

## المعالجة الجبائية للأعباء للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

Fiscal treatment of charges to pass from accounting result to fiscal result

وحيد بليدية \*

<sup>1</sup> جامعة لونييسي علي بليدية 2 (الجزائر)، [blidia.wahid@yahoo.fr](mailto:blidia.wahid@yahoo.fr) 1

تاريخ الارسال: 2021/09/28؛ تاريخ القبول: 2021/10/31؛ تاريخ النشر: 2021/11/04

**ملخص:** بعد أن تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي سابقا والمستوحى بدرجة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية، ظهرت العديد من التغيرات في القواعد المحاسبية والجبائية، مست هذه التغيرات بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، الأمر الذي يتطلب تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي وضرورة إعداد جدول التوافق أو الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، ما يفرض على الدولة الجزائرية تكثيف الجهود من أجل دراسة وحل مختلف الإشكاليات التي قد يطرحها هذا التباعد، وذلك بغرض عرض حلول موضوعية ووسطية ليس من شأنها تغليب الأهداف الجبائية على الأهداف المحاسبية.

**الكلمات المفتاح:** النظام المحاسبي المالي، معايير المحاسبة الدولية، النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية.

رموز تصنيف jel: H29 ; M41

**Abstract:** After Algeria adopted the financial accounting system previously, inspired primarily by international financial and accounting standards, several changes became necessary in accounting and fiscal rules. The latter directly affected the determination of the tax of national and foreign companies installed on the national territory. This implies, I believe, the adaptation of tax rules to accounting reality and the need to prepare a transition plan from an accounting result to a fiscal result. Thus, the Algerian government is called upon to intensify efforts to study and resolve the various problems that may result from this divergence in the objective of finding objective solutions that bring convergence between tax objectives and accounting objectives.

**Keywords:** the financial accounting system, the international accounting standards, the accounting results, the fiscal results.

**Jel Classification Codes :** M41 ; H29

## تمهيد :

أخذ البعد الدولي لتوسع النشاطات الاقتصادية أبعادا متعددة، وضع دول العالم أمام واقع جديد يفرض عليها البحث عن لغة اتصال موحدة تسمح لها بمواصلة وتطوير المعاملات الاقتصادية في ما بينها، والعمل على إيجاد معايير تسمح للوصول إلى التوحيد والتوافق المحاسبي بين الدول، في هذا الإطار عقدت سلسلة من المؤتمرات والندوات ، أسفرت عن تشكيل منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيقها.

وكضرورة حتمية فرضتها التوجهات الاقتصادية والاتجاه المتنامي لعملة المحاسبة، تفاعلت الجزائر بشكل ايجابي للقيام بمجملة من الإصلاحات التي مست نظامها المحاسبي من أجل تكييفه مع القواعد والقوانين المحاسبية الدولية، والتي نتج عنها إصدار نظام محاسبي مالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية، بحيث تم تطبيق هذا الأخير ابتداء من سنة 2010 .

تختلف القوانين المحددة للقواعد الجبائية الجزائرية عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي المتبنى للمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية (IAS /IFRS) من حيث الأهداف، حيث يوجد بعض القواعد الجبائية التي تسعى لتعظيم الإيرادات الجبائية فمثل هذه القواعد تعمل على الرفع من إيرادات الدولة بطريقة يمكن القول عنها أنها غير عادلة، لأنها غالبا ما تحدم أهداف الخزينة العامة أو أهداف وطنية ، كما أنها تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فهي تعتبر وسيلة للاقتصاد السياسي والاجتماعي للدولة ( تحفيز الاستثمار، تحسين الشروط الاجتماعية للعمال...) ما يجعل القواعد الجبائية تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة. في حين أن النظام المحاسبي المالي الجديد يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصدقية في عرض القوائم المالية مع إتباع حيادية تامة. وعلى ضوء ما سبق ذكره نطرح الإشكالية التالية:

ما هي أهم الضرائب والرسوم المشكلة للنظام الجبائي الجزائري ؟ وما هي الخطوات المتبعة من أجل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ؟

أهمية الدراسة:

- دراسة النظام الجبائي الجزائري.
- التعرف على الضرائب والرسوم المشكلة للنظام الجبائي الجزائري.

- التعرف على المعالجة الجبائية للأعباء.
- التعرف على الخطوات المتبعة للانتقال إلى النتيجة الجبائية.

