال الأفضل للموارد من خلال تنفيذ المشروعات التي تتضمن برامج التنمية ومحاربة التضخم الذي يرافق التنمية.
- **هدف النظام الضريبي في الدولة الاشتراكية:** تستخدم النظم الاشتراكية الضريبة كأداة مرنة من أدوات التوجيه الاقتصادي من جهة كتعديل أسعار بعض السلع والخدمات من اجل تحقيق التوازن بين العرض والطلب، كأداة للرقابة من أدوات الرقابة على الإنتاج ومقياسا لكفايته من جهة أخرى، فقد لعبت الضريبة دورا ثانويا في الفكر الاشتراكي نظرا لبنائه على المصلحة العامة وليس الفردية مثل النظام الرأسمالي.(نابتي، 2014، صفحة 09)

ثانيا: من حيث الوسيلة

يمكن تلخيص الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف التي يرمي إليها النظام الضريبي في عنصرين أساسيين وهما:

- **العنصر التنظيمي:** يعتمد هذا العنصر على جملة من الاعتبارات منها:(ولهي، 2019، صفحة 28)
- **عدالة النظام الضريبي:** بحيث يتم الإبقاء على عدالة النظام الضريبي في مجموعة بغض النظر على الضرائب المكونة له.
- **المرونة:** يقصد بمرونة الضريبة بصفة عامة مدى قابلية حصيلتها للتغير تحت تأثير التغير في السعر الضريبي المطبق، أو في القواعد الفنية الخاصة بالضريبة.
- **العنصر الفني:** رغم حرية المشرع من الناحية الدستورية في إصدار قوانين الضرائب المختلفة التي يتكون منها النظام الضريبي، إلا انه يجب ضرورة اختيار الصور الفنية للضريبة بما يتلائم مع ظروف وخصائص المجتمع التي تعمل في نطاقه، ويستلزم تلك الضرورة تحديد الوزن النسبي لكل ضريبة وفقا لقدرتها على تحقيق الأهداف، كما يستلزم أيضا ضرورة التنسيق بين الصور الفنية التي يتم اختيارها بما يسمح بارتباطها ببرامج عمل محددة، وبما جعل منها برامج ضريبية متكاملة.(لوالبية، 2019، صفحة 173)

الفرع الثالث: قواعد النظام الضريبي

من اجل نظام ضريبي جيد (فعال) بالبساطة والشفافية والوضوح لا بد من احترام المبادئ الأساسية للضريبة والتي تتمثل في:

أولاً: قاعدة العدالة

يعني أن يساهم جميع أفراد الدولة في تمويل النفقات العمومية حسب قدرتهم التكليفية. لقد تطور مفهوم العدالة بالتطور الحاصل في مفهوم الضريبة ووظائفها المصاحب لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد طرق واليات الإخضاع الضريبي، حيث ينظر إليها من خلال مستويين هما العدالة الأفقية والعدالة الراسية، فالعدالة الأفقية تعني المعاملة المتساوية للمواطنين الذين لهم نفس المداخل والظروف الاجتماعية، بينما العدالة الراسية تعني أن يتم معاملة الأشخاص الذين تختلف ظروفهم التكليفية والاجتماعية معاملة مختلفة. (قاشي، 2022، صفحة 73)

ثانياً: قاعدة اليقين

يجب أن تكون الضريبة محددة تحديدا واضحا دون أي غموض، فمن الأهمية أن يعلم المكلف بالضريبة مدى التزامه بالضريبة وقيمتها وكيفية ومواعيد دفعها وجزاءات التخلف عن أدائها، وذلك حتى يعلم المكلف بواجباته الضريبية، ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف من جانب إدارة الضرائب. (ناصر و بن عباد، 2013، صفحة 402)

ثالثاً: قاعدة المرونة

تعتبر درجة مرونة النظام الضريبي عن مدى استجابة النظام للتغيرات الحاصلة في الأوضاع الاقتصادية السائدة، خاصة عند تأثيرها على المادة الخاضعة للضريبة انخفاضا أو ارتفاعا. (ولهي، 2019، صفحة 30)

رابعاً: قاعدة الملائمة في الدفع

ويقصد بها تحصيل الضريبة في الوقت وبالطريقة الأكثر مناسبة لدفعها من قبل الممول وذلك حسب المصدر الداخلي وظروفه، وبذلك يقتضي الأمر أن تختار الإدارة الضريبية موعدا مناسباً للوفاء بالضريبة، وان تكون الإجراءات الجبائية مناسبة لظروف الضريبة أو التهرب منها. (يعقوب، 2019، صفحة 232)

خامسا: قاعدة الاقتصاد في التحصيل:

يقصد بهذا المبدأ جعل الأموال المنفقة في سبيل تحصيل الضرائب اقل ما يمكن أن تكون عليه، أي التقليل من تكاليف الجباية والتحصيل ويتوقف هذا المبدأ على مدى كفاءة الإدارة الضريبية، فكلما كانت هذه الأخيرة تتميز بالكفاءة كلما أدى ذلك إلى انخفاض نفقات التحصيل الضريبي. (قاشي، 2022، صفحة 74)

المطلب الثالث: أوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية

إن القوانين الجبائية مرتبطة بالمفاهيم المحاسبية في الجزائر، حيث يوجد اختلاف بينهما من حيث الاهتلاك والضرائب المؤجلة. فمن خلال هذا المطلب سنوضح نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية.

1) قياس التثبيات (التقييم الأولي وإعادة التقييم):

يتم قياس التثبيات كما يلي:

● التقييم الأولي:

بصفة عامة يتم إدراج التثبيات العينية أو المعنوية ضمن حسابات الأصول إذا كان من المحتمل استخدام الأصل سيحقق منافع اقتصادية مستقبلية، مع إمكانية قياس التكلفة بصورة صادقة، وتشمل هذه الأخيرة على جميع التكاليف المباشرة الضرورية حتى يصبح الأصل جاهز للاستخدام (مثل: ثمن الشراء، مصاريف النقل، مصاريف تهيئة الموقع... الخ). وتجدر الإشارة أن النظام المحاسبي المالي متوقف مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 16. أما بالنسبة للقواعد الضريبية، يتم قياس التثبيات بثمن الشراء أو بسعر التكلفة دون الرسوم المسترجعة، بما أن القاعدة الضريبية لم يتم التفصيل فيها بما فيه الكفاية. (خيطي، 2016، صفحة 30)

● إعادة التقييم:

حسب النظام المحاسبي المالي، وفق المادة 21.121: "يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المعاد تقييمه أي قيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منه مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة". (الجريدة الرسمية ا، 2009، صفحة 10)

أما بالنسبة للقواعد الجبائية، فإن المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تنص على أن التثبيتات تسجل بسعر الشراء دون احتساب الرسم على القيمة المضافة لتلك الأنشطة التي تمنح حق خصمها، وحسب المادة 185، والتي تنص على أن: "فرق إعادة التقييم يقيد في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات، ويقيد فائض مخصصات الاهتلاكات الناتج عن إعادة التقييم في نتيجة السنة". (رشيد، الحرتسي، و مدادي، 2021، صفحة 454)

• تدني قيمة التثبيتات:

حسب النظام المحاسبي المالي، وحسب المعيار الدولي IAS16 حيث يهدف إلى توفير إطار محاسبي يتيح للمؤسسة التأكد من أن تثبياتها غير مدرجة بمبلغ يتجاوز قيمتها القابلة للاسترداد، أي عدم وجود تدني في قيمتها، وتحديد متى وكيف يجب على المؤسسة الاعتراف بخسارة القيمة أو استرجاعها في حالة وجود مثل هذا التدني. (كيموش، 2014، صفحة 291)

أما وفق التشريعات الجبائية فإنه لم يتم ذكر خسائر القيمة في قائمة الأعباء المقبولة جبائياً على المبلغ القابل للاهلاك سواء بالزيادة أو النقصان (قبول جبائياً خسائر على المخزونات والحقوق). (طرشي، عزوز، و يخلف، 2017، صفحة 193)

(1) الاهتلاك:

سيتم التطرق إلى مدة الاهتلاك وطرق الاهتلاك كما يلي:

• مدة الاهتلاك:

وفقاً للنظام المحاسبي المالي، حسب المادة 07-121 والمادة 08-121 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي ينص على أن: "الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة على أساس عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدجماً في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه. يجب أن تدرس دورياً، طريقة الاهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية على التثبيتات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغيير في الوتيرة". (الجريدة الرسمية ا، 2009، صفحة 09)

أما بالنسبة للقواعد الضريبية فهي مختلفة تماماً، حيث تحدد مدة الاهتلاك وفق تصنيف معين، حيث لكل صنف معدل اهتلاك ثابت، قد لا يعكس المدة النفعية للأصل. (خبيطي، 2016، صفحة 31)

• طرق الاهتلاك:

وفق النظام المحاسبي المالي، وفق المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق لأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007، نصت المادة 121-7 على أن "طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها الأصل: الطريقة الخطية، الطريقة المتناقصة أو طريقة وحدات الإنتاج. وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة". (الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 09)

أما وفق التشريعات الضريبية، وحسب المادة 141 (الفقرة 3)، فإنه يحسب الاهتلاك المالي للتثبيات حسب النظام الخطي. غير أنه، بإمكان المكلفين بالضريبة أن يطبقوا ضمن الشروط المحددة في المادة 174 (الفقرتين 2 و3) الاهتلاك التنازلي أو الاهتلاك التصاعدي. (قانون الضرائب المباشرة، 2024، صفحة 48)

(3) عقود الإيجار التمويلي:

ينص النظام المحاسبي المالي على معالجة عقود الإيجار التمويلي لدى المستأجر كأصل تملكه المؤسسة، أما القانون الجبائي فينص على معالجته كعقد إيجار بسيط حيث اعتبر المؤجر هو المالك للعين المؤجرة والذي يتعين عليه تسجيله كإصل ثابت، ومن ثم يحق له تطبيق الاهتلاك الجبائي على أساس الاهتلاك المالي للقرض الإيجاري، كما ينص على تسجيل الإيجارات المقبوضة من طرفه كإيرادات خاضعة للضريبة، في حين يسجل المستأجر تلك المبالغ المدفوعة من طرفه كأعباء قابلة للخصم من أجل تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة، وعليه يتعين على المستأجر إعادة دمج الأعباء الاهتلاكات المطبقة على الأصل وكذا الخصم بمبالغ الإيجارات المسددة من طرفه، كما يتعين على المؤجر دمج المبالغ الإيجارات المحصل عليه من جهة وكذا خصم الاهتلاكات المتعلقة بالأصل من جهة أخرى. (سحنون، 2022، صفحة 175)

(4) مصاريف البحث والتطوير:

حسب النظام المحاسبي المالي تسجل مصاريف البحث عند تحملها ضمن الأعباء، بينما تسجل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية باعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية وتحسين أداء الأصل، ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق به. (طرشي، عزوز، و يخلف، 2017، صفحة 193)

أما بالنسبة للنظام الضريبي، حسب المادة (171) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه يخصم من الدخل أو الربح في حد اقصاه 30% من هذا مبلغ، وفي حدود سقف 200.000.000 دج، النفقات المصروفة في إطار البحث والتطوير داخل المؤسسة. (قانون الضرائب المباشرة، 2024، صفحة 60)

(5) عقود طويلة الأجل:

وفق النظام المحاسبي المالي، وفق المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق لأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007، المادة 1-133 فإنه يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل أنجاز، سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقتها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة. وحسب المادة 2-133 التي نصت على أنه " تدرج في الحسابات الأعباء والمنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس أنجاز العملية (إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام). (الجريدة الرسمية ا، 2009، صفحة 18)

أما بالنسبة للقواعد الجبائية، حسب ما جاءت به المادة 140 (الفقرة 3)، فإن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود الطويلة المدة المتعلقة بأنجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات والتي تمت تنفيذها على الأقل بمرحلتين (2) محاسبتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو عقود مسيرة. (قانون الضرائب المباشرة، 2024، صفحة 47)

(6) الإعانات العمومية:

وفق النظام المحاسبي المالي، وفق المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق لأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007، حسب المادة 124 (الفقرة 2، 1 و 3) فإن الإعانات العمومية هي عملية تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا. تدرج الإعانات في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها. تدرج في الحسابات الإعانة الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها أو التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للكيان دون إلحاق بتكاليف مستقبلية تدرج كمنتوجات في التاريخ التي تم اكتسابها فيه. (الجريدة الرسمية ا، 2009، صفحة 13)

أما وفق القواعد الجبائية فإنه وفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حسب المادة 144، تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن نتائج السنة المالية كما يلي: (قانون الضرائب المباشرة، 2024، صفحة 51)

- فيما يخص الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهلاك، يتم حساب مدة الاهتلاك؛
- فيما يخص الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات غير قابلة للاهلاك، يتم امتداد خمس (5) سنوات، بأجزاء متساوية؛

وفي حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتنائها عن طريق هذه الإعانات، ومن أجل تحديد فائض أو ناقص قيمة، يتم طرح جزء الإعانة التي لم يتم ربطها بعد، بأسس الضريبة، حسب الحالة:

- من القيمة المحاسبية الصافية، بالنسبة للأصول القابلة للاهلاك؛
- من سعر الاقتناء للأصول الثابتة، بالنسبة للأصول غير القابلة للاهلاك.

تدخل إعانات الاستغلال والموازنة ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم تحصيلها فيها.

7) مؤونات المخاطر والأعباء:

حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)، حسب المادة 125 (1، 2، و3)، فإن مؤونات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد. وتدرج في الحسابات التالية: (المريدة الرسمية ا.، 2009، صفحة 14)

- عندما يكون لكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضي؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد امرأ ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الإلزام المعني. وتكون المؤونات محلا لتقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية.