### الهدف من الدراسة:

الهدف من دراستنا هذه هو تسليط الضوء على النظام الجبائي الجزائري وأهم الضرائب والرسوم المشكلة له وكيفية القيام بالمعالجة الجبائية للأعباء للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

### هيكل الدراسة:

للإمام بجميع جوانب الموضوع، ارتأينا إلى تقسيم الدراسة إلى أربعة محاور أساسية، تناولنا في المحور الأول عرض النظام الجبائي، أما في المحور الثاني الضرائب والرسوم وفق النظام الجبائي الجزائري، وتم تخصيص المحور الثالث للمعالجة الجبائية للأعباء، أما المحور الأخير الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

## I. عرض النظام الجبائي الجزائري

تنشأ النظم الجبائية وفقا لمقومات ودعائم اقتصادية واجتماعية وسياسية خاصة، فتنمو وتتطور دوما وفقا للمحيط الذي تنشأ فيه فتؤثر فيه وتتأثر به هادفة إلى تحقيق أهداف المجتمع، وفي هذا يكمن الاختلاف في النظم الجبائية وهيكلها في المجتمعات الاشتراكية عنها في المجتمعات الرأسمالية، ومن دولة إلى أخرى حسب طبيعتها وخصوصيتها فأصبح لكل دولة نظام جبائي خاص بها، وعلى غرار باقي دول العالم أصبح للجزائر نظاما خاصا بها لا يختلف كثيرا عن بقية الأنظمة.

### أولاً: مفاهيم أساسية حول الجبائية

يتكون النظام الضريبي من الناحية الفنية من مجموعة الضرائب المختلفة، ومن ثم فإن الضريبة هي وحدة بناء ذلك النظام، وسوف نتطرق إلى تعريف الضريبة، مبادئها وأهدافها:

#### 1- تعريف الضريبة:

يوجد العديد من التعاريف الخاصة بالضريبة، نذكر منها:

**التعريف الأول:** "فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل، تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع".<sup>(1)</sup>

**التعريف الثاني:** "مساهمة تأخذ صورة عينية أو نقدية، يُجبر الأفراد على تقديمها للدولة بغض النظر عما إذا كانوا يستفيدون أم لا من الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة وعن درجة استفادتهم من هذه الخدمات، وهي تُفرض عليهم تحقيقا لأغراض مالية أو اقتصادية، سياسية أو اجتماعية".<sup>(1)</sup>

**التعريف الثالث:** "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".<sup>(2)</sup>

ويُمكن القول مما سبق أن الضريبة هي عبارة عن مساهمة نقدية يدفعها الأفراد جبرا إلى الدولة بصفة نهائية ودون مقابل، مساهمة منهم في تغطية الأعباء العامة للدولة.

## 2- المبادئ العامة للضريبة:

### 2-1- مبدأ العدالة في توزيع الضريبة

ينطلق هذا المبدأ من القدرة المالية التكليفية لدافع الضريبة (المكلف) على المساهمة في الأعباء العامة، بحيث تكون مساهمة أعضاء الجماعة في الأعباء العامة متناسبة مع دخولهم، فمن يحصل على دخل وفير يحصل بالمقابل على حماية الدولة له ولدخوله، فعليه أن يساهم في نفقات الدولة بقسط أكبر وأوفر مما يساهم به المكلف الذي لا يحصل إلا على دخل قليل، ومن لا دخل له يعفى من دفع الضريبة، وكتب آدم سميث في هذا الصدد قائلاً: "يجب أن يساهم رعايا كل دولة في نفقات الحكومة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي حسب الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة".

ولقد أخذت أغلب التشريعات الضريبية المعاصرة بفكرة ومبدأ العدالة، وما تطبق الضريبة التصاعدية وإقرار الإعفاءات العائلية والحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة إلا صور يتجلى فيها مبدأ العدالة.<sup>(3)</sup>

### 2-2- مبدأ الوضوح واليقين

على أية ضريبة مفروضة أن تكون واضحة ومعلومة حق العلم من حيث مقدارها، موعد دفعها، وكيفية هذا الدفع حتى تكون الضريبة بعيدة عن التعسف وعن التجاوز، وبذلك لا يجوز للضريبة أن تكون مبهمة قابلة لتأويلات السلطة الإدارية وتحكمها، فكل ضريبة لا يعرف المكلف مقدارها وزمان جبايتها ومكان دفعها معرفة تامة، تعتبر ضريبة تعسفية وتؤدي لسوء الاستعمال والاختلاس وإرهاق المكلفين ويجب عدم دفعها.

ولقد اهتمت التشريعات الضريبية المعاصرة بقاعدة الوضوح واليقين، ونلاحظ من خلال النظم الضريبية المطبقة في كثير من البلدان، أن أي ضريبة يجب أن تكون محددة في مطارحها وموعد فرضها، وتاريخ وأساليب جبايتها.

### 2-3- مبدأ الملائمة

على الضريبة أن تُجبي في أكثر الأوقات ملائمة للمكلف، وبالكيفية الأكثر تيسرا له، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة، كأن تُجبي ضريبة الرواتب والأجور من المكلفين في أوقات استلام أجورهم وتُجبي ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية في نهاية الدورة المالية وعند تحقيق الربح، وتُجبي ضريبة ريع العقارات من المكلفين بعد دفع بدلات الإيجار. فمبدأ الملائمة من أكثر القواعد احتراماً في الأنظمة الضريبية المعاصرة سواء أكانت الضريبة مفروضة على الدخل أم مفروضة على الاستهلاك.

### 2-4- مبدأ الاقتصاد في النفقة

يقصد بهذا المبدأ أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة، خاصة إذا اشتملت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها، ومراعاة هذا المبدأ يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه.<sup>(4)</sup>

### 3- أهداف الضريبة:

بشكل عام تسعى الضريبة لتحقيق جملة من الأهداف في أي مجتمع كان، هذه الأهداف مالية واقتصادية وحتى اجتماعية وسياسية.

### 3-1- الأهداف المالية للضريبة

إذا كان الفكر التقليدي قد قصر دور الضريبة في الحصول على الأموال اللازمة لتمويل النفقات العامة مع حيادها التام، أي أنها لا تحدث أي تغيير في المراكز النسبية للممولين، فإن هذا الغرض المالي للضريبة لا يزال قائما ويعني في الوقت الحاضر أن تسمح الضريبة بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات والمرافق العامة.<sup>(5)</sup>

### 3-2- الأهداف الاقتصادية للضريبة

من بين أهم الأهداف الاقتصادية المتوخاة من فرض الضرائب ما يلي:

- معالجة العجز في ميزان المدفوعات برفع ضريبة الاستيراد والإعفاء أو التخفيف في المقابل لضريبة التصدير.
- توجيه عناصر الإنتاج نحو الفروع المرغوبة من طرف الدولة والعكس.
- التخفيف من حدة الضغوط التضخمية والمحافظة على النقد الوطني.
- توجيه نمط استهلاك المجتمع، كالحد من استهلاك بعض السلع الكمالية المستوردة.
- يمكن استخدام الضرائب في تعبئة الموارد المالية وتشجيع الادخار من خلال الإعفاء الكلي أو الجزئي للمداخيل المودعة لدى البنوك من الضرائب - طبعاً مع مراعاة معدلات التضخم - تحقيق التنمية الاقتصادية المنشودة.

### 3-3- الأهداف الاجتماعية للضريبة

من بين أهم هذه الأهداف نجد:

- التشجيع أو الحد من النسل.
- الحد من استهلاك بعض المسائل الضارة بالفرد والمجتمع كالكحول والخمور والسجائر.
- الحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروات بين فئات المجتمع وطبقاته.

### 3-4- الأهداف السياسية للضريبة

تلعب الضريبة في الوقت الحاضر دوراً مهماً في تحقيق مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض الرسوم الجمركية أو التخفيف منها على منتجات بعض الدول يعتبر استعمالاً سياسياً للضريبة.

وكخلاصة عامة فإن أهداف الضريبة تتماشى والأوضاع الاقتصادية والسياسية وكذلك مرحلة النمو التي يمر بها البلد ويعايشها المجتمع.<sup>(6)</sup>

## ثانيا: علاقة النظام الجبائي بالنظام المحاسبي

إن المحاسبة لعبت منذ تاريخها إلى اليوم دورا كبيرا في مجال الجبائية والضريبة، إذ أنها شكلت ولازالت تشكل الإطار القانوني والمصدر المعلوماتي لتحديد الأوعية الضريبية المختلفة ومن ثم حساب الضرائب المستحقة.

إن الواقع الاجتماعي والتاريخي وتطور الكثير من المحاسبات في عدد من البلدان جعل منها محاسبات وطيده الصلة بالجبائية، بحيث قد يكون الارتباط في بعض الأحيان كاملا وتاما بحيث تصبح المحاسبة جبائية بكل ما تحمله من معنى، وقد يكون الارتباط في بعض الأحيان جزئيا يزيد أو ينقص في درجته حسب البلدان وحسب سياقاتها الاقتصادية والاجتماعية، ويمكننا التمييز بين ثلاثة أنواع من الأنظمة المحاسبية حسب طبيعة العلاقة التي تربطها بالجبائية:<sup>7</sup>

1- المحاسبات الجبائية: وهي المحاسبات المرتبطة ارتباطا تاما بالتشريع الجبائي في قواعد التسجيل والتقييم والعرض، إذ أنها تتخذ أساسا لإعداد مختلف التصريحات الضريبية لتحديد أوعية مختلف الضرائب والرسوم مثل الرسم على القيمة المضافة (TVA)، والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، والضرائب على أرباح الشركات (IBS).