أما بالنسبة للقواعد الضريبية، ففي المادة 141 (الفقرة 5)، فإن المؤونات المشككة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو الغير المبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبليغها في كشف الأرصدة المنصوص عليها في المادة 152. (قانون الضرائب المباشرة، 2024، صفحة 49)

(8) تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية:

وفقا للنظام المحاسبي المالي، حسب المادة 137 (الفقرة 2)، وفق المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25، تحول الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس سعر صرف معمول به في تاريخ اتفاق الأطراف على العملية إذا تعلق الأمر بمعاملات تجارية، أو في تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذا كان المقصود هو عبارة عن عمليات مالية. (الجريدة الرسمية ا.، 2009، صفحة 20)

أما وفق التشريعات الجبائية، حسب المادة 140 (الفقرة 4)، فإنه يتم تقييم الحقوق والديون المحررة بالعملات الأجنبية في نهاية كل سنة مالية، على أساس سعر الصرف الأخير. لا تدرج أرباح وخسائر الصرف المنجزة عنها، في تحديد النتيجة الجبائية لسنة معاينتها. ترتبط هذه الأخيرة بالنتيجة الجبائية المتعلقة بسنة تحقيقها. (قانون الضرائب المباشرة، 2024، صفحة 47)

(9) الضرائب المؤجلة:

حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF، في المادة 134 (1،2)، فإن فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعميات السنة المالية لوحدها. الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ عن الأرباح قابلة للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وحساب النتائج. (الجريدة الرسمية ا.، 2009، صفحة 18)

أما بالنسبة للقواعد الجبائية فإن الضرائب المؤجلة تمتاز بالتحقيق الفعلي للتكاليف لكي تدمج في النتيجة الخاضعة للضريبة وبالتالي ليس لها أي اثر على الوعاء الضريبي. (طرشي، عزوز، و يخلف، 2017، صفحة 194)

(10) تكاليف الاقتراض:

حسب القواعد المحاسبية فإن معالجة تكاليف الاقتراض تكون بإدراج كأعباء مالية لسنة المالية المترتبة فيها، ويمكن كذلك ضمها إلى تكلفة الأصل إذ أمكن قياسها بموثوقية أما من جانب القواعد الضريبية فلم يشر إليها واكتفى بالإشارة إلى أن على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة. (بوزيد و نجار، 2019، صفحة 135)

11) مؤونات أعمال الصيانة الكبرى:

بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فانه لا يسمح بتكوين مثل هذه المؤونة، لأنها لا تتوافق مع تعريف الأصل، ويجب أن تعالج كعنصر مستقل. أما بالنسبة للقواعد الضريبية فانه يسمح بتكوين هذا النوع من المؤونات. (طرشي، عزوز، و يخلف، 2017، صفحة 194)

12) التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء:

حسب النظام المحاسبي المالي الSCF، ووفق المادة 138 (4،1)، فانه تدرج تأثيرات التغيرات التقديرات المحاسبية المبينة على المعلومات جديدة أو على تجربة أفضل، والتي تسمح بالحصول على إعلام أفضل، في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية إذا كانت التغيرات تؤثر فيها أيضا. يجب أن يتم تقديم التأثير على النتائج السنوات المالية السابقة لأي تغيير في الطريقة المحاسبية أو لتصحيح خطأ أساسي، عقب موافقة أجهزة التسيير المؤهلة عليها، كتصحيح (تقويم) لانفتاح النتائج غير الموزعة، حسم من مبلغ ترحيل من جديد في السنة المالية الجارية أو لا فمن حساب الاحتياطي الذي يناسب النتائج غير الموزعة. وحينئذ يعتمد إلى تكييف معلومات السنة المالية السابقة بغرض ضمان في مستوى الكشوف المالية إمكان المقارنة بين الفترتين. (الجريدة الرسمية 1، 2009، صفحة 21)

أما حسب التشريعات الضريبية من جانب تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية فقد التزمت المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي شريطة عدم اختلافها مع القواعد الضريبية، وهذا يدل على قبول تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية من الناحية الضريبية والتي سببها دخول النظام المحاسبي المالي إلى حيز التنفيذ وما ينجر منه من اثر على السنة المالية الحالية والأثر الرجعي على السنة المالية السابقة، أما من جانب تصحيح الأخطاء، هو في الحقيقة عبارة عن إيرادات أو أعباء تم تسجيلها بطريقة خاطئة وبالتالي فقد أثرت في النتيجة المحاسبية للسنة المالية السابقة ومن ثم على النتيجة الضريبية لتلك السنة، فان تقييد الأثر الرجعي في حساب " ترحيل من جديد " غير مقبول ضريبيا، وبالتالي يجب إدراجه ضمن النتيجة لإخضاعه للضريبة. (خبيطي، 2016، صفحة 38)

المبحث الثاني: بنية النظام الجبائي وأنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر

لقد قام المشرع الجزائري بوضع أنظمة ضريبية لإخضاع المكلفين لمختلف الضرائب والرسوم، حيث تقوم الإدارة الجبائية باختيار النظام المطبق على المكلف على حسب عدة شروط من بينها رقم الأعمال السنوي المحقق، طبيعة ممارسة النشاط، الشكل القانوني للمكلف، ومن بين الضرائب الخاضعة للنظام الجبائي التي تطرقنا إليها في هذا

المبحث، الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، حيث أن الأنظمة المستخدمة في هذا النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وتطرقنا أيضا لمختلف الرسوم (الرسم على رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني الذي تم الغاؤه في سنة 2024).

المطلب الأول: الضرائب الرئيسية في النظام الجبائي

سنبرز في هذا المطلب إلى الضرائب الرئيسية في النظام الجبائي والتي تتمثل الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، والضريبة على أرباح الشركات (IBS).

الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي

سننتقل إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، تعريفها وخصائصها وايضا إلى مجال تطبيقها وكيفية حسابها.

أولا: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي وخصائصها

1) تعريفها: تعرف وفق المادة (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف بالضريبة". (قانون الضرائب المباشرة، 2024، صفحة 12)

2) خصائصها: من خلال التعريف السابق نستخلص الخصائص التالية (ولهي، 2019، صفحة 58):

- تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين؛
- تعتبر ضريبة سنوية أي تؤسس كل سنة على الأرباح أو المداخيل التي يحققها المكلفون بالضريبة أو التي يحصلون عليها خلال سنة معينة؛
- تعد ضريبة إجمالية أي شاملة لكل المداخيل تمس الدخل الصافي الإجمالي وهذا بعد خصم الأعباء المحددة قانونا؛
- تعد ضريبة وحيدة بمعنى أنها تضم كل أصناف الدخل؛
- تعد ضريبة تصريحية بمعنى أنها واجبة التصريح من طرف المكلف بها.

ثانيا: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

1) الأشخاص الخاضعون للضريبة: يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كل من: (حاي، 2022، صفحة 67)

- يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر؛
- ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر؛

يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه اما اتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة على الأقل؛
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مصالحهم الأساسية؛
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كانوا جراء أم لا؛
- يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم؛
- يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

(2) **المداخيل الخاضعة للضريبة:** يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف

التالية:(سماعين، 2023، صفحة 300)

- أرباح صناعية وتجارية؛
- أرباح المهن غير التجارية؛
- أرباح فلاحية؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والريوع العمرية؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية، وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.

ثالثاً: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

حسب المادة (104) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يخضع الدخل الصافي السنوي إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، على مستوى موطن التكاليف، وتحسب تبعاً للجدول التصاعدي أدناه: (قانون الضرائب المباشرة، 2024، صفحة 35)

الجدول رقم (2-1): يوضح الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي

معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 240.000 دج
23%	من 240.001 دج إلى 480.000 دج
27%	من 480.001 دج إلى 960.000 دج
30%	من 960.001 دج إلى 1.920.000 دج
33%	من 1.920.001 دج إلى 3.840.000 دج
35%	أكثر من 3.840.000 دج

المصدر: (قانون الضرائب المباشرة، 2024، صفحة 35)

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

ان للضريبة على ارباح الشركات اهمية كبيرة في تطوير وانااش الاقتصاد، وذلك بحسن استغلال الدولة للنظام الضريبي والعمل به من حيث القوانين والنصوص الضريبية.

أولاً: نشأة وتعريف الضريبة على أرباح الشركات

في إطار الإصلاح الضريبي لسنة 1992 انشأت ضريبة على مجمل الأرباح والمداخيل التي حققتها الشركات، بموجب المادة رقم (38) من قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة رقم (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يأتي: (نونغي و زيغوش، 2021، الصفحات 40-41)

- تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات".
- ويندرج تأسيس ضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يتخلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين، وهذا التمييز يبرره الاختلاف الموجود بين الشخص المعنوي

والشخص الطبيعي لذا فان الضريبة على أرباح الشركات تلائم أكثر الشركات وهي تعمل على عصنة جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش الاقتصادي.

ثانيا: خصائص وأهداف الضريبة على أرباح الشركات

(1) خصائص الضريبة على أرباح الشركات: تتميز هذه الضريبة بالخصائص التالية: (بوزيدة، 2007، الصفحات 71-72)

- ضريبة وحيدة: لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين؛
- ضريبة عامة: لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها؛
- ضريبة سنوية: إذ أن وعائها يتضمن ربح سنة واحدة مغلقة؛
- ضريبة نسبية: لان الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي؛
- ضريبة تصريحية: لأنها تعتمد على التصريح الإجمالي للمكلف من خلال إرسال ميزانيته الجبائية لمفتش الضرائب قبل الفاتح من افريل من كل سنة تلي سنة تحقيق الربح.

(2) أهداف الضريبة على أرباح الشركات: ومن مزايا الضريبة على أرباح الشركات أنها تهدف أيضا إلى ما يلي: (ونوغي و زيفوش، 2021، صفحة 44)

- تشجيع إقامة الشركات في شكل مجموعات (الشركة الأم وفروعها)؛
- زيادة المزايا لصالح المساهمين من خلال تقليص الضرائب المدفوعة على الأرباح الموزعة بعد إدراج تقنية الرصيد الجبائي؛
- تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة إلى غاية السنة الرابعة؛
- كما أن الضريبة على أرباح الشركات وجوبا تخضع أرباحها لنظام الربح الحقيقي الذي يحتم على الشركة مسك دفاتر محاسبية واستخدام مختلف المحاسبات المطابقة للنظام المحاسبي الوطني، مستندة في أعمالها على فوترة معاملات التجارية المختلفة مع المؤسسات.

ثالثا: المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات

تستحق الضريبة على أرباح المحققة بالجزائر، وتعتبر أرباحا محققة بالجزائر على الخصوص: (حاي، 2022، الصفحات

(104-103)

- الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية للنشاط ذو طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة؛
- أرباح المؤسسات وان كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في انجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية في الجزائر؛
- إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فان الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر بعد محققا فيها، ما عدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين؛
- الأرباح والنواتج والمداخيل المحققة في الجزائر من طرف الشركات الأجنبية والمترتبة عن عمليات تتعلق بالممتلكات التي تحوزها الجزائر؛
- الأرباح التي يعود حق الإخضاع الضريبي بشأنها إلى الجزائر بموجب معاهدة جبائية.

رابعاً: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

إن مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات يتم على أساس الإخضاع الإيجابي للضريبة أو الإخضاع الاختياري لها.

1) الشركات الخاضعة إجبارياً:

يخضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) بصفة إجبارية الأشخاص المعنوية التي يسيرها القانون التجاري وهي على وجه الخصوص: (سماعين ع،، 2023، صفحة 200)

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

(2) الشركات الخاضعة اختياريًا:

نص المشرع الجبائي في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة على إمكانية الخضوع بصفة اختيارية للضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لشركات الأشخاص، وفي هذه الحالة يترتب على تلك الشركات تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة لدى متفشية الضرائب المعنية وشكل هذا الاختيار نهائي أي لا رجعة فيه مدى حياة الشركة، هذه الشركات تتمثل فيما يلي: (ونوغي و زيغوش، 2021، صفحة 58)

- شركة التضامن؛
- شركة التوصية البسيطة؛
- شركة المحاصة؛
- الشركات المدنية غير المنشأة على شكل شركات المساهمة.

حسب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تخضع للضريبة على أرباح الشركات: (قانون الضرائب المباشرة، 2024، صفحة 43)

● الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء:

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151. ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة؛
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 156. ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة؛
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

● المؤسسات وهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري: حسب المادة 136 (الفقرة 2)،

تخضع لهذه الضريبة: (قانون الضرائب المباشرة، 2024، صفحة 44)

- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12؛

- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.

خامسا: تحديد المداخل الخاضعة للضريبة / اساس فرض الضريبة والحواصل المعتمدة

(1) تحديد المداخل الخاضعة للضريبة (أساس فرض الضريبة): ان الأساس الخاضع له علاقة بالربح الجبائي الذي يعطى وفق العلاقة التالية المستخرجة من الربح المحاسبي وهذا بعد دراسة الأعباء من الناحية الجبائية. (وهي، 2019، صفحة 62)

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + مجموع الأعباء المفروضة - التخفيضات - العجز

يمثل الربح المحاسبي الفرق بين الإيرادات (حسابات الصنف 07) والأعباء (حسابات الصنف 06) خلال دورة استغلالية واحدة، والادماجات (الاستردادات) التي تشمل مختلف العناصر التي يتعين تخفيضها من النتيجة المحاسبية لاحقا عند دراسة الفروقات (الاختلافات) سواء كانت دائمة او مؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي الجزائري. (سماعين، 2023، صفحة 202)

يحدد الربح الخاضع للضريبة بعد خصم كل التكاليف، بالإضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية: (حابي، 2022، صفحة 105)

- المصاريف العامة من أي طبيعة كانت، ومبلغ إيجار العقارات التي تستأجرها المؤسسة، ونفقات المستخدمين واليد العاملة، وذلك مع مراعاة أحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- الضرائب المدفوعة من المؤسسة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات؛
- المؤونات المشككة على حسابات المخزون وحسابات الغير، لمقابلة الأعباء والخسائر القيمة بوضوح، والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تسجيلها الفعلي في حسابات السنة المالية وتبianaها في دول مؤونات المؤسسة.

(2) الحواصل الواجب اعتمادها لتحديد الأساس الخاضع للضريبة:

تتمثل النواتج المحققة أساسا فيما يلي: (لعاوي، 2015، صفحة 60)

- مبيعات خلال الدورة (نواتج الاستغلال)؛
- النواتج الأخرى المختلفة (نواتج خارج الاستغلال)؛
- النواتج الاستثنائية، كالتنازل عن الاستثمارات.

سادسا: معدلات الضريبة على أرباح الشركات

- (1) **المعدلات العادية:** حسب المادة 150، يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي: (قانون الضرائب المباشرة، 2024، صفحة 53)
- 19%، بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛
 - 23%، بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛
 - 26%، بالنسبة للأنشطة الأخرى.
- (2) **الاقتطاع من المصدر:** من أجل التحصيل الضريبي ولتفادي التهرب من دفع الضريبة، تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يلي: (حاي، 2022، الصفحات 107-108)
- 10% (الحدث المنشئ للقرض الضريبي)، بالنسبة للديون والكفالات؛
 - 40% (محررة من الضريبة)، بالنسبة للمداخيل المتأتية من سندات مجهولة الاسم وحاملها؛
 - 20% (محررة من الضريبة)، بالنسبة للمداخيل المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع للاقتطاع من المصدر؛
 - 30% بالنسبة:
 - للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛
 - للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر؛
 - للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح اختيار ذلك.
 - 10% (محررة من الضريبة)، بالنسبة للمداخيل المحققة من طرف مؤسسات أجنبية للنقل البحري، إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري، غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل؛
 - 1% (محررة من الضريبة)، بالنسبة لعائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية وكذا المداخيل المماثلة؛
 - 05% (محررة من الضريبة)، بالنسبة للمداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو تم إعفاؤها صراحة؛

- 20% (محررة من الضريبة)، بالنسبة لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم او الحصص الاجتماعية او الأوراق المماثلة المحققة من قبل الأشخاص المعنويين الغير مقيمين.

سابعاً: آلية حساب ودفع الضريبة على أرباح الشركات

(1) آلية حساب الضريبة على أرباح الشركات:

يتم حساب الضريبة على أرباح الشركات وذلك بضرب معدل الضريبة على أرباح الشركات في الربح الجبائي المحقق من طرف الشركات، وفق العلاقة التالية:(سماعين، 2023، صفحة 258)

مبلغ الضريبة على أرباح الشركات = الربح الجبائي × المعدل الضريبي

(2) دفع الضريبة على أرباح الشركات: يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات بطريقتين وهما الدفع التلقائي والدفع بالاعتطاع من المصدر، حيث يتمثلان في:

- **الدفع التلقائي:** تتمثل هذه الطريقة الأداة الأساسية لدفع الضريبة على أرباح الشركات، حسب هذا النظام يجب أن تحسب الضريبة على أرباح الشركات من طرف المكلف بالضريبة نفسه وتسدد تلقائياً إلى صندوق قابض الضرائب دون إصدار مسبق للجدول من طرف مصالح الضرائب. (معايش، 2020، صفحة 64)

يتكون نظام الدفع التلقائي من ثلاثة تسبيقات مؤقتة، يتم تسديدها خلال نفس السنة المالية، ورصيد التصفية يسدد بعد إقفال السنة المالية.(حاي، 2022، صفحة 113)

والجدول التالي يبين تواريخ تسديد التسبيقات الضريبة على أرباح الشركات:

الجدول رقم (2-2): يمثل تواريخ دفع تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات

التسبيقات	تاريخ الدفع
التسبيق الأول	من 20 فيفري إلى 20 مارس
التسبيق الثاني	من 20 ماي إلى 20 جوان
التسبيق الثالث	من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر
رصيد التصفية	خلال اجل أقصاه 30 افريل من السنة الموالية.

المصدر: (معايش، 2020، صفحة 94)

يساوي كل تسبيق 30% من مبلغ الضريبة، كما يتشكل أساس حساب التسبيقات من:(ونوغي و زيفوش، 2021، صفحة 115)

- أرباح السنة المالية الأخيرة المقفلة عند تاريخ اجل استحقاقها؛

- أرباح الفترة الضريبية الأخيرة، عندما لم يتم إقفال أي سنة مالية خلال سنة كاملة؛

- الأرباح السنوية لفترة اثني عشر (12) شهرا، عندما تقل سنة التسيير او تزيد عن سنة كاملة.

يحسب التسبيق الأول على أساس السنة المالية قبل الماضية في حالة عدم تحديد الربح الجبائي للسنة المالية الماضية، ويتم تعديله عند التسبيق الثاني، وعليه يتم حساب التسبيقات كما يلي:(شعباني، جباية المؤسسة دروس مع اسئلة وتمارين محلولة، 2017، صفحة 150)

التسبيق الأول = الربح الجبائي لسنة (2-n) × معدل الضريبة × 30%.

التسبيق الثاني = (الربح الجبائي لسنة (1-n) × معدل الضريبة × 30%) × 2.

التسبيق الثالث = الربح الجبائي لسنة (1-n) × معدل الضريبة × 30%.

رصيد التسوية = (ربح السنة (n) × معدل الضريبة) - مجموع التسبيقات الثلاثة المسددة

ومن خلال هذه العلاقة يمكن إيجاد ثلاث حالات:(رياش، 2022، صفحة 30)

- الحالة الأولى: مجموع التسبيقات = مبلغ الضريبة المستحقة، وبالتالي رصيد التصفية يكون معدوما.

- الحالة الثانية: مجموع التسبيقات اصغر من مبلغ الضريبة المستحقة، ففي هذه الحالة رصيد التصفية يكون موجبا وبالتالي يدفع هذا الفارق.

- الحالة الثالثة: مجموع التسبيقات اكبر من مبلغ الضريبة المستحقة وفي هذه الحالة رصيد التصفية يكون سالبا وبالتالي يسترجع ذلك الرصيد أو يعتبر كتسبيق السنة القادمة.

أما بالنسبة للشركات حديثة الإنشاء فانه يتم حساب مبلغ التسبيقات على النحو التالي:(حابي، 2022، صفحة 114)

التسبيق = (5% × رأس مال الشركة المسخر) × معدل الضريبة الموافق × 30%

وفي هذه الحالة مبلغ التسبيقات الثلاثة ثابت (التسبيق الأول = التسبيق الثاني = التسبيق الثالث). ويؤدي عدم احترام دفع التسبيقات في الآجال القانونية المحددة، إلى تعرض المكلف لغرامة تقدر ب 10% من مقدار التسبيق.

• **الاقتطاع من المصدر:** يخص هذا النظام بعض المداخل التابعة للضريبة على أرباح الشركات، وهي:(شريف، 2018، صفحة 79)

- المداخل المحققة من طرف المؤسسات الأجنبية؛

- مداخل رؤوس الأموال المنقولة؛

- إيجار القاعات او المساحات لإحياء الحفلات او لتنظيم اللقاءات والملتقيات والتجمعات وكذا تنظيم الأعياد السوقية.

(3) التصريح بالضريبة على أرباح الشركات:

يتعين على المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات اكتاب التصريح المتمثل في السلسلة رقم (G04) لمفتشية الضرائب التي يتبع له مكان وجود مقرها الرئيسي، ويكون التصريح بمبلغ الربح الخاضع للضريبة المتعلق بالسنة المالية السابقة، وذلك قبل 30 ابريل من السنة التي تلي سنة تحقيق الربح الخاضع.(شعباي، جباية المؤسسة دروس مع اسئلة وتمارين محلولة، 2017، الصفحات 150-151)

المطلب الثاني: الأنظمة المستخدمة في الإخضاع الضريبي

من بين أنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر النظام الحقيقي و نظام الضريبة الجرافية الوحيدة الذي حل محل النظام الجرافي سابقا، سنتطرق في هذا المطلب إلى هذين النظامين.

الفرع الأول: النظام الحقيقي

يتمثل النظام الحقيقي في:

أولا: مفهوم النظام الحقيقي

إن نظام الربح الحقيقي يعد من أهم أنظمة فرض الضرائب والرسوم انطلاقا من المبادئ المحاسبية، ومن ثم تبرز أهمية المحاسبة الضريبية باعتبارها إحدى فروع علم المحاسبة والتي تعني عرض البيانات المحاسبية اللازمة لغرض تحديد الربح الجبائي وفق أحكام القانون الجبائي. كما وتبحث في عرض وتحليل نواحي الاختلاف بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأحكام القوانين الضريبية من اجل تقريب وجهات النظر المختلف عليها، لذلك نجد أن المحاسبة الضريبية ترتبط بالقانون ارتباطا شديدا وهذا بعكس المحاسبة المالية.(ولهي، 2019، صفحة 80)

ثانيا: الالتزامات الجبائية

يخضع لهذا النظام كبار المكلفين بالضريبة (النشاط الإنتاجي، البيع بالجملة، نشاط التصدير والاستيراد، الأشغال العمومية...) من الأشخاص الطبيعية وكذا الأشخاص المعنوية (الشركات بمختلف أنواعها) الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 8.000.000 دج، حيث يركز هذا النظام على مبدأ التصريح الجبائي من خلال قيام المكلفين بالضريبة بإيداع التصريحات الجبائية بالمادة الخاضعة بالضريبة لدى إدارة الضرائب في أجل معينة. (سماعين ع.، 2021، صفحة 18)

حيث الربح الخاضع للضريبة هو الناتج على مسك محاسبة حقيقية وهو يساوي الفرق بين المبالغ المدفوعة والمصاريف المحتملة في إطار النشاط، وتخضع شركات الأموال وجوبا لنظام وحيد وهو النظام الحقيقي أما شركات الأشخاص فلها حق اختيار اعتماده على أن تلتزم بذلك مدى حياتها. (بصاشي و صفحة، 2020، صفحة 109)

الفرع الثاني: الضريبة الجزافية الوحيدة

تتمثل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

أولا: تعريفها

حسب المادة 282 مكرر، تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تغطي الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة والرسم المحلي للتضامن. (قانون الضرائب المباشرة، 2024، صفحة 86)

ثانيا: مجال تطبيقها

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا، تجاريا أو غير تجاريا أو حرفيا وكذا التعاونيات الفنية والتقليدية، التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين دينار جزائري (8.000.000 دج). وبالتالي في حالة تجاوز هذا السقف فيتم استبعاد هذه الأنشطة من الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة وتصبح خاضعة للنظام الحقيقي أو النظام المبسط أين تفرض عليها عدة ضرائب وكذا التزامات جبائية ومحاسبية. (سماعين ع.، 2023، صفحة 45)

حسب المادة 282 مكرر 1، يستثنى من هذا النظام الضريبي: (قانون الضرائب المباشرة، 2024، الصفحات 94-95)

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي؛

- أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها؛
- أنشطة الشراء، إعادة البيع على حالها، الممارسة حسب شروط البيع بالجملة؛
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء؛
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحاليل الطبية؛
- أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة؛
- القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، وصائغي وتجار المصنوعات من الذهب والبلاتين؛
- الأشغال العمومية والري والبناء.

ثالثا: معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يأتي: (بلحوت و زاويزي، 2019، صفحة 805)

- 5%، بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع؛
- 10%، بالنسبة للأنشطة الأخرى.

رابعا: الإعفاءات

المداهيل المعفاة من الضريبة الجزافية الوحيدة هي: (شريف، 2018، صفحة 119)

- مداخيل تأجير العقارات لغرض سكني لفائدة الطلبة؛
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها؛
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
- الحرفيين التقليديين وكذا الذين يمارسون نشاطا حرفيا تقليديا، والذين قاموا باكتتاب دفتر شروط حسب ما ينص عليه التنظيم، على أن يبقوا خاضعين لدفع حد أدنى للإخضاع.

خامسا: إجراءات تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة

تتمثل إجراءات تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة في:

1) التصريح النهائي برقم الأعمال: حسب المادة 3 مكرر، يتعين على المكلفين بالضريبة الجدد اكتتاب التصريح النهائي المنصوص عليه في المادة 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتسديد مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة تلقائياً، ويجب اكتتاب هذا التصريح في اجل أقصاه 20 جانفي من السنة الموالية لسنة بداية النشاط. (قانون الضرائب المباشرة، 2024، صفحة 95)

2) التصريح التقديري برقم الأعمال: يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح أولي برقم الأعمال التقديري (G12) وإيداعه لدى مصلحة الضرائب التابع لها مكان ممارسة النشاط قبل 30 جوان من كل سنة، مع حساب الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة وتحديد لها لدى قباضة الضرائب التابعين لها في أجلها القانونية المحددة. (سماعين ع.، 2023، صفحة 47)

المطلب الثالث: الرسوم على الرقم الأعمال

سنتطرق في هذا المطلب عن لمحة لنوعين من الرسوم وهي الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

الفرع الأول: الرسم على النشاط المهني

أنشأ الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996، والتي عرف بمجموعة من الرسم على النشاطات الصناعية والتجارية "TAIC" التي كان يفرض على رقم الأعمال المحقق من قبل المكلفين بالضريبة (أشخاص طبيعيين ومعنويين) في الجزائر الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الإجمالي فئة الأرباح الصناعية والتجارية والضريبة على أرباح الشركات بمعدل 2,55% من رقم الأعمال المحقق، والرسم على النشاطات غير التجارية "TANC" الذي كان يفرض على الإيرادات المحققة من قبل المكلفين الذين يزاولون مهنة حرة كالأطباء، الموثقين، المحامين الذين يملكون محل مهني دائم بالجزائر وتخضع الأرباح المحققة من قبلهم للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الغير التجارية بمعدل 06,05% من رقم الأعمال في رسم واحد سمي بالرسم على النشاط المهني "TAP"

ويعرف الرسم على النشاط المهني بأنه: "ضريبة من الضرائب المباشرة التي تفرض على إجمالي الإيرادات المحققة من قبل المكلفين بالضريبة (أشخاص طبيعيين ومعنويين) الذين يمارسون أنشطة تخضع عوائدها للضريبة على الدخل الإجمالي فئتي الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح الغير التجارية، والضريبة على أرباح الشركات والمحقة

بالجزائر (أي يملكون محل مهني دائم في الجزائر)، أحكامه مذكورة في المواد 217 إلى 228 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (حاي، جباية مؤسسة، 2023، الصفحات 39-40)

حسب التشريع الجبائي المعمول به إلى غاية 31 ديسمبر 2023، لاسيما الأحكام السابقة للمادتين 217 و 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كان مبلغ رقم الأعمال المحقق من طرف كل المكلفين بالضريبة الممارسين لنشاط مهني أو صناعي أو تجاري. الخاضعة أرباحهم لنظام الربح الحقيقي بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، باستثناء تلك التي تم استبعادها أو إعفائها من هذا الرسم، يخضع للرسم على النشاط المهني بمعدل 1,5% أما رقم الأعمال المتأني من نشاط نقل المحروقات عبر الأنابيب، فقد كان يخضع لمعدل 3%.

وقد تم إلغاء الرسم على النشاط المهني TAP وذلك بموجب المواد 14 و 24 من قانون المالية لسنة 2024 وذلك من خلال إلغاء المواد من 217 إلى 231 ومن 357 إلى 364 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قصد الإلغاء النهائي للرسم على النشاط المهني. (منشور رقم (9) و م ع ض /قم 2024، 2024، صفحة 02)

• **غرض الإلغاء:** من أجل تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات ودعم الاستثمار وتحسين مناخ

الأعمال. (www.echaab.dz, 2024)

الفرع الثاني: الرسم على القيمة المضافة

سيتم إبراز الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

أولاً: تعريف الرسم على القيمة المضافة

قبل تعريف الرسم على القيمة المضافة يجب التعرف أولاً على القيمة المضافة، إذ هي الفرق بين الإنتاج العام والاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، بمعنى آخر فهي تقيس القيمة المتحصل عليها من طرف المؤسسة للسلع والخدمات الآتية من المتعاملين. (بن أعمارة، 2009، صفحة 15)

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر، ويعتبر من الضرائب غير المباشرة تكون المؤسسة مطالبة بتسديدها بمجرد توليد الحدث المشيء

الذي يختلف حسب نوع العمليات المحققة، سواء تمت في الداخل عند الاستيراد أو عند التصدير. (شعباني، 2017، صفحة 184)

ثانيا: المجال التطبيقي للرسم على القيمة المضافة

حسب نص المادة 01 من قانون الرسم على القيمة المضافة: "تخضع لهذا الرسم عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية. ويطبق هذا الرسم أيا كان الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم آراء جميع الضرائب الأخرى أو شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص بالإضافة إلى عمليات الاستيراد". (قانون الرسوم على الرقم الأعمال، 2024، صفحة 5)

ثالثا: معدلات الرسم القيمة المضافة

يوجد حاليا معدلين على القيمة المضافة وهما المعدل العادي والمعدل المنخفض وذلك وفقا للمادتين 21 و23 من قانون الرسم على رقم الأعمال لما يلي: (قانون الرسوم على الرقم الأعمال، 2024، صفحة 16)

- المعدل العادي: يحصل على القيمة المضافة بالمعدل العادي 19%.
- المعدل المنخفض: يحدد المعدل المنخفض للرسم على القيمة المضافة ب 9%.

المبحث الثالث: تحديد النتيجة الجبائية والمعالجة الجبائية للعناصر المكونة لها

في هذا المبحث سوف يتم التطرق إلى عناصر النتيجة الجبائية وكيفية معالجتها محاسبيا انطلاقا من النتيجة المحاسبية من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، وذلك من خلال عمليات التي تكون عن طريق إضافة أو استبعاد مبالغ حسب ما نصت عليه النصوص والقواعد الجبائية الواجب اتباعها.

المطلب الاول: النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها

تمثل النتيجة المحاسبية والعناصر المكونة لها في:

الفرع الأول: تعريف النتيجة الجبائية

عرفت النتيجة الجبائية في قانون الضريبي الجزائري من جهة الميزانية ومن جهة جدول حسابات النتائج وذلك وفقا لأحكام المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي: (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024، الصفحات 46-47)

أولا: تعريف النتيجة الجبائية من حيث الميزانية

عرفت النتيجة الجبائية على أنها: " يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة. ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، الاهتلاكات والمؤونات المبررة".