2- المحاسبات المختلطة: هي المحاسبات التي ترتبط بالاعتبارات الجبائية، بحيث تعتبر في كثير من مبادئها وقواعدها وطرق معالجتها عن أهداف ضريبية ولكنها لا تتطابق تماما مع القواعد الجبائية لوجود أهداف أخرى واضحة أو ضمنية لهذه المحاسبات. ويلاحظ أن المحاسبات المختلطة تدرج كثير من القواعد الجبائية في تحديد الإيرادات والنفقات ضمن نظامها المحاسبي، مثل طرق اهتلاك التثبيات وتكوين المؤونات بما يسمح بالوصول إلى نتيجة محاسبية ذات طابع ضريبي غالب ولكنها لا تمثل تمام النتيجة الخاضعة للضريبة، وإنما تعتمد كأساس لتحديدها عن طريق إجراء تصحيحات بإدراج مجموعة من العناصر الإضافية، إدماجها أو خصمها لتحديد الوعاء الضريبي الذي على أساسه تحسب الضريبة على الأرباح.

3- المحاسبات المستقلة عن الجبائية: يستقل النظام المحاسبي بمبادئه وقواعده وطرق معالجته وإفصاحه استقلالية تامة عن النظام الجبائي الذي تكون له قواعد وطرق خاصة، إن المحاسبات المستقلة غير ذات الطابع الجبائي تخضع في طرق معالجتها وعرضها للبيانات المالية لأسس تمكن من تحديد أداء منشآت الأعمال والعائد المتحقق لها من الاستثمار، كما تحدد قيم الأصول والخصوم تبعا لذلك على

أساس قيم تعويضها أو قيمها السوقية أو قيمها الإستعمالية، فضلا عن ذلك تعتمد سياسات في الإهلاك وتكوين المؤونات تتماشى مع حقائق الاستعمال وعناصر الخطر المتوقع ما يجعل عناصر الإيرادات والنفقات المأخوذة في جدول حسابات النتائج مختلفة في كثير من الأحيان عن تلك التي يعترف بها جبائيا، كما أن قيم الأصول والخصوم الناجمة عن ذلك في الميزانية المحاسبية تختلف في العادة عن قيمها الضريبية وتؤدي هذه الفروقات بدورها إلى اختلاف في عرض وتقديم الآثار الضريبية في هذا النوع من المحاسبة عنه في المحاسبات المرتبطة بالجباية.

## II. الضرائب والرسوم وفق النظام الجبائي الجزائري

أولا: أهم الضرائب والرسوم المشكلة للنظام الجبائي الجزائري

### 1- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

لقد أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991م، وتنص المادة رقم 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى بالضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة<sup>8</sup>.

### 1-1 الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي

بمجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي يضم أشخاص ومداخيل، يمكن أن نذكر منهم<sup>9</sup> :

- الأشخاص الذين يتوفرون على إقامة في الجزائر؛
- الأشخاص الذين لا يتوفرون على إقامة جزائرية في الجزائر، ولهم عائدات من مصدر جزائري.

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

كما يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة من

الشركات إلى فائدة الأشخاص التالية:

- الشركاء في شركات الأشخاص؛



- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها؛
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها؛
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي.

## 1-2- تعريف الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي

تنص المادة 09 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 م أنه: "تستحق الضريبة في كل سنة على الإيرادات والأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة، أو التي يتصرف فيها خلال السنة نفسها". ويتكون الربح أو الدخل الخاضع للضريبة من الفائض الناتج الإجمالي المحقق فعلا، بما في ذلك قيمة الأرباح والامتيازات العينية، التي تتمتع بها المكلف بالضريبة، على النفقات المخصصة لكسب الدخل والحفاظ عليه، ويحدد الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكون لأساس الضريبة على الدخل بجمع الأرباح أو الإيرادات الصناعية لكل المراحل مطروحا منها جميع الأعباء المنصوص عليها قانونا<sup>10</sup>.

ويتم حساب الضريبة حسب الجدول التصاعدي بالشرائح، حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>11</sup>:

### الجدول رقم(01): الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د.ج)
0%	لا يتجاوز 120.000
20%	من 120.001 إلى 360.000
30%	من 360.001 إلى 1.440.000
35%	أكثر من 1.440.001

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المادة 104، ص24.

## 2- الضريبة على أرباح الشركات:

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 على ما يلي: " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136"، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات.

## 2-1- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات(IBS)

حسب نص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، تم تصنيف نوعين من الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وهي:

● **الشركات الخاضعة إجباريا:**

الشركات ذات أسهم (SPA)، الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL, EURL)، شركات التوصية بالأسهم، المؤسسات العمومية الاقتصادية (EPE)، المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (EPIC).

● **الشركات الخاضعة اختياريًا:**

نص المشرع الجنائي في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 على إمكانية الخضوع بصفة اختيارية لضريبة على أرباح الشركات، بالنسبة لشركات الأشخاص والمحددة فيما يلي:

شركات المساهمة، شركات التضامن (SNC)، شركات التوصية البسيطة، الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم.