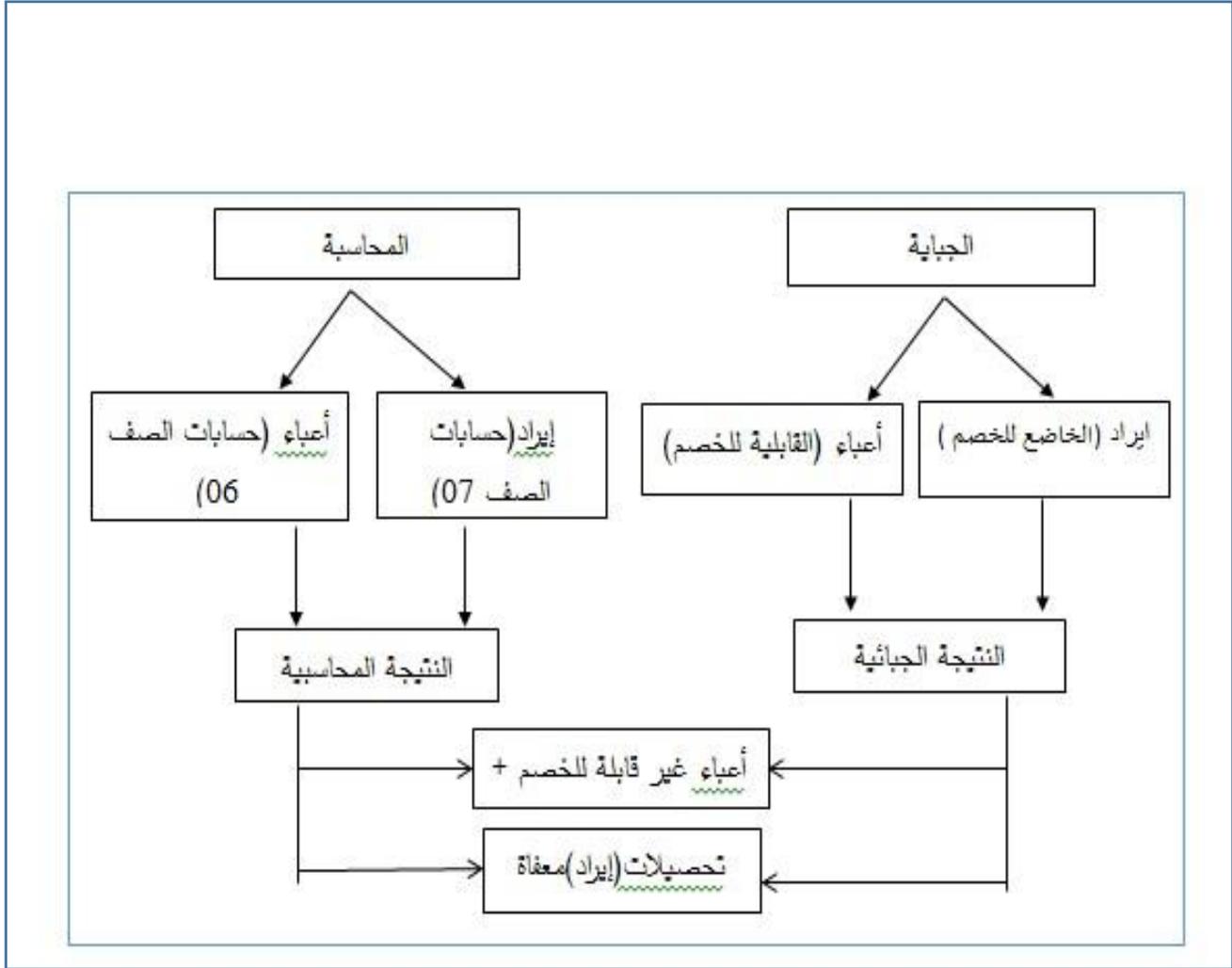
ثانيا: النتيجة الجبائية من حيث حسابات النتائج

كما عرفت من حيث جدول حسابات النتائج على أن "تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية لمختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، أخذا بعين الاعتبار التشريع والتنظيم الجبائين الساري المفعول المحققة من طرف كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لنفس المؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازل عن عناصر الأصول سواء خلال فترة الاستغلال أو في نهايتها".

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الأعباء المدمجة (الاستردادات)} - \text{التخفيضات}.$$

ومما سبق يمكن استنتاج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية بعد إجراء تعديلات اللازمة التي نصت عليها القوانين الجبائية السارية المفعول يمكن التوضيح في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): توضيح الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية



المصدر: (بن ربيع، حساني، و صالحى، 2013، صفحة 288)

الفرع الثاني: العناصر المكونة للنتيجة الجبائية

يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال آليات تعتمد على النتيجة الجبائية انطلاقاً من النتيجة المحاسبية التي يضاف إليها الاستردادات وخصم التخفيضات وطرح الخسائر المرحلة من السنوات السابقة.

➤ الأعباء المدمجة (الاستردادات):

الاستردادات هي تلك العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي، ويمكن القول بأنها تكاليف أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أن الإدارة الجبائية ترفضها لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو

لا تتجاوز الحد الأقصى المحدد في التشريع الجبائي، هذه التكاليف لا بد من إعادة إدماجها في النتيجة الخاضعة للضريبة.

➤ الأعباء المخفضة (التخفيضات والإعفاءات):

الخصومات هي تلك العناصر التي لا يمكن اعتبارها من الإيرادات الخاضعة للضريبة، ويجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة، فهي تلك الأعباء أو العناصر المقلصة والمطروحة من الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التزامهم ببعض الشروط والمقاييس المحددة من خلال النظام الضريبي المتضمن في القوانين المالية السنوية. (يخلف، طرشي، و عزوز، 2017، صفحة 309)

➤ خسائر السنوات المخصومة

عادة ما تحقق المؤسسة حديثة العهد خسائر في السنوات الأولى من نشاطها وذلك لإمكاناتها المحدودة وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الاقتصادي، ولهذا خول لها المشرع إمكانية خصم خسائر السنوات السابقة، بحيث تخصم هذه الخسائر من الربح المحقق أو في حالة عدم تغطية هذا العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة. (بن ربيع، حساني، و صالح، 2013، صفحة 287)

الفرع الثالث: الشروط الواجب توفرها في الأعباء القابلة للخصم

للأعباء دور كبير في تحديد الربح الجبائي، فالأعباء تسجل محاسبيا إلا إذا توفرت الوثائق الثبوتية والقانونية لإثبات صحة هذا العبء للمؤسسة، أما فيما يخص الجانب الجبائي فإن الأعباء تخضع لبعض الشروط منها الشكلية ومنها الموضوعية.

أولاً: الشروط الشكلية

- أن يكون العبء مؤكد وحقيقي: يجب أن يكون العبء فعلي مؤكداً حدوثه وليس محتمل الحدوث سواء تم دفعه أو مستحق للدفع، ويجب أن يكون حقيقي، أي ليس صوري أو وهمي وتتحمل المؤسسة عبئه بغض النظر عن دفعه أم لا.
- ألا يكون العبء مدعم ومؤيد بمبررات ووثائق ثبوتية: حتى يتمكن قبول المصاريف إذا كان بالإمكان التحقق من وجودها وصحتها حتى إن لم تتوفر الوثائق، لذا يجب ان تبقى الوثائق والمستندات حتى تبرر شرعية العبء في المؤسسة لمدة 10 سنوات على الأقل تحسباً لأي مراقبة جبائية.

- إعداد الكشوف الخاصة ببعض الأعباء: حسب نص 152 والمادة 192 ق ض م و ر م: قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هي ق ض م و ر م "تلتزم للمكلفين بوجوب إرفاق التصريح السنوي ببعض الجداول الخاصة حتى يتم التحقق من صحة النتائج المبينة في التصريح" كما هو الحال بالنسبة لكشف المصاريف العامة. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024، صفحة 59)

ثانيا: الشروط الموضوعية

- يجب أن يترتب عن العبء وتخفيض في الأصول الصافية: بمعنى يجب أن يحدث العبء نقصا في قيمة الأصول الصافية ويترجم لهذا النقص إما عن طريق انخفاض قيمة عنصر من عناصر الأصول أو عن طريق زيادة في قيمة الخصوم من دون أن ينتج ذلك أي مقابل لأي عنصر من عناصر الميزانية، وعليه لا تعتبر كأعباء قابلة للخصم الأعباء التي تؤدي إلى الزيادة في قيمة الأصول كحيازة التجهيزات.
- أن يتم الاستغلال العبء في إطار التسيير العادي للكيان ولمصلحته: يشترط لقبول خصم العبء أن يستخدم لأغراض مباشرة لتسيير وتحقيق الهدف الاقتصادي الذي من أجله أنشئت المؤسسة، وفي هذا الإطار يجب التفرقة بين الاستغلال العادي للمؤسسة والاستغلال الشخصي للمسيرين.
- أن يكون العبء مدرج ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها: وفقا لهذا الشرط فإن الأعباء التي يقبل خصمها هي فقط تلك التي نشأت خلال الدورة. (دراجي و بن توتة، صفحة 208)

المطلب الثاني: آلية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

في هذا المبحث سيتم التعرف على القوانين المنظمة لعناصر النتيجة الجبائية التي من خلالها تسهل علينا عمل الجبائية.

الفرع الأول: المعالجة الجبائية لعناصر الاسترداد

سنتطرق في هذا المطلب لكيفية معالجة الإدارة لعناصر الاسترداد المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تمثلت في ما يلي: (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024، الصفحات 59-60)

- الهدايا الإشهارية قابلة للخصم: حسب ما نصت عليه المادة 169-1 "الهدايا المختلفة باستثناء تلك لها طابع إشهاري مالم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 1000 دج في حدود مبلغ إجمالي قدره خمسمائة ألف دينار (500000 دج).

- **الإعانات والتبرعات غير قابلة للخصم:** حسب ما نصت عليه المادة 169-1-1 "الإعانات والتبرعات ماعدا تلك الممنوحة لصالح المؤسسة والجمعيات ذات الطابع الإنساني، مالم تتجاوز مبلغا سنويا قدره أربعة ملايين دينار (4.000.000 دج).
- **مصاريف حفلات الاستقبال والإطعام والفندقة:** حسب ما نصت عليه المادة 169-1 "مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة للاستغلال المؤسسة".
- **الأعباء التي تستوفي شروط الخصم:** حسب ما نصت عليه المادة 169-1 "الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة مليون (1000000 دج) مع احتساب كل الرسوم، غير أنه يتم قبول الخصم عندما يسدد مبلغ الفاتورة عن طريق الدفع نقدا في حساب بنكي أو بريدي".
- **مبالغ مخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية:** حسب ما نصت عليه المادة 169-2 "يمكن خصم مبالغ مخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من أجل تحديد الربح الجبائي، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم الأعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين وحد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج)".
- **نفقات ترويج الطبي:** حسب ما نصت عليه المادة 169-4 "لا تكون قابلة للخصم على الصعيد الجبائي سنوي في حدود 1% من رقم الأعمال السنوي المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية وشبه الصيدلانية على وجه الخصوص تلك المتعلقة بالإشهار بجميع أشكاله وتكاليف إطلاق المنتجات".
- **المخالفات والغرامات:** حسب ما نصت عليه المادة 169-5 "المعاملات والغرامات والمصادرات والجزاءات، مهما كانت طبيعتها التي تتحملها مخالفو الأحكام القانونية وكذا الغرامات التعاقدية عندما يتم دفعها لأشخاص غير خاضعين للضريبة بالجزائر".
- **المركبات السياحية:** حسب ما نصت عليه المادة 169-5 "لا تكون قابلة للخصم حصة إيجارات المركبات السياحية التي تزيد عن (200000 دج) سنويا وكذا تكاليف صيانة وإصلاح المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط التي تزيد عن (20000 دج) عن كل مركبة.

• **مصاريف البحث والتطوير والابتكار:** نصت عليه المادة 171 "من ق ض م و ر م" على أن "تخصم من الدخل أو الربح في حد أقصاه ثلاثون بالفيئة(30%) من مبلغ هذا الدخل أو الربح وفي حدود سقف يساوي مائتي مليون دينار (200.000.000 دج) النفقات المصروفة في الإطار البحث والتطوير داخل المؤسسة وفي برامج الابتكار المفتوح المحققة مع المؤسسات الحاصلة على علامة "مؤسسة ناشئة" أو "حاضنة أعمال" في حالة ما إذا كانت النفقات المدفوعة تتعلق بالبحث والتطوير والابتكار المفتوح في آن واحد، لا يمكن أن يتجاوز المبلغ الإجمالي للنفقات مائتي مليون دينار(20000000 دج).

• **ضرائب ورسوم:** حسب ما نصت عليه المادة 169-5 "لا تكون قابلة للخصم: الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين".

• **الاهتلاك السيارات السياحية:** حسب ما نصت عليه المادة 141-3 "...قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهتلاك المالي القابلة للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء للوحدة قدرها (3000000 دج). لا يطبق سقف (3000000 دج) إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة". (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024، صفحة 48)

• **خسائر القيمة:** حسب ما نصت عليه المادة 174-5 فإن "المؤونات المشككة لعرض مواجهة تكاليف وخسائر القيم في حساب المخزونات أو الغير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبناها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152". (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024، صفحة 49)

• **المؤونات:** لقد وضع النظام الجبائي شروط صارمة لقبول المؤونات، فكل المؤونات المخصصة والتي لا تستوفي للشروط الشكلية والموضوعية وكذلك التي وطفت جزئيا أو كليا في مجال غير مطابق لتخصيصها أو أصدرت بدون عرض يعاد إدماجها إلى الربع الخاضع للضريبة". (قطاف، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية في الجزائر خلال فترة(2010-2017)، 2021، صفحة 152)

الفرع الثاني: المعالجة الجبائية لعناصر التخفيضات

سنتطرق في هذا المطلب الى الحواصل المعفاة من الضريبة، في محاسبة تسجل أما في الجباية تعفى كليا أو جزئيا وذلك وفقا لما يلي: (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024، صفحة 61)

1- فائض القيمة الناتج عن التنازل عن أحد عناصر الأصول الثابتة: حسب ما نصت إليه المادة 173-

1 " يحدد: مبلغ فوائض القيم الناتجة عن التنازل الحزبي أو الكلي عن عناصر أصول مثبتة في إطار نشاط صناعيا و تجاري أو حرفي أو فلاحى، أو في إطار ممارسة نشاط مهني يربط بالربح الخاضع للضريبة، حسب طبيعة فوائض القيم، كما هي مبنية في المادة سابقة:

- إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأمد بحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة.
- إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد بحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة.

2- المداخل الناتجة: من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة: حسب ما نصت

إليه المادة 147 مكرر 1- "لا تحتسب في وعاء الضريبة على أرباح الشركات: غرامات التأخير والنواتج الأخرى التي لا تتوافق مع قواعد الصيرفة الإسلامية، المحصلة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في الإطار العقود المتضمنة منتجات الصيرفة الإسلامية، عندما توجه هذه المبالغ لإنفاقها على الأعمال الخيرية، وهذا تحت رقابة الهيئة الشرعية الوطنية للإفتاء للصناعة المالية الإسلامية وناتج التوظيف الإلزامي لأدوات مالية، المحقق في إطار التأمين التكافلي، عندما يتم صرف هذه المبالغ في الأعمال الخيرية، وهذا تحت رقابة الهيئة الشرعية الوطنية للإفتاء للصناعة المالية الإسلامية. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024، صفحة 52)

3- تكملة الاهتلاك: وهو عبارة عن الفرق بين الاهتلاك الجبائي والاهتلاك المحاسبي وقد يكون الاهتلاك الجبائي

أكبر من المحاسبي، ويحدث هذا في بعض الحالات خاصة عندما تكون مدة الاهتلاك الجبائي أقل من مدة الاهتلاك المحاسبي فمثلا مدة الاهتلاك المركبات حسب التعليمات والمذكرات الجبائية يحدد بخمس سنوات، فإذا طبق المكلف مدة أطول ففي هذه الحالة يكون الاهتلاك الجبائي أكبر من الاهتلاك المحاسبي، وعليه فإن المكلف يستفيد من تخفيض الفرق بين الاهتلاكين. لأنه لا يستفيد من تخفيض مبلغ الاهتلاك بعد مدة الاهتلاك الجنائي المحدد بخمس سنوات. (قطاف، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية في الجزائر خلال فترة (2010-2017)،

2021، صفحة 52)

الفرع الثالث: المعالجة الجبائية لخسائر السنوات السابقة

حسب ما نصت عليه للمادة 147 فإن "في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024، صفحة 52)

خلاصة الفصل:

نستخلص من هذا الفصل ان الاختلاف القائم بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية هي نتيجة وجود اختلافات جوهرية بين الاسس التي تحكم قياس كل منهما اضافة الى اهداف كليهما، ومن اجل الحد من هذه الاختلافات تم اجراء بعض التعديلات والتسويات على اساس ما ورد في القوائم الجبائية، وذلك بإضافة الأعباء المدمجة على النتيجة المحاسبية وطرح التخفيضات والخسائر السابقة، علما ان ليس بالضرورة كل المنتجات المسجلة محاسبيا هي خاضعة للضريبة، وليس بالضرورة ايضا كل الاعباء القابلة للخصم مقبولة جبائيا، وهذا راجع باتباع القوانين والتشريعات الجبائية التي حددها المشرع الجزائري لتحديد القاعدة الضريبية.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لمؤسسة صناعة الكوابل

—بسكرة—

تمهيد:

لقد قمنا بالتطرق سابقا للفصول في الاطار النظري لمتغيرات الدراسة، المتمثلة في تحديد النتيجة المحاسبية وتحديد النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، وتقديم شرح للمعيار المحاسبي الدولي (IAS12)، وابرار العلاقة بينهما، وكذلك ابرار اهم الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

سنقوم في هذه الدراسة التطبيقية التي سنحاول من خلالها مطابقة المعرفة النظرية على الواقع الاقتصادي والقيام بدراسة العلاقة بين المتغيرين ميدانيا بالمؤسسة محل الدراسة صناعة الكوابل فرع جنرال بسكرة، سنقوم في المبحث الاول بتقديم عام للمؤسسة محل الدراسة و كذلك نشأتها، نشاطها، أهدافها، وتحليل هيكلها التنظيمي، اما بالنسبة للمبحث الثاني سنقوم بتحديد كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال بسكرة.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة صناعة الكوابل _ فرع جنرال- بسكرة

تعتبر مؤسسة صناعة الكوابل - فرع جنرال بسكرة- (ENICAB)، من أهم المؤسسات في مجال صناعة الكوابل، ومنه قمنا باختيار هذه المؤسسة محل دراستنا الميدانية التي سنحاول التعرف عليها من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: نبذة تاريخية للمؤسسة وتطورها

يعد مركب صناعة الكوابل بسكرة من أهم المركبات الصناعية ذات الطابع الاستراتيجي على المستوى الوطني والإفريقي كذلك نظرا لقدرة التنافسية في مجال صناعة الكوابل وقدرته على تعويض المنتجات الأجنبية، بل براعته في تقنيات الإنتاج المتطورة والتي أدت إلى حصول الشركة على شهادات عالمية ووطنية بتقديمها لمنتجات عالية الجودة.

تأسست شركة ENICAB سنة 1983، كانت تشرف على ثلاث وحدات هي:

- ✓ وحدة القبة لصناعة الكوابل ذات الضغط المتوسط و ذات الضغط المنخفض؛
- ✓ وحدة واد السمار بالحراش الأسلاك و الكوابل الهاتفية؛
- ✓ وحدة بسكرة لصناعة كوابل الطاقة (كل أنواع الكوابل).

في اخر شهر ديسمبر 1997 تم انفصال المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل- بسكرة عن باقي الوحدتين التي تقعان في واد السمار والقبة، وأصبحت المؤسسة مستقلة بذاتها.

تقع المؤسسة في المنطقة الصناعية غرب مدينة بسكرة وتتربع على مساحة قدرها 42هكتار منها 12 هكتار مغطاة وتشمل مباني الإدارة ورشات الإنتاج، مخازن ومواقف السيارات، اما بالنسبة للمساحة المتبقية فهي عبارة عن مساحات خضراء قد تستعمل أحيانا كمخازن إضافية عند الحاجة.

في سنة 2008 خصصت المؤسسة، وتم بيع 70% من أسهمها الى مجمع جنرال كابل الامريكية، اما بالنسبة 30% المتبقية، بقيت في يد شركات مساهمة الدولة (Société Gestion et de Participation)SGP، في سنة 2017 استحوذ مجمع كندور على 70% التي كانت في يد جنرال كابل وأصبحت المؤسسة 30% تابعة للدولة 70% تابعة لمجمع كندور بالنسبة الأهم المتعاملين فهما سونلغاز والشركات الفرعية لها، وسوناطراك والشركات التابعة لها.

سنتطرق في هذا المطلب لنشاط المؤسسة كذلك لأبرز اهدافها التي تتمثل في ما يلي:

الفرع الاول: نشاط المؤسسة

يتمثل نشاط المؤسسة في صناعة الكوابل الكهربائية كالكوابل المنزلية، كوابل لتوزيع، كوابل ذات الضغط المنخفض والمتوسط، كوابل معزولة، وغير المعزولة، الكوابل الصناعية بالإضافة إلى كوابل أخرى، حيث وبفضل إدخال المؤسسة لتكنولوجيا حديثة ومتطورة تمكنت من التخصص في إنتاج أكثر من 400 نوع من الكوابل جمعت في المجموعات التالية:

- 1) الكوابل المنزلية: تستخدم في البنائات والمنازل، يتراوح ضغطها ما بين 250 و750 فولط وتصنع من مادة النحاس والعزل يكون بمادة PVC وتشمل هذه المجموعة حوالي 299 نوع.
- 2) الكوابل الصناعية: يبلغ عددها 70 نوعا تستخدم في تشغيل الآلات الصناعية يتراوح ضغطها ما بين 600 و1000 فولط تصنع من مادتي النحاس و الألمنيوم و تعزل بمادتي PVC و PRC.
- 3) الكوابل الكهربائية ذات الضغط المتوسط والعالي: تستخدم الكوابل ذات الضغط المتوسط في نقل الكهرباء بضغط يتراوح ما بين 1000 و3000 فولط، تصنع من النحاس والألمنيوم وتعزل بمادة PVC وتشمل 70 نوعا، أما الكوابل ذات الضغط العالي فيفوق ضغطها 3000 فولط.
- 4) الكوابل غير المعزولة: تستعمل في نقل الكهرباء من المحولات إلى مناطق توزيع معينة.
- 5) كوابل هوائية أو كوابل التوزيع: تستخدم هذه الكوابل في توزيع الكهرباء وتصنع من الألمنيوم وخليط من المغنيزيوم، الألمنيوم، والسيليسيوم، وتتكون من حوالي 70 نوعا ويرمز لها بالرمز AGS.

تقوم المؤسسة أيضا بصناعة البكرات الخشبية للف الأسلاك الكهربائية فيها، كما شرعت في إنتاج حبيبات الكومبوند (PVC COMPOUND) وهي مادة أولية للصناعات لبلاستيكية الغذائية وغيرها من اجل توسيع استثماراتها.

ولإنتاج الكوابل الكهربائية تحتاج المؤسسة لعدة مواد أولية ومواد عازلة، فالمواد الأولية تتمثل في مادتي الألمنيوم والنحاس، أما المواد العازلة فتتمثل في:

- مادة (PVC) Poly Vinyle de Chlore .
- مادة (PRC) Poly thème Réticule Chimiquement .

وتمر عملية إنتاج الكوابل بمراحل متعددة أولها مرحلة القلد حيث يتم فيها تمديد النحاس أو الألمنيوم لتقليص سمكه، تليها مرحلة الضفر وفيها يتم تجميع عدد معين من الأسلاك ثم يتم تغليف الأسلاك في مرحلة لاحقة، بعدها تأتي مرحلة التجميع وهي عبارة عن ضفر الأسلاك المعزولة ثم مرحلة تلفيف شريط واقى يحمي الكوابل من الضغوط الخارجية وأخيرا مرحلة التغليف ويتم فيها تغليف الشريط الواقى.

وإبتداءا من سنة 1999 والمؤسسة تهتم دائما بوضع سياسة خاصة بجودة المنتج يتم فيها تطبيق مجموعة من الطرق والمناهج تؤدي في المحصلة النهائية إلى التحكم في نوعية المنتج.

وكنتيجة لما قامت به المؤسسة تحصلت سنة 2001 على شهادة الايزو 9002 لتتحصل بعدها على شهادة الأيزو 9001 سنة 2003 وهي الآن تكثف مجهوداتها من أجل الإبقاء على علامة الإشهاد وتطوير منتجاتها والاستجابة لكل الطلبات كما وكيفا، للمحافظة على حصتها في السوق ومواجهة المنافسة.

الفرع الثاني: اهداف المؤسسة

تحل المؤسسة مكانة بارزة على المستوى الوطني والدولي، وتعتبر كذلك أكبر وحدة صناعية في مجال تخصصها على المستوى القاري , بالإضافة الى السمعة التي اكتسبتها بعد حيازتها على نسخة 2015, تتمثل أهدافها كما يلي:

اولا: اهداف عامة

- ✓ تلبية احتياجات السوق الوطنية من الكوابل الكهربائية؛
- ✓ تصدير منتجاتها الى الأسواق العالمية؛
- ✓ الاستغلال الأمثل لمختلف الموارد؛
- ✓ إرضاء العملاء والحفاظ عليهم وكسب ثقتهم؛
- ✓ ضمان موقع الريادة في مجال تخصصها ومواجهة المنافسة؛
- ✓ الاهتمام بالعنصر البشري، الحفاظ عليه وتحسين ظروف عمله؛
- ✓ الحفاظ على مستوى منخفض من استيراد للمواد الأولية.

ثانيا: اهداف سنة 2023

- ✓ تقوية صورة العلامة للمؤسسة؛
- ✓ تحقيق استثمارات جديدة (ادخال منتجات جديدة للسوق)؛

- ✓ تحقيق انتاج سنوي يعادل 11388 طن؛
- ✓ تقليص النفايات والتبذير الى ما يعادل 2,3%؛
- ✓ تحقيق رقم اعمال سنوي يعادل 9,500,000,000 دج؛
- ✓ توسيع شبكة التوزيع؛
- ✓ اقتحام أسواق جديدة؛
- ✓ استرجاع حصص السوق التابعة لسونلغاز؛
- ✓ انتاج كوابل من سوناتراك.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة وتحليله

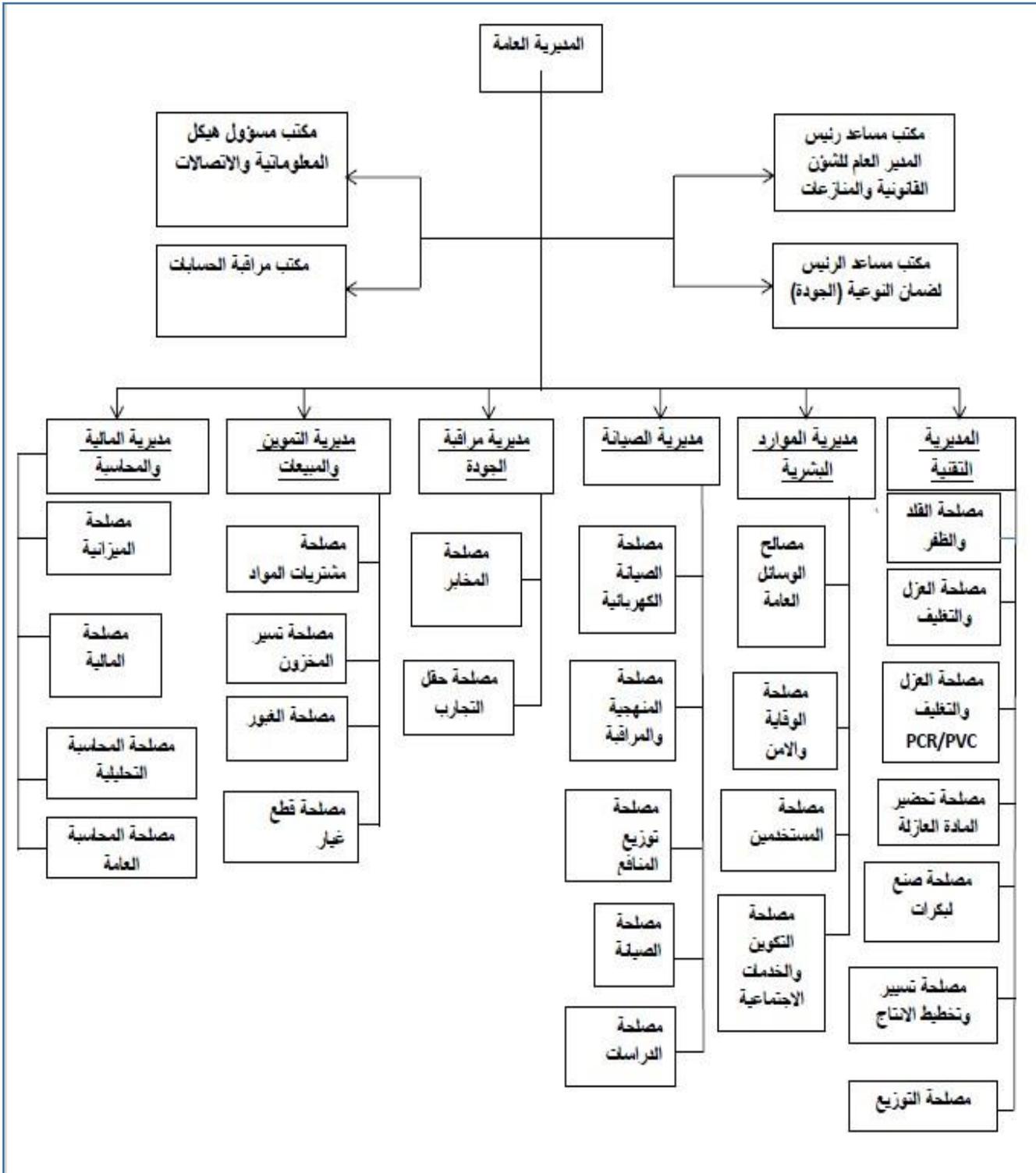
سيتم ابراز في هذا المطلب الى الهيكل التنظيمي للمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-، والقيام بدراسته وتحليله.

الفرع الاول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

فيما يلي سنقوم بعرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-:

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي

لمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة- ENICAB



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة

الفرع الثاني: تحليل الهيكل التنظيمي

الهيكل التنظيمي هو الشكل الذي يوضح العلاقات بين مختلف المستويات الإدارية (كيفية الاتصال بينها) ويتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة من:

– **المديرية العامة:** تكون في قمة الهرم التنظيمي، تقوم بالإشراف ومتابعة سير عمل المديرية الفرعية بها وبمساعدة مجموعة من المساعدين المكلفين بعدة مهام هم:

أ- **السكرتارية:** لها علاقة مباشرة بالمدير العام، وتعتبر حلقة وصل بين المدير وباقي المديرية الأخرى.

ب- **مساعد الرئيس المدير العام المكلف بمراقبة الحسابات:** يقوم بمراقبة الحسابات والمبالغ المالية لصادرات المؤسسة ووارداتها من أجل المحافظة على سير العمل المحاسبي بشكل دقيق وواضح.

ج- **رئيس مشروع المعلوماتية:** مهمته استلام التقارير الشهرية لمختلف أنشطة المؤسسة وتزويد مختلف الأقسام والمديرية بالبرامج وأجهزة الحاسوب للاستفادة منها في إطار شبكة المعلوماتية.

د- **مساعد رئيس المدير العام للشؤون القانونية والنزاعات:** مهمته حل ومعالجة وتسوية النزاعات الداخلية والخارجية للمؤسسة.

هـ- **مساعد رئيس المدير العام لضمان النوعية:** مهمته المصادقة والحكم على نوعية أو جودة المنتج ليتم تسويقه.

وتندرج ضمن المديرية العامة مديريات فرعية هي:

أولاً: المديرية التقنية

في هذه المديرية تتم عملية الإنتاج لذلك فهي تعد من أكبر المديرية على مستوى الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتتكون من:

(1) **مديرية إنتاج الكوابل:** تشرف على تسيير العملية الإنتاجية بمختلف مراحلها بدءاً من دخول المواد الأولية إلى

غاية خروجها على شكل منتجات وتعبئتها في البكرات الخشبية.

(2) **مديرية الموارد البشرية:** تقوم هذه المديرية بالاهتمام بشؤون العاملين، ظروف عملهم، وسائل النقل والتجهيزات.

(3) مديرية الصيانة: تهتم هذه الدائرة بصيانة مختلف وسائل الإنتاج والآلات الميكانيكية ووسائل التكييف وتأمين الطاقة الكهربائية...إلخ.