حيث تقدم هذه الشركات طلب إلى مفتشيه الضرائب ويعتبر هذا الاختيار نهائي لا رجعة فيه، ويطبق على مدى حياة الشركات، ويترتب على الشركة المعنية بالأمر ما يلي: تقديم طلب الاختيار مرفق بتصريح، مسك محاسبة منتظمة، تقديم الوثائق الضرورية لإثبات الإنتاج، دفع الضريبة في تاريخ الاستحقاق.

**2-2- معدلات الضريبة على أرباح الشركات (IBS)**

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية، حيث أنها تفرض على أساس نسبة معينة<sup>12</sup>:

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات السفر؛
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

**3- الرسم على النشاط المهني (TAP):**

لقد كان أول تأسيس لهذا الرسم في أول جانفي 1996، ويعود تأسيس هذا الرسم إلى المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، والتي تستحق بصدد الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه بالضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير تجارية، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات<sup>13</sup>.

تستفيد بعد الإيرادات من تخفيضات تتراوح ما بين 30% لعمليات البيع بالجملة إلى 50% بالنسبة لعمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية تحت الشروط المنصوص عليها في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.

#### 4- الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU):

تأسست هذه الضريبة بموجب أحكام المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، وجاء في نص هذه المادة ما يلي " تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وتغطي زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني".

أما فيما يخص المكلفين بهذه الضريبة فيخضع الأشخاص الطبيعيون أو المعنيون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثين مليون دينار 30.000.000 دج.

ويحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي: 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج والسلع، 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

#### 5- الرسم على القيمة المضافة (TVA):

يرتبط هذا الرسم بمصطلح القيمة المضافة الذي يقصد به الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاك للسلع والخدمات ومنه الرسم يقع على هذا الفرق. ويعود تأسيس الرسم على القيمة المضافة إلى المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وتخضع عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية، وعمليات الاستيراد<sup>14</sup>.

ويحصل الرسم على القيمة المضافة بمعدل عادي 17% أصبح 19 % حسب قانون المالية لسنة 2017، كما أنه يوجد معدل منخفض قدره 7 % أصبح 9 % حسب قانون المالية لسنة 2017 يفرض على المنتوجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات المنصوص عليها في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

### III. المعالجة الجبائية للأعباء

في هذا المحور سوف نتعرف على تحديد الضريبة على أرباح الشركات، والقيام بالمعالجة المحاسبية لها، وكيفية التصريح الجبائي لدى إدارة الضرائب، وذلك من خلال دراسة حالة مؤسسة توزيع مواد البناء " EDIMCO " .

#### أولا: التعريف بمؤسسة توزيع مواد البناء " EDIMCO "

مؤسسة توزيع مواد البناء " EDIMCO " بوية، ناتجة عن إعادة هيكلة المؤسستين: المؤسسة الوطنية للتموين بالخشب (ENAB) والمؤسسة الوطنية لتوزيع مواد البناء (DISTRIMAC).

تأسست بموجب القرار الوزاري رقم 05-92 بتاريخ 05-01-1984م وذلك لتنفيذ المداولة رقم 14 بتاريخ 01-10-1983 للمجلس الولائي بالبوية، تضم حاليا وحدتين وهما: وحدة البوية ووحدة الأخضرية، كما تضم مستودعات تقع بكل من مشداله، وسور الغزلان، وعين بسام.

تم إقرار استقلالية المؤسسة بموجب الرسالة رقم 69 بتاريخ 20-04-1997. وتم تحويلها من مؤسسة عمومية محلية إلى مؤسسة ذات أسهم (SPA)، وعليه تم تنصيب مجلس الإدارة بتاريخ 05-08-1997.

يقدر رأس مال المؤسسة بـ 3.000.000 دج موزعة على 150 سهم، القيمة الاسمية لكل سهم تقدر بـ 20.000 دج، كما قامت المؤسسة في العديد من المرات بالرفع من رأس مالها، وكان ذلك على النحو التالي:

- التعديل الأول وص رأسمالها إلى: 6.500.000 دج، نتيجة تحويل فارق إعادة التقييم من قبل الجمعية العامة للمساهمين في تاريخ 12-07-1998، حيث أصبح رأس مال المؤسسة الجديد يقدر بـ 68.000.000 دج، موزعة على 3400 سهم.
- التعديل الثاني لرأس المال تم بناء على قرار الجمعية العامة للمساهمين في 24-02-2002م، حيث أصبح رأس مال المؤسسة الجديد يقدر بـ 653.360.000 دج موزعة على 32.668 دج سهم.
- التعديل الثالث تم بناء على قرار الجمعية العامة للمساهمين في 20-12-2012م، حيث وصل إلى 709.520.000 دج موزعة على 35.496 سهم.

### ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات

بعدها تعرفنا في المحور السابق على مفهوم الضريبة على أرباح الشركات ومختلف المعدلات، نقوم بحساب قيمة الضريبة على أرباح الشركات والتعرف على آلية تسديدها والتسجيل المحاسبي لها.