(4) مديرية مراقبة الجودة: ويتم في هذه المصالح مراقبة المواد الأولية المشتراة ومراقبة المنتج التام الصنع للتأكد من مدى المطابقة للمواصفات والمقاييس المعمول بها.

(5) مديرية التموين والمبيعات: تقوم بتوفير جميع مستلزمات العملية الانتاجية، كما تقوم بوضع سياسة خاصة بعملية الشراء وتهتم بوضع برمجة الاساسية للمشتريات، وتنظم وتراقب المخزون سواء بالمنتج النهائي او الملحقات، كما تقوم بتسيير عملية البيع وتوزيع المنتجات وايجاد منافسين وعملاء وابرام العقود المتعلقة بالبيع.

ثانيا: مديرية المالية والمحاسبة

ينصب اهتمام هذه المديرية على تسجيل العمليات المالية والمحاسبية وإعطاء صورة واضحة عن الوضع المحاسبي للمؤسسة، وتضم هذه المديرية:

- (1) مديرية المالية والميزانية: ويتم فيها التخطيط للميزانية المالية للمؤسسة ومعرفة مدخلاتها ومخرجاتها.
- (2) مديرية المحاسبة: تعمل على تسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء داخليا أو مع الخارج لإعطاء صورة حقيقية عن وضعية المؤسسة.

المبحث الثاني: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة

يجب على المؤسسة المطابقة بين القواعد المحاسبية والتشريعات الجبائية من اجل تحديد الربح الخاضع للضريبة، وذلك من خلال ضبط التصحيحات اللازمة حسب القواعد والقوانين الجبائية.

المطلب الاول: تحديد النتيجة المحاسبية

انطلاقا من المؤسسة محل الدراسة نتحصل على النتيجة المحاسبية من الميزانية او من حساب النتائج الخاص بالمؤسسة، حيث في سنة 2023 تم الحصول على نتيجة المؤسسة من خلال طرح المجموع العام للخصوم من المجموع العام للاصول اي:

$$8162203820 \text{ دج} - 7839959166 \text{ دج} = 322244654 \text{ دج.}$$

ويمكن تلخيص العملية في الجدول التالي:

جدول رقم (3-1) : تحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-

الوحدة: دج

النتيجة	اجمالي الخصوم	اجمالي الاصول
322244654	7839959166	8162203820

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية الجبائية.

تمثلت اصول المؤسسة من اصول غير جارية المتكونة من تثبيبات معنوية وتثبيبات عينية، و من اراضي، مباني، وتثبيبات مالية اخرى، وكذلك من اصول جارية المتمثلة في مخزونات، منتجات قيد الصنع، زبائن، ضرائب وما شابهها، وخزينة المؤسسة.

اما بالنسبة للخصوم فهي متكونة من راس مال قدره 1010000000 دج، وكذا احتياطات وعلاوات، والخصوم الجارية تمثلت في الموردون والحسابات الملحقة، ضرائب وديون اخرى، والخزينة السلبية للمؤسسة.

سنوضح في الجدول التالي الميزانية الجبائية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2023:

الجدول رقم (3-2): ميزانية الاصول لمؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة-

السنة المالية المغفلة في 2023/12/31.

الوحدة: دج

2022	2023	مخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة	المبلغ الاجمالي	الأصول
120393	407859	41927565	42335425	أصول غير جارية
37098639	37098639	157517635	37098639	فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
672188253	623152912	895001179	2198870548	تثبيتات معنوية
276316275	250262629		31452638082	تثبيتات عينية
225335811	2741388		2741388	أراضٍ
206254130	182841879		182841879	مبانٍ
				تثبيتات عينية أخرى
				تثبيتات ممنوح إمتيازها
				تثبيتات مالية
				سندات موضوعة موضع المعادلة
				مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة
				بها
				سندات أخرى مثبتة
				قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
				ضرائب مؤجلة على الأصل
142826676	119748078	4512646381	5632394459	مجموع الأصل غير الجارية
				أصول جارية
3526332287	4449922331	218809237	4668731569	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
678777708	1125106103	62175129	1187281232	الزبائن
92226634	18958094		18958094	المدينون الآخرون
154481572	124723013		124723013	الضرائب وما شابهها
1492491437	1323746199		1323746199	حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
				الموجودات وما شابهها
				الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية
				الأخرى
				الحزينة
5944309639	7042455742	28984366	7323440109	مجموع الأصول الجارية
7372576409	8162203820	4793630748	12955834568	المجموع العام للأصول
				المصدر: مناعداد الطالبين حسبالوثائق المقدمة من مصلحة المحاسبة للمؤسسة.

اما بالنسبة لجانب الخصوم من الميزانية يتمثل في الجدول التالي:

جدول رقم (3-3): ميزانية الخصوم لمؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة-

الوحدة: دج السنة المالية المغفلة في 2023/12/31

2022	2023	الخصوم
1010000000	1010000000	رؤوس الأموال الخاصة رأس المال الصادر رأس المال غير المطلوب
4065298802	4065298802	علاوات واحتياطات- والاحتياطات المدججة (1) فارق إعادة التقييم
131126135	322244654	النتيجة الصافية - النتيجة الصافية حصة مجمع (1)
19808663	1004383147	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى- ترحيل من جديد
		حصة الشركة المدججة (1)
		حصة ذوي الأقلية (1)
5226233600	6401926603	المجموع (1)
159429628	159429628	الخصوم غير للجارية القروض والديون المالية الضرائب-المؤجلة والمرصود لها-
325500698	223274341	الديون الأخرى غير الجارية المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
4849300326	382703969	مجموع الخصوم غير الجارية (2)
1094351552	37870519	الخصوم الجارية الموردون والحسابات الملحقة
10334311	65759754	الضرائب
378487225	2432424658	الديون الأخرى
	135700314	الخزينة السلبية
1483173089	1377573246	مجموع الخصوم الجارية (3)
7372576409	8162203820	المجموع العام للخصوم

المصدر: من اعداد الطالبتين حسب الوثائق المحاسبية والجبائية المقدمة من مصلحة المحاسبة.

وبالإضافة الى ذلك يمكن استخراج النتيجة الصافية للمؤسسة باستخدام جدول حساب النتائج، كما يوضحه

الجدول التالي:

جدول رقم (3-4) : يمثل حساب النتائج لمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-

السنة المالية المقفلة 2023/12/31

الوحدة: دج

2022		2023		البيان	
دائن	مدين	دائن	مدين		
		6195222		مبيعات البضاعة	
4838428151		7066326119 1560000		انتاج مبيع	انتاج مصنع تحضير المهام مبيعات الاعمال
				منتجات ملحقه	
	60669		176784321	تخفيضات حسومات، الحوافز الممنوحة	
4838367481		6909794617		صافي خصومات المبيعات، والتخفيضات والحسومات	
	40240706		545925429	الإنتاج المخزن او غير المخزن الإنتاج المثبت اعانات الاستغلال	
4798126774			6363869188	1- انتاج السنة المالية	
	8834878 2958098724 723053707 124000 57091976		3984331 5116623112 91452673 59966255	مشتريات البضاعة المباعة المواد الأولية تموينات أخرى تغييرات المخزون مشتريات الدراسات والخدمات الاستهلاكات الأخرى الخصومات، التخفيضات، الحسومات التي تم الحصول عليها من المشتريات	
	27588188 23676249 29497246 24259677 8662389 11329193		11437336 9082388 28030292 16567382 2597860 6201455	الخدمات الخارجية	المقاوالات العامة الايجار صيانة واصلاحات أقساط التامين الموظفين خارج الشركة مكافاة الوسطاء والدعاية والمشرفين الاشهار السفروالبعثات وحفلات الاستقبال
	35557506		25605170	خدمات أخرى الخصومات، الحسومات التي تم الحصول عليها من العمليات الخارجية	
	3907743738		5371548258	2- استهلاكات السنة المالية	
890383036		992320929		3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	

	543720649		564418529	أعباء مستخدمين
	56461372		69791764	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
290201014		358110636		4-إجمالي فائض الاستغلال
10830924	10910466	118556698	11729982	المنتجات العملية الأخرى
	375001841		186478750	الأعباء العملية الأخرى
				المخصصات الاهتلاكات
				مؤونات
347137727		163428775		خسائر انخفاض القيمة
				استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
262257357		441887376		5-النتيجة العملية
12067979		17145952		المنتجات المالية
	103059947		60134190	الأعباء المالية
	90991967		42988238	6-النتيجة المالية
171265389		398899138		7-النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)
				عناصر غير عادية -منتجات-
				عناصر غير عادية -أعباء-
				8-النتيجة غير العادية
			53242232	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
	40139254		23412251	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
131126135		322244654		9-صافي نتيجة السنة المالية

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على الوثائق المحاسبية والجبائية المقدمة من مصلحة المحاسبة.

- من جدول حساب النتائج نجد ان النتيجة المحاسبية تساوي ب 322244654 دج.
- ومنه نستنتج ان حساب النتيجة المحاسبية بالطريقين يوصلنا الى نفس النتيجة.

المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-

تحدد المؤسسة النتيجة الجبائية وفقا للقوانين والتشريعات الجبائية، وذلك باضافة الاعباء غير القابلة للخصم (الاستردادات) الى النتيجة المحاسبية مطروح منها الايرادات غير الخاضعة للضريبة (التخفيضات)، بحيث اعتمدا على الجدول رقم 09 في حساب النتيجة الجبائية، والذي يوضح مراحل تحديدها بشكل مفصل.

الفرع الاول: معالجة عناصر النتيجة الجبائية للمؤسسة محل الدراسة

تمثل القاعدة الضريبية في احتساب النتيجة الجبائية كالآتي:

1- النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات - التخفيضات - العجز (عجز السنوات السابقة).

2- النتيجة المحاسبية: تمثل ربح الذي حققته المؤسسة لسنة 2023، والذي يقدر ب 322244654 دج، والذي تم استخراجها من حساب النتائج.

3- الاستردادات: تتكون الاستردادات لمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة- من خلال تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2023 من العناصر التالية:

- حصص الهدايا الاشهارية غير القابلة للخصم: كان هناك هناك جزء من التكاليف عبارة عن هدايا غير قابلة للخصم بمبلغ 650000 دج، حيث استرد المبلغ 150000 دج فهو مقبول جبائيا. حسب المادة 169-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي حددت قيمة الهدية الواحدة بمبلغ 1000 دج، وفي حدود مبلغ اجمالي قدره 500000 دج.

- حصص الاشهار المالي والرعاية الخاصة: سجل مبلغ الرعاية الرياضية (لاحد الفرق الرياضية) محاسبيا والمقدر ب 48000000 دج، الا ان المادة 169-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وضعت شرطين اساسيين لقبول العبء ان يكون في حدود 10% من رقم الاعمال، والا يتعدى مبلغ 30000000 دج. - الشرط الاول لا يسترد العبء لانه لا يتجاوز 10% من رقم الاعمال، وفق ما يلي:

$$6909794617 \times 10\% = 690979461,7$$

- الشرط الثاني يسترد العبء ب 18000000 دج لان العبء تجاوز 30000000 دج، كما يلي:

$$48000000 - 30000000 = 18000000$$

- مصاريف الاستقبال والاطعام والفندقة: كانت المصاريف الخاصة بالمدير متمثلة بمبلغ قدره 4238000 دج، المتعلقة بالاطعام والفندقة خارج استغلال المؤسسة وبالتالي فهي مصاريف غير قابلة للخصم.

- الاعانات والتبرعات: بحيث انه كان العبء المحاسبي قدره 5000000 دج، بمقابل السقف الجبائي بمبلغ 4000000 دج، اي ناتج العبء غير مقبول جبائيا بمقدار 1000000 دج.

- مخالفات وغرامات: وجد خلال السنة مبلغ الغرامة قدره 232100 دج، الذي يعاد دمجها في النتيجة الجبائية لأنه يسترد جبائيا و يرفض تخفيضه من النتيجة.

- الضريبة على الشركات: قدرت ب 76654483 دج.

4- التخفيضات: سجلت المؤسسة تخفيضات خلال سنة 2023 المتمثلة في:

- فوائض التنازل عن احد عناصر التثبيتات تم حيازته منذ 7 سنوات، غير متعده بإعادة استثماره بمبلغ 720000 دج، وبالتالي يخفض بنسبة 35% من الربح الخاضع للضريبة والذي قدره 468000 دج، وفق ما يلي:

$$720000 \times 35\% = 252000$$

$$720000 - 252000 = 468000$$

- الارباح التي كانت خاضعة للضريبة على ارباح الشركات والتي تم اعفائها بمبلغ 200000 دج.
- خصومات اخرى متمثلة بمبلغ قدره 150000 دج.

- 5- خسائر السنوات السابقة: حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يجب تخفيض خسائر اربع سنوات سابقة من النتيجة المحاسبية لتحديد النتيجة الجبائية، حيث وجدنا خسارة سنة 2022 بمبلغ قدره 12000 دج.

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في مؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة- لسنة 2023

ان الضرائب المؤجلة تمثل التغير في قيمة الاصول والخصوم خلال السنة المعنية للضريبة المؤجلة، حيث انها تمثل الفرق بين اصول الضريبة المؤجلة وخصوم الضريبة المؤجلة، اي انها عبارة الفرق بين الضريبة المؤجلة المدينة والضريبة المؤجلة الدائنة، حيث:

$$\text{ضرائب مؤجلة اصول} - \text{ضرائب مؤجلة خصوم} = \text{الضريبة المؤجلة}$$

$$182841879 \text{ دج} - 159429628 \text{ دج} = 23412251 \text{ دج}$$

وعليه تحصلنا على الضريبة المؤجلة اصول بمبلغ 23412251 دج.

- التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة للاصول:

يتم تسجيل قيمة الضريبة المؤجلة اصول الخاصة بالدورة المعنية في الجانب الدائن في احد حسابات التسيير الخاصة بها، ويقابلها احد حسابات الميزانية (حساب اصول الضريبة المؤجلة) في الجانب المدين.

يتم تسجيل الضريبة المؤجلة اصول كالآتي:

المبلغ		2023/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
23412251	23412251	من ح/ الضرائب المؤجلة على الاصول الى ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الاصول اثبات الضريبة المؤجلة على الاصول	692	133

المبلغ		2023/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
23412251	23412251	من ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الاصول ح/ الضرائب المؤجلة على الاصول الغاء الضريبة المؤجلة على الاصول	133	692

ومما سبق نستخلص النتيجة الجبائية كما يلي:

- (+) النتيجة المحاسبية الصافية لسنة 2023 = 322244654 دج.
- (+) الاستردادات = (150000 دج + 1800000 دج + 4238000 دج + 1000000 دج)
- دج + 232100 دج + 76654483 دج) = 100274583 دج.
- (-) التخفيضات = (468000 دج + 200000 دج + 150000 دج) = 818000 دج.
- (-) خسائر السنوات السابقة = 12000 دج.
- النتيجة الجبائية = 421689237 دج.