#### 1- حساب الضريبة على أرباح الشركات:

يمكن حساب الضريبة على أرباح الشركات من خلال العلاقة التالية:

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = \text{الربح الجبائي} * \text{المعدل الضريبي}$$

ولتحديد الربح الجبائي لا بد من التعرف على النتيجة المحاسبية، حيث نصت المادة "140" في الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 على أن النتيجة الجبائية

$$\text{الأصول الصافية} = \text{الأصول} - \text{الاهتلاكات} - \text{المؤونات}$$

تعرف كما يلي:

ويمكن تلخيص العلاقة بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية كما يلي:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية الصافية} + \text{الإستردادات} - \text{التخفيضات}$$

#### 2- آلية تسديد الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

تدفع الضريبة على أرباح الشركات لدى قابض الضرائب الذي يوجد فيه المقر الرئيسي للمؤسسة، ويتم تسديد الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بصفة تلقائية، دون إشعار مسبق من إدارة الضرائب، وآخر أجل للتسديد هو 30/04/ن+1 ، ويتم تسديدها وفق نظام

التسبيقات (Les Acomptes)، ومبلغ كل تسبيق 30% من ضريبة السنة السابقة المقفلة في تاريخ استحقاق التسبيق، وعندما تكون الدورة السابقة لم يتم إقفالها بعد خلال السنة يستعمل ربح الدورة الأخيرة الخاضعة (N-2)، وفي حال بدأت نشاطها هذه السنة تحسب الأقساط بافتراض أن 5% من رأس المال هو الربح، ثم تحسب تسبيقاتها عاديًا. والجدول التالي يوضح التسبيق وتاريخ دفعه<sup>15</sup>.

الجدول رقم(06): جدول يبين تاريخ تسبيقات "IBS".

التسبيق	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 التسوية	آخر أجل 30 أبريل من السنة الموالية

المصدر: وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، المادة 356-2، ص76.

### 3- التسجيل المحاسبي للضرائب المستحقة.

قامت مؤسسة "EDIMCO" توزيع مواد البناء بتسديد التسبيقات الثلاثة على أرباح الشركات، وبما أنها حققت نتيجة خسارة سنة n-1 بـ 12597547,34 دج وكذلك سنة n-2 حققت خسارة، فإنها قامت بتسديد التسبيقات على أساس الحد الأدنى المنصوص عليه قانونا وهو: 10000 دج، وقامت بتسديد كل قسط في الوقت المحدد له، على أن يتم تسديد رصيد التسوية بعد أن يتم معرفة النتيجة النهائية لسنة n، وقد تم استعمال الحسابات التالية في التسجيل المحاسبي:

ح/444: الدولة - ضرائب على النتائج؛

ح/4441: تسبيقات ضرائب على أرباح الشركات؛

ح/4442: ضرائب على النتائج؛

ح/695: ضرائب على أرباح الأنشطة العادية.

### 3-1- حساب مبلغ التسبيقات على أرباح الشركات:

القسط الأول: مبلغ التسبيق الأول = الحد الأدنى القانوني \* معدل التسبيق

$$= 10000 * 30 \% = 3000 \text{ دج.}$$

ملاحظة: القسط الثاني والثالث يساوي القسط الأول.

رصيد التسوية: رصيد التسوية = النتيجة الجبائية \* معدل (IBS) - مجموع التسيقات

وبما أن المؤسسة حققت نتيجة خسارة سنة n تقدر بـ: 1 264 900,60 دج، إذا المؤسسة في هذه الحالة معفاة من الضريبة على أرباح الشركات، تقوم فقط بدفع الحد القانوني الأدنى. إذا رصيد التسوية في هذه الحالة يحسب كما يلي :

رصيد التسوية = الحد القانوني الأدنى - مجموع التسيقات

$$= 10000 - (3 * 3000) = 1000 \text{ دج.}$$

### 3-3- التسجيل المحاسبي للتسيقات و رصيد التسوية:

• القيد المحاسبي لتسديد التسيق الأول في n/03/05:

المبلغ		البيان n/03/05	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
3000	3000	من ح/: تسيقات ضرائب على أرباح الشركات. إلى ح/ البنك. دفع التسيق الأول للضريبة على أرباح الشركات	512000	444100

• القيد المحاسبي لتسديد التسيق الثاني في n/06/05:

المبلغ		البيان n/06/05	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
3000	3000	من ح/: تسيقات ضرائب على أرباح الشركات. إلى ح/ البنك. دفع التسيق الثاني للضريبة على أرباح الشركات	512000	444100

• القيد المحاسبي لتسديد التسيق الثالث في n/11/05:

المبلغ		البيان n/11/05	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
3000	3000	من ح/: تسيقات ضرائب على أرباح الشركات. إلى ح/ البنك. دفع التسيق الثالث للضريبة على أرباح الشركات	512000	444100

وفي نهاية السنة وعند إقفال الحسابات وإعداد الجداول الجبائية لسنة n، فقد قدرت النتيجة الجبائية بـ: 10 878 269,60 دج، أي أن المؤسسة حققت خسارة، وهي لن تدفع ضريبة على

أرباح الشركات في هذه الحالة، هي ملزمة فقط بدفع الحد الأدنى القانوني الذي حدده قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 والمقدر بـ: 10 000 دج.