يوضح الجدول التالي الجدول الجبائي رقم 9 الذي يوضح مراحل تحديد النتيجة الجبائية بشكل مفصل كالآتي:

الجدول رقم (3-5): جدول تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-

322244654	ربح	1-النتيجة الصافية للسنة (حساب النتائج)
		2-الاستردادات
		أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال
150000		حصص الهدايا الاشهارية غير القابلة للخصم
18000000		حصص الاشهار غير القابلة للخصم
4328000		مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم
1000000		الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم
		الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم
		المؤونات غير القابلة للخصم
		الاهتلاكات غير القابلة للخصم
		مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم
		الإيجارات خارج النواتج المالية
		الاهتلاكات غير القابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الاجباري (ملك المستاجر)
53242251	الضرائب المستحقة على النتيجة	الضريبة على أرباح الشركات
23412251	الضرائب المؤجلة (التغيرات)	
		خسائر القيمة غير القابلة للخصم
232100		غرامات وعقوبات
		الاستردادات الأخرى
100274583		مجموع الاستردادات
		3-التخفيضات
468000		فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة
		حواصل وفوائض القيمة المتتالية من التنازل على الأسهم والأوراق المماثلة
200000		المدادخيل المتتالية من توزيع الأرباح او تلك المعفاة صراحة
		الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود الايجار التمويلي
		الإيجارات خارج الأعباء المالية
		الاهتلاكات التكميلية
150000		التخفيضات الأخرى
818000		مجموع التخفيضات
		4-الخسائر السابقة القابلة للخصم
		خسارة سنة 2019
		خسارة سنة 2020
		خسارة سنة 2021
12000		خسارة سنة 2022
12000		مجموع الخسائر القابلة للخصم
421689237	ربح	النتيجة الجبائية

الفرع الثالث: حساب الضريبة على ارباح الشركات للمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-

بعد تحديد النتيجة الجبائية يتم حساب الضريبة على ارباح الشركات لسنة 2023، حيث ان المؤسسة انتاجية فهي تخضع لمعدل 19%، حيث ان هذه المؤسسة تدفع الضريبة مرة واحدة خلال الدورة ولا تقوم بدفع تسبيقات ضريبية. وتحسب كما يلي:

- النتيجة الجبائية = 421689237 دج.
- معدل الضريبة = (421689237 × 19%).
- قيمة الضريبة = 80120955,03 دج.

يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

المبلغ		2023/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
80120955,03	80120955,03	من ح/ الضرائب على الارباح المبنية على نتائج الانشطة العادية الى ح/ الدولة، ضرائب على النتائج تحديد الضريبة على ارباح الشركات	444	695

وحسب المادة 1-151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فان اخر اجل لدفعقيمة الضريبة هو اليوم 20 من الشهر الذي يلي ايداع التصريح، اي مدة 20 يوم بعد 30 افريل وعند التسديد يكون القيد كالتالي:

المبلغ		قبل 20 ماي 2024	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
80120955,03	80120955,03	من ح/ الدولة، ضرائب على النتائج الى ح/ البنك او الصندوق تسديد الضريبة عن شيك بنكي	53 او 512	444

خلاصة الفصل:

عند قيامنا بالدراسة التطبيقية في مؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة- ENICAB، حاولنا التعرف على كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في المؤسسة، وذلك بعد معالجة الاعباء غير القابلة للخصم والاعباء القابلة للخصم، وتوضيح المعالجة الجبائية للضرائب المؤجلة وفق ما جاء به التشريع الجبائي الجزائري، وبناءا على المعلومات والوثائق المحاسبية والجبائية المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

ومن خلال هذه الدراسة استنتجنا ان هناك اختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، اي اتضح ان النظام المحاسبي لا يتوافق تماما مع النظام الجبائي، حيث ان النظام المحاسبي يسعى لاعطاء معلومة عن الواقع الاقتصادي لكي تخدم كافة المتعاملين الاقتصاديين بما فيهم ادارة الضرائب، اما النظام الجبائي فهو يسعى الى تعظيم ايرادات الدولة.

الخاتمة

الخاتمة:

ان النتيجة المحاسبية تعتبر الركيزة الاساسية لحساب النتيجة الجبائية برغم من الاختلاف القائم بينهما من آلية حساب والنظام الخاضع كليهما ، فالنتيجة المحاسبية تعد تنويجا للمؤسسة نتيجة قيامها بنشاطها الاستغلالي خلال الدورة المالية التي تظهر خلال قوائمها المالية المتمثلة في الميزانية وجدول حساب النتائج وذلك وفق للنظام المالي المحاسبي، اما النتيجة الجبائية فهي نتيجة محاسبية معدلة وفق قوانين والتشريعات الجبائية، وذلك من خلال إجراء بعض تعديلات من إضافة استردادات (أعباء مدججة) وطرح تخفيضات (خصومات) وخسائر السنوات السابقة، ويرجع هذا الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية إلى الاستقلالية بين النظام المالي المحاسبي وبين التشريعات الجبائية التي تسعى إلى تعظيم إيرادات الدولة، يؤدي عدم التوافق بين النتيجتين إلى التأثير على الوعاء الضريبي لحساب الضريبة على الأرباح، كما يؤدي من جهة اخرى إلى ظهور فروق واختلافات مؤقتة واخرى دائمة، لذلك فقد تم الاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) في النظام المالي المحاسبي، نظرا لأهمية الجباية وعلاقتها بالمحاسبة، فقد تسعى المؤسسات إلى تقليص الفارق بين النتيجة المحاسبية وما يترتب عنها من ضرائب، من خلال تطبيق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي ومحاولة الاطلاع المستمر ومواكبة كافة التعديلات على القوانين والتشريعات الجبائية.

كما تجدر الإشارة إلى أن الدراسة التطبيقية تمت على مستوى مؤسسة الجزائرية لصناعة الكوابل -enicab- لولاية بسكرة بغية التعرف على كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من نتائج نقوم باختبار فرضيات الدراسة قبل ذكرها.

اختبار الفرضيات:

من خلال العودة الى فرضيات الدراسة وعلى ضوء النتائج التي تم التوصل اليها من خلال دراستنا للموضوع بجانبه النظري والتطبيقي، يمكننا اختبار الفرضيات كما يلي:

الفرضية الاولى:

بخصوص هذه الفرضية المتعلقة بوجود الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، فقد تحققت من حيث معالجتها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وهذا تم معالجته في الفصل الاول بخصوص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 -ضرائب الدخل-، بحيث يهدف هذا المعيار الى وصف كيفية المعالجة المحاسبية للفروقات التي تكون بين الدخل المحاسبي المعد وفقا للمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي والدخل الخاضع للضريبة، ويعالج المعيار الاختلافات الدائمة والمؤقتة بينهم.

الفرضية الثانية:

وفيما يخص الفرضية المتعلقة بان النتيجة المحاسبية يتم تحديدها اما عن طريق الميزانية او عن طريق حساب النتائج، حيث ان الميزانية هي عبارة عن كشف يظهر لادارة المنشأة او الشركة ما تمتلكه من موارد (الاصول) وما عليها من تكاليف (الخصوم)، ويشترط ان يكونا متساويين وذلك خلال فترة زمنية محددة، اما بالنسبة لحساب النتائج فهو عبارة عن ملخص للاعباء والمنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة من خلال السنة المالية، ولا ياخذ بالحسبان تاريخ التحصيل او التسديد.

الفرضية الثالثة:

وبخصوص هذه الفرضية التي تتعلق بوجود نظامين للإخضاع الضريبي في الجزائر، النظام الحقيقي الذي يخص الاشخاص المعنويين والطبيعيين الذين يفوق رقم اعمالهم 8.000.000 دج، اما نظام الجزافية الوحيدة، يخضع للأشخاص الطبيعيين الذين لا يتجاوز رقم اعمالهم السنوي ثمانية ملايين دينار جزائري 8.000.000 دج.

الفرضية الرابعة:

بخصوص هذه الفرضية المرتبطة بتحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية، حيث يتم ادخال بعض التعديلات على النتيجة المحاسبية، وذلك من خلال اضافة الاستردادات وخصم الخصومات بما في ذلك عجز السنوات السابقة، ويكون توضيح عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في الملحق رقم 09 من القوائم الجبائية.

النتائج:

على ضوء هذه الدراسة توصلنا الى مجموعة من النتائج، نذكر منها:

- ✓ يعالج النظام المحاسبي المالي الضرائب على الدخل وفقا للمعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ التشريعات الجبائية تهيمن على قواعد النظام المحاسبي المالي في تحديد الربح الخاضع للضريبة؛
- ✓ تحسب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية وذلك بإدخال تعديلات على هذه الاخيرة، من خلال اضافة بعض الاستردادات وخصم الخصومات مع مراعاة خسائر السنوات السابقة، وهذا باتباع القواعد والقوانين الجبائية المقننة في النظام الجبائي من اجل تحديد الربح الخاضع للضريبة؛

✓ هناك صعوبة في تجسيد عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، نظرا لاختلاف نظرة المحاسبة عن الجباية في كيفية تعريف الاعباء والايرادات.

الاقتراحات والتوصيات:

بناء على النتائج المتوصل اليها لخصنا مجموعة من التوصيات كما يلي:

- ✓ ضرورة المتابعة الدورية والمستمرة للمؤسسة فيما يخص كل التشريعات الجبائية، كونها تتغير من وقت الى اخر؛
- ✓ ضرورة تكتيف دورات تكوينية للمحاسبين لتنمية قدراتهم واكتساب الخبرة المهنية، ومعرفة كل ما يخص النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالنظام الجبائي؛
- ✓ تدعيم مختلف الادارات المحاسبية والجبائية بشتى انواع التقنيات التكنولوجية الحديثة لتسهيل العمل وتوفير الجهد والوقت؛
- ✓ ان اعتماد النتيجة الجبائية لتحديد الربح الضريبي يؤثر على الافصاح المحاسبي داخل المؤسسة، لذا على المشرع الجزائري اعادة النظر في تكييف القوانين والتشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي لتقليص الفوارق بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية.

افاق الدراسة:

وفي النهاية يمكن القول ان البحث ما زال مفتوحا من جوانب مختلفة لذلك نختم الدراسة ببعض النقاط البحثية التي يأمل الباحث ان تكون الدراسات المستقبلية فيها:

- ✓ البحث عن العوامل التي تؤثر في الفجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتقليل منها؛
- ✓ مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في دعم الرقابة الجبائية.

قائمة المراجع

✓ قائمة المقالات والمجلات:

1. المجدد عمر بوزيد، و ايوب نجار. (04 04, 2019). مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة ، صفحة 135.
2. بلال كيموش. (2014). تدني قيمة التثبيات وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 16. مجلة الباحث الاقتصادي ، صفحة 291.
3. جبور علي سايح، و علي عزوز. (2018). مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة في الجزائر. مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، صفحة 256.
4. علي جلاية، و منصور بن عمارة. (31 ديسمبر، 2018). التخطيط الضريبي في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 12. حوليات جامعة قلمة للعلوم الاجتماعية والانسانية العدد 25 (25)، صفحة 85.
5. جمال الدين بكيري، و بهاز جيلالي. (30 06, 2021). الضرائب المؤجلة واثارها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (مع دراسة توضيحية). مجلة المهل الاقتصادي ، صفحة 352.
6. جمال معتوق. (ديسمبر، 2017). تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF دراسة حالة : المؤسسة العمومية لانتاج الحليب ومشتقاته : مجمع GIPLAiT (وحدة ملبنة التل مزلق، سطيف) للفترة 2014-2015. مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية ، صفحة 06.
7. حنان بن عاتق، و مصطفى بلمقدم. (ديسمبر، 2013). الجباية و النمو الاقتصادي في الجزائر دراسة قياسية. مجلة الدراسات الجبائية ، صفحة 491.
8. عبد الكريم يعقوب. (2019). الاطار المفاهيمي للضريبة و النزاع الضريبي. مجلية ميدان للدراسات الرياضية والاجتماعية والانسانية ، صفحة 232.
9. عبد المجيد بلحوت، و عمر حمزة زاويزي. (19 12, 2019). الانتقال من النظام الجزافي الى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بين تحسين مردودية التحصيل وتسهيل الاجراءات الجبائية. دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب المسيلة 2016-2017. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، صفحة 805.

قائمة المراجع

10. علي بن قطيب. (21 04, 2019). اهمية اعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية-دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبي رقم 01 و النظام المحاسبي المالي. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، صفحة 06.
11. عمار بن عيشي. (ديسمبر, 2014). معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة ولاية بسكرة. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، صفحة 85.
12. عمار قدوري، و الغري بن عواق. (جوان, 2018). المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي. مجلة الدراسات الجبائية ، صفحة 69.
13. عيسى ابراهيم رشيد، حميد عبد الله الحرتسي، و عبد القادر مدادي. (10 11, 2021). فارق اعادة تقييم التثبيتات بين المعالجة الجبائية والمعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي SCF. مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، صفحة 454.
14. عيسى دراجي، و منذر بن توتة. (بلا تاريخ). الانتقال من النتيجة للمحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي رقم 12-الضرائب على الدخل - مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -العدد الاقتصادي 35- (02) .
15. عيسى سماعيل. (31 10, 2021). تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري. مجلة القانون العقاري ، صفحة 15.
16. فوزي لوالبية. (مارس, 2019). فلسفة النظام الضريبي وهيكلته في الجزائر. مجلة مفاهيم الدراسات الفلسفية والانسانية المعمقة ، صفحة 173.
17. قدوري عمار، و العربي بن عواق. (جوان, 2018). المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي. مجلة دراسات جبائية ، صفحة 65.
18. مُجَّد اعمر بوزيد، و ايوب نجار. (04 04, 2019). مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة العدد 01 ، صفحة 132.

قائمة المراجع

19. مُجَدِّ الصالح زويتة. (سبتمبر, 2012). دور حساب النتائج حسب الطبيعة في قياس اداء المؤسسة. مجلة الاقتصاد الجديد ، صفحة 120
20. مُجَدِّ طرشي، علي عزوز، و ايمان يخلف. (01 12, 2017). الفجوة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر. مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات ، صفحة 193.
21. مُجَدِّ طرشي، علي عزوز، و ايمان يخلف. (25 ديسمبر, 2017). نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية -الآليات وتعديلات-. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية -المجلد الرابع -العدد الثاني - ، صفحة 311.
22. مراد ناصر، و سمير بن عياد. (ديسمبر, 2013). شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري. مجلة الدراسات الجبائية ، صفحة 402.
23. نسيم سحنون. (2022). الفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في ظل قانون المالية 2022. مجلة دراسات جبائية ، صفحة 175.
24. نظرة النظام -الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية الآليات وتعديلاتمجلة البحوث الاقتصادية والمالية -المجلد الرابع -العدد الثاني -الجزائر-
25. هدى بصاشي، و صليحة صفحة. (09 12, 2020). واقع النظام الجبائي الجزائري واثره على الاستثمار. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة ، صفحة 02.
26. يوسف قاشي. (04 جوان, 2022). قراءة النظام الضريبي الجزائري-المعوقات والحلول-. المجلة الدولية للاداء الاقتصادي ، صفحة 73.
- ✓ قائمة الكتب:
27. ابراهيم بومزايد. (2018). المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي. الجزائر: الدار الجزائرية.
28. الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين - SCOPA. (2021). المعايير الدولية للتقرير المالي. السعودية: مكتبة الفهد الوطنية.

قائمة المراجع

29. بن عمارة منصور. (2009). أعمال موجهة في تقنيات الجبائية. الجزائر: دار هومة للنشر.
30. بوعلام وهي. (2019). النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة. مصر: منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية جامعة الدول العربية.
31. حميد بوزيدة. (2007). التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- حنيفة بن ربيع، عبد الحميد حساني، و بوعلام صالح. (2013). الواقع في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية - الجزء الثاني. منشورات كليك . الجزائر.
32. جمعة حميدات، و مُجَّد أو نصار. (2017). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعلمية. عمان-الأردن: الجامعة الأردنية- عمادة البحث العلمي.
33. رضا خلاصي. (2014). شذرات النظرية الجبائية. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
34. شعيب شنوف. (2012). التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS. الاردن: دار زهران للنشر والتوزيع.
35. طارق عبد العال حماد. (2016). موسوعة المعايير المحاسبية -الجزء- الاول-. مصر: دار الاسكندرية الجامعية.
36. عمر لشهب. (2014). تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري -دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة-. ورقلة: مكتبة الوفاء القانونية.
37. عيسى سماعيل. (2023). تقنيات جبائية ومحاسبية وفق القانون الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي SCF. الجزائر: الصفحات الزرقاء.
38. لطفي شعباني. (2017). جباية المؤسسة دروس مع اسئلة وتمارين محلولة. الجزائر: الصفحات الزرقاء.
39. مُجَّد عباس محرزي. (2010). المدخل الى الجبائية و الضرائب. الجزائر: دار النشر ITCIS.
40. مراد كواشي. (2017). المحاسبة المالية حسب قواعد النظام المحاسبي المالي (SCF) دروس مدعمة بامثلة و تمارين محلولة. الجزائر: الدار الجزائرية.

قائمة المراجع

41. نبيل ونوغي، و عبد الرؤوف زيغوش. (2021). الضريبة على ارباح الشركات. الجزائر: دار حامد للنشر و التوزيع.
- ✓ قائمة رسائل الماجستير والدكتوراه:
42. امال تخويني. (2019). الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي scf و المتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFRS. اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير . باتنة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير: جامعة باتنة 1.
43. أمين عمراني. (2014). تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. اطروحة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية . الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر -3.
44. حمزة بن خليفة. (2018). دور القوائم المالية في اعداد بطاقة الاداء المتوازن لتقييم اداء المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2011-2015). اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص محاسبة . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير: جامعة محمد خيضر بسكرة.
45. خالد بعاشي. (2021). مدى مراعاة محافظ الحسابات في تطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية). مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث (LMD) في العلوم المالية والمحاسبة . سيدي بلعباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة جباللي لياس سيدي بلعباس.
46. خالد هادي. (2019). مساهمة النظام المحاسبي المالي في تطوير اساليب التحليل المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة : مؤسسة اقتصادية. اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير: جامعة محمد خيضر بسكرة.
47. خيضر خبيطي. (2016). تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة 2014. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية . ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

48. دليلة دادة. (2013). الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة القرض الشعبي الجزائري -2010-). مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية . ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير: جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
49. رحمة نايتي. (2014). النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي. مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير . قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة قسنطينة 2.
50. رفيق يوسف. (2011). النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق. مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير محاسبة و تدقيق . تبسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة العربي التبسي.
51. سليمان بن بلقاسم. (2010). النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الاسواق المالية. رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية . الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير: جامعة الجزائر 1.
52. سليمان عتير. (2012). دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي. مذكرة مقدمة لجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير: جامعة محمد خيضر بسكرة.
53. صالح واضح. (2020). اثر تبني معايير الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للحد من التهرب الضريبي بعد تبني النظام المحاسبي المالي .-دراسة عينة من المؤسسات التجارية-. اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية . المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير: جامعة محمد بوضياف المسيلة.
54. صبرينة بن عروج. (2012). اهمية وانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة مقارنة-دراسة حالة مؤسسة معالجة المياه. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية . الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير: جامعة الجزائر 3.

55. صورية كحول. (2017). دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-. اطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
56. عادل جنيعط. (2022). واقع التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل IAS12-دراسة ميدانية-. اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث . الجلفة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير: جامعة عاشور زيان الجلفة.
57. عبد الحليم سعدي. (2015). محاولة تقييم افصح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات-. رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير: جامعة محمد خيضر بسكرة.
58. عبد الكريم شناي. (2016). اثر تقديم النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة -عينة من المؤسسات-. اطروحة مقدمة كمتطلب لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص محاسبة . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير: جامعة محمد خيضر بسكرة.
59. فريد لطرش. (2017). التوحيد المحاسبي الجزائري في اطار التوفيق الدولي التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني. اطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية . سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة سطيف 1.
60. محمد سامي لزعر. (2012). التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة-. مذكرة ماجستير تخصص مالية نقود وبنوك . قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير: جامعة المنتوري.
61. محمد لعلاوي. (2015). دراسة تحليلية لقواعد تاسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر. اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم تخصص علوم اقتصادية . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير: جامعة محمد خيضر بسكرة.

قائمة المراجع

62. نبيل قطاف. (2021). اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية في الجزائر خلال الفترة(2010-2017) دراسة عينة من المؤسسات. اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر بسكرة.

✓ قائمة المحاضرات:

63. ابتسام معمر الطيب، و مريم بن يوسف. (2023). محاضرات المعايير المحاسبية الدولية. محاضرات العلوم المالية والمحاسبية . البليدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة البليدة 2 علي لونيبي.

64. عبد اللطيف حابي. (2023). جباية المؤسسة. مطبوعة بيداغوجية . تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة ابو بكر بلقايد.

65. محمد بو سماحة. (2020). المعايير المحاسبية الدولية. مطبوعة العلوم المالية والمحاسبية . الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم المالية والمحاسبة، بشار: جامعة طاهري محمد.

66. مبروك رياض. (2022). محاضرات في مقياس جباية المؤسسة. مطبوعة موجهة لطلبة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير (شعبة اقتصاد وتسيير مؤسسة) . الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

67. محمد شريف. (2018). محاضرات في جباية المؤسسة. مطبوعة جامعية وفق مقرر السنة الثالثة محاسبة وجباية . تيارت، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

68. نسرين معياش. (2020). محاضرات وتمارين في جباية المؤسسة. مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ادارة الاعمال والسنة الثالثة مالية مؤسسة . قالمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

✓ الجرائد الرسمية:

69. الجريدة الرسمية. (2009, 03 25). قرار مؤرخ في 26 مايو سنة 2008. الجريدة الرسمية العدد 19 ، 22.

قائمة المراجع

70. الجريدة الرسمية. (26 05, 2008). المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 المتعلق باحكام القانون 07-11. الجريدة الرسمية العدد 27 ، 11.
71. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها 2008 لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. ✓ القوانين:
72. قانون الرسوم على الرقم الأعمال 2024 وزارة المالية المديرية العامة للضرائب. الجزائر.
73. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2024). المديرية العامة للضرائب . الجزائر.
74. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها 2008 لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية 1
75. منشور رقم /9(و م ع ض /قم -2024 لمديرية العامة للضرائب - قسم التشريع والتنظيم الجبائين والشؤون القانونية وزارة المالية.
- ✓ المواقع الالكترونية:
76. سارة ضويفي. (15 فيفري, 2024). إلغاء الرسم على النشاط المهني.. تدابير وإجراءات. تاريخ الاسترداد مارس , 2024، من جريدة الكترونية(الشعب أونلاين):
<https://www.echaab.dz/2024/02/1>

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01: ميزانية أصول المؤسسة صناعة الكوابل بسكرة (ENICAB)

IMPRIME DESTINEE A L'ADMINISTRATION		N.I.F 001007024228989									
Désignation de l'entreprise: ENICAB											
Activité: FABRICATION ET COMMERCIALISATION DE CABLES D'ENERGIE											
Adresse: ZONE INDUSTRIELLE BP 131 RP 131 BISKRA											
Exercice clos le: 31/12/23											
BILAN (ACTIF)											
ACTIF	2023			2022							
	Monétaire	Amortissements Provisions et pertes de Valeurs	Net	Net							
ACTIF NON-COURANTS											
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif											
Immobilisations incorporelles	42335425	41927565	407859	120393							
Immobilisations corporelles											
Terrains	37098639		37098639	37098639							
Bâtiments	2198870548	1575717635	623152912	672188253							
Autres immobilisations corporelles	3145263808	2895001179	250262629	276316275							
Immobilisation en concession											
Immobilisations en cours	23242769		23242769	10953266							
Immobilisations financières											
Titres mis en équivalence											
Autres participations et créances rattachées											
Autres titres immobilisés											
Prêtset autres actifs financiers non courants	2741388		2741388	225335811							
Impôts différés actifs	182841879		182841879	206254130							
TOTAL ACTIF NON-COURANT	5 632 394 459	4512 646 381	1119 748 078	1 428 266 769							
ACTIF COURANT											
Stockset en cours	4668731569	218809237	4449922331	3526332287							
Créances et emplois assimilés											
Clients	1187281232	62175129	1125106103	678777708							
Autres débiteurs	18958094		18958094	92226634							
Impôtset assimilés	124723013		124723013	154481572							
Autres créances et emplois assimilés											
Disponibilités et assimilés											
Placements et autres actifs financiers courants											
Trésorerie	1323746199		1323746199	1492491437							
TOTAL ACTIF COURANT	7 323 440 109	280 984 366	7 042 455 742	5 944 309 639							
TOTAL GENERAL ACTIF	12 955 834 568	4793 630 748	8162 203 820	7 372 576 409							

قائمة الملاحق

ميزانية الخصوم لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة (ENICAB)

الملحق رقم 02:

IMPRIME DESTINEE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 001007024228959

Désignation de l'entreprise: ENICAB

Activité: FABRICATION ET COMMERCIALISATION DE CABLES D'ENERGIE

Adresse: ZONE INDUSTRIELLE BP 131 RP 131 BISKRA

Exercice clos le

31/12/23

BILAN (PASSIF)

	2023	2022
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	1 010 000 000	1 010 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	4065298802	4065298802
Ecart de reevaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	322 244 654	131 126 135
Autres capitaux propres - Report à nouveau	1 004 383 147	198 048 056
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	6401926603	5226233600
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)	159429628	15942928
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	223 274 341	325 500 698
TOTAL II	382703969	4849300326
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	37870519	1094351552
Impôts	65 759 754	10 334 311
Autres dettes	243 242 658	378 487 225
Trésorerie passive	135 700 314	
TOTAL III	1 377 573 246	1 483 173 089
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	8 162 203 820	7 372 576 409

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

قائمة الملاحق

الملحق رقم 03: حساب النتائج لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة (ENICAB)

IMPRIME DESTINEE A L'ADMINISTRATION		N.I.F. 000007024226959									
Désignation de l'entreprise :		ENICAB									
Activité :		FABRICATION ET COMMERCIALISATION DE CABLES D'ENERGIE									
Adresse :		ZONE INDUSTRIELLE BP 131 RP 131 BISKRA									
Exercice du		01/01/23		au		31/12/23					
COMpte DE RESULTAT											
RUBRIQUES	2023					2022					
	DEBIT (en Dinars)		CREDIT (en Dinars)			DEBIT (en Dinars)		CREDIT (en Dinars)			
Ventes de marchandises				6 195 222							
Production vendue	Produits fabriqués			7 066 326 119					4 838 428 151		
	Prestations de services			1 560 000							
	Vente de travaux										
Produits annexes				12 497 597							
Rabais, remises, ristournes accordés		17 678 432 1					60 669				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes				6 909 794 617					4 838 367 481		
Production stockée ou déstockée		5 459 254 29					40 240 706				
Production immobilisée											
Subventions d'exploitation											
I-Production de l'exercice				6 363 869 188					4 798 126 774		
Achats de marchandises vendues		3 984 331					883 487 8				
Matières premières		51 166 231 12					29 580 987 24				
Autres approvisionnements		9 145 267 3					7 230 537 07				
Variations des stocks											
Achats d'études et de prestations de services							124 000				
Autres consommations		5 996 625 5					5 709 197 6				
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats											
Services extérieurs	Sous-traitance générale										
	Locations	11 437 336					2 755 818 8				
	Entretien, réparation et maintenance	9 082 388					2 367 624 9				
	Primes d'assurances	2 803 029 2					2 949 724 6				
	Personnel extérieur à l'entreprise										
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	16 567 382					2 425 967 7				
	Publicité	2 597 860					866 238 9				
Déplacements, missions et réceptions		6 201 455					1 132 919 3				
Autres services		2 560 517 0					3 555 750 6				
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs											
II-Consommations de l'exercice		5 371 548 258					3 907 743 738				
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)				992 320 929					890 383 036		
Charges de personnel		5 644 185 29					5 437 206 49				
Impôts et taxes et versements assimilés		6 979 176 4					5 646 137 2				

قائمة الملاحق

الملحق رقم 04: حساب النتائج لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة (ENICAB)

IMPRIME DESTINEE A L'ADMINISTRATION

N.I.F. 000007024226999

Désignation de l'entreprise : ENICAB

Activité : FABRICATION ET COMMERCIALISATION DE SCABLES D'ENERGIE

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE BP 131 RP 131 BISKRA

Exercice du 01/01/23 au 31/12/23

COMPTE DE RESULTAT / ..

RUBRIQUES	2018		2017	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
IV-Excédent brut d'exploitation		358 110 636		290 201 014
Autres produits opérationnels		118556698		10830924
Autres charges opérationnelles	11729982		10910466	
Dotations aux amortissements	186478750		375001841	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprises sur pertes de valeur et provisions		163428775		347137727
V-Résultat opérationnel		441 887 376		262 257 357
Produits financiers		17145952		12067979
Charges financières	60134190		103059947	
VI-Résultat financier	42 988 238		90 991 967	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		398 899 138		171 265 389
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôt exigible sur résultats	53242232			
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire	23412251		40139254	
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		322 244 654		131 126 135

(*) Adétaillersurétatanne xèajoindre

قائمة الملاحق

الملحق رقم 05: الملحق رقم 09 من القوائم الجبائية لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة (ENICAB)

9/1 Tableau de détermination du résultat fiscal :		
I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	322 244 654
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des caux publicitaires non déductibles		
150000		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
18000000		
Frais de réception non déductibles		
4328000		
Cotisations et dons non déductibles		
1000000		
Impôt et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche et développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf. art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf. art 27 de LFC 2010)		
Impôt sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur résultat	53242232
	Impôt différé (variation)	23412251
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
232100		
Autres réintégrations*		
Total des réintégrations		100274583
III. Déductions		
Plus-values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf. art 173 du CIDTA)		
468000		
Les produits et les plus-values de cession d'action et titre assimilé ainsi que ceux d'action ou part d'OPCVM cotée en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution de bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf. art 147 bis du CIDTA)		
200000		
Amortissement lié 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*		
150000		
Total des déductions		818000
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf. art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2019		
Déficit de l'année 2020		
Déficit de l'année 2021		
Déficit de l'année 2022		
12000		
Total des déficits à déduire		12000
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	421689237
	Déficit	

(*) Adétaillersurétatannexeàjoindre

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
عمادة الكلية

Université Mohamed Khider – Biskra
Faculté des Sciences Economiques
Commerciales et des Sciences de gestion



الرقم : 00329 /ك.ع.إ.ت.ع ت /2024

إلى السيد مدير: مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB
ولاية بسكرة

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلبة:

1- معمري نائلة نوى
2- جهرة عيبر
3- /

المسجلون ب: قسم العلوم المالية والمحاسبية
بالسنة: ثانية ماستر محاسبة وتدقيق
وذلك لاستكمال الجانب المهدي لمذكرة التخرج المعنونة ب:
" الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبانية في المؤسسة الاقتصادية "

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

بسكرة في: 2024-03-17

ع/ عميد الكلية

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

مدير المايكرو والحاسبية
بليلسي بولننو

Director des Ressources Humaines
BELMESSOUS Walia

مدير الموارد البشرية
ENICA Biskra

نائب العميد المكلف بالدراسات والبحوث
المرتبطة بالكلية
محمد بن زبيدة



تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرارالقرار 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020)

أنا الممضي أدناه:

الصفة: طالب قسم: علوم التسيير تخصص:

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية / رخصة السياقة رقم 1100.102.3700638003

الصادرة بتاريخ: 2020/12/27

والمكلف بإنجاز: مذكرة ماستر

تحت عنوان:

.....

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في انجاز البحث وفق ما ينصه القرار رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها.

التاريخ: 2020/12/27

إمضاء الطالب

قائمة الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في 23/05/2024

جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المعلوماتية والحاسبية

إذن بالطبع

أنا الممضي أسفله الأستاذ: قلاف نبيل
الرتبة: أستاذ محاضر أ.
قسم الارتباط: قسم العلوم المالية والحاسبية
أستاذ مشرف على مذكرة ماستر - للطلاب (ة): جمرة عيبر / محمدي نائلة هسي
الشعبة: العلوم المالية والحاسبية
التخصص: حاسبة وتدفق
بعنوان: الانتقال في النتيجة إلى السبم الحسابية
في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة: مؤسسة هناعه الكوابل بسكرة
ارخص بطبع المذكرة المذكورة.

رئيس القسم

الأستاذ المشرف