• القيد المحاسبي لتحديد الضريبة على أرباح الشركات لسنة n:

المبلغ		البيان n/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
10000	10000	من ح/: ضرائب على أرباح الأنشطة العادية. إلى ح/ ضرائب على النتائج. تحديد IBS لسنة n	444200	695000

• القيد المحاسبي لتسديد رصيد التسوية في n+1/04/20:

المبلغ		البيان n+1/04/20	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1000 9000	10000	من ح/: ضرائب على النتائج. إلى ح/ البنك. إلى ح/ تسبيقات ضرائب على أرباح الشركات. تسديد رصيد التسوية لـ IBS لسنة n	512000 444100	444200

## VI. الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

حسب التطبيقات المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، فإنه على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملاحق معلومات تخص المقارنة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، وقد اعتمدنا على الجداول الجبائية للمؤسسة من أجل شرح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى الجبائية وخاصة الجدول رقم 09 الذي يقدم شرح مفصل لمراحل تحديد النتيجة الجبائية أي النتيجة التي تشكل قاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات.

### 1- تحديد الربح الجبائي:

الربح الخاضع يتضمن نتيجة النشاطات العادية لمؤسسة توزيع مواد البناء "EDIMCO"، بإضافة الأعباء الغير قابلة للخصم (الاستردادات)، مطروح منها الإيرادات غير الخاضعة (التخفيضات)، ويتمثل الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في الربح الصافي الناتج عن الفرق بين الإيرادات المحققة من طرف المؤسسة والأعباء الناتجة عن ممارسة النشاط العادي.



الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الأعباء غير القابلة للخصم - الإيرادات القابلة للخصم

1-1- الإستردادات: الإطار القانوني أو التنظيمي للاستردادات نجده في المواد 141، 169، 171، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، حيث عرفت الأعباء غير القابلة للخصم جزئياً، والأعباء غير القابلة للخصم كلياً.

#### ● الاستردادات الجزئية:

- قسط إهلاك السيارات السياحية عندما تفوق 1 مليون د. ج خارج الرسم؛
- الهدايا الإشهارية 500 د. ج/للوحدة؛
- الإعانات والتبرعات الخيرية لا تتجاوز 1.000.000 د. ج سنوياً؛
- لا يمكن خصم المبالغ المالية المخصصة للإشهار والرعاية في حالة تجاوزت 10% من رقم الأعمال المحقق خلال السنة المالية، وكحد أقصى 30 مليون د. ج؛
- مصاريف البحث والتطوير العلمي 10% من الربح الخاضع، وكحد أقصى 100 مليون د. ج.

#### ● الاستردادات الكلية:

- الضريبة المستحقة والمؤجلة؛
- لا يمكن تخفيض المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أي كانت طبيعتها، بسبب مخالفة الأحكام القانونية من الأرباح الخاضعة للضريبة؛
- الهدايا الأخرى غير الإشهارية؛
- الأعباء غير المهنية (مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانوناً والمرتبطة مباشرة بنشاط المؤسسة)؛
- رسوم التكوين والتدريب؛
- أعباء لا تتوفر على الشروط الجبائية لخصمها؛
- المؤونات الغير مؤكدة والغير المبررة؛
- الرسم على السيارات السياحية.

#### 1-2- التخفيضات:

- تعد حسب وضعيات المواد 147، و 147 مكرر، و 172، و 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 كتخفيضات كما يلي:
- الخسائر الجبائية (مرحلة إلى الأمام ل 04 سنوات)؛
  - توزيعات الأرباح المتعلقة بالمؤسسات ؛
  - فائض القيمة للتنازل عن عناصر الأصول المثبتة:
- فائض القيمة قصير الأجل (أقل من 03 سنوات): 30%؛
  - فائض القيمة طويل الأجل (أكثر من 03 سنوات): 65%.
- فائض القيمة الناتج من تجميع المؤسسات، أو الاندماج، والتنازل عن حصص الأصول الصافية، يتم إعفائه من الضريبة على أرباح الشركات.

## 2- تحديد النتيجة المحاسبية:

حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 (المادة 140)، يمكن استنتاج طريقتين لتحديد النتيجة المحاسبية، الأول متعلق بالوضعية المالية والتي ترتبط مباشرة بالميزانية المحاسبية والخاصة بالسنة المالية، والثاني متعلق بحسابات التسيير والاستغلال (جدول حساب النتيجة).

## 2-1- تحديد النتيجة المحاسبية من الميزانية:

تعد الميزانية في تاريخ معين عادة في نهاية الدورة، ويتم تحديد النتيجة بالفرق بين صافي الأصول\* في نهاية الدورة وصافي قيمتها في بداية الدورة مع الأخذ في الحسبان لأية إضافات أو مسحوبات خلال هذه الدورة.

## 2-2- تحديد النتيجة المحاسبية من جدول حسابات النتائج:

يتم حساب النتيجة بالفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء الخاصة بتلك الدورة أي:

$$\text{نتيجة الدورة} = \text{الإيرادات} - \text{الأعباء}$$

وتكون: ربح إذا كانت الإيرادات أكبر من الأعباء وإذا كان العكس تصبح النتيجة خسارة. ولقد كانت النتيجة المحاسبية لسنة n خسارة : 1 264 900,60<sup>16</sup>.

## 3- تحديد النتيجة الجبائية :

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدججة - التخفيضات - العجز المالي

مختلف الإستردادات والتخفيضات يوضحها الجدول التالي :

الجدول رقم (03): الإستردادات والتخفيضات.

I. الإستردادات	
/	أعباء غير منسوبة مباشرة إلى الاستغلال
/	الهدايا الإشهارية
/	الإعانات والتبرعات الخيرية
/	الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم
/	الإهلاكات غير قابلة للخصم
10000	الضريبة المستحقة على النتيجة
/	التغير في الضرائب المؤجلة
/	الغرامات والعقوبات
/	الإستردادات الأخرى
10000	مجموع الإستردادات
II. التخفيضات	
/	فائض القيمة عن التنازل عن التثبيتات
/	الإهلاك التكميلي
/	التخفيضات الأخرى
000	مجموع التخفيضات
III. العجز السابق القابل للخصم	
309 119	عجز السنة الأولى (2011)
/	عجز السنة الثانية (2012)
1 102 767	عجز السنة الثالثة (2013)
8 211 483	عجز السنة الرابعة (2014)
9 623 369	المجموع القابل للخصم

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول الجبائي رقم 09.

## الخلاصة:

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في البداية، أدى إلى ظهور عدت اختلافات بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي الأمر الذي دفع السلطات الاقتصادية في الجزائر إلى إجراء إصلاحات عميقة لهذا النظام، تتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية التي تقوم بها الجزائر للمرور إلى اقتصاد السوق، وباختلاف الأنظمة الجبائية بين الدول انفرقت النظام الجبائي الجزائري على غيره بمجموعة من التشريعات والسياسات التي تخص الدولة، وباعتبار أن الجباية الممول الأول لخزينة الدولة من خلال الإيرادات المتأتية من فرض الضرائب والرسوم على المكلفين بالضريبة والخضوع للأنظمة التصريحية.

وفي الجزائر نجد بأن التشريع الجبائي قسم الضرائب المستحقة إلى نوعين حسب شخصية الخاضعين لها، الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، اللتان ينظمهما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. تعتمد المؤسسات على النتيجة المحاسبية للانتقال إلى النتيجة الجبائية، وذلك من خلال الجدول الجبائي رقم 09 والذي يقدم شرحا مفصلا لمراحل تحديدها، بإضافة أعباء قابلة للخصم (الاسترداد) والإيرادات غير الخاضعة (التخفيضات) التي تمثل الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.

**الهوامش والمراجع :**

1. مجّد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي، (الاقتصاد المالي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص181.
2. مجّد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص14.
3. حسن عواضة، "المالية العامة"، دار النهضة العربية، بيروت، 1986، ص92.
4. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، دار الفتح للنشر، القاهرة، 2003، ص126.
5. فاطمة السويسي، "المالية العامة - موازنة الضرائب-"، المؤسسة الحديثة للكتاب، ليبيا، 2005، ص79.
6. مجّد عباس محرز، مرجع سابق ، ص201.
7. سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطوير الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، 2010، ص124.
8. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المادة رقم 01، ص08.
9. نفس المرجع السابق، المواد 03 و04 و07، ص08.
10. أنظر المادة 10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، مرجع سبق ذكره، ص11.
11. أنظر المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، مرجع سبق ذكره، ص24.
12. أنظر المادة 150-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2016، مرجع سبق ذكره، ص36.
13. أنظر المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادتين 17 من قانون المالية لسنة 1995، و15 من قانون المالية لسنة 1998.
14. مراد ناصر، الإصلاح الجبائي وأثره في المؤسسة، رسالة ماجستير، المعهد الوطني للمالية، 1998، ص84.
15. أنظر المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، مرجع سبق ذكره، ص150/151.
- \* صافي الأصول: الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والإحتلاكات المالية والأرصدة الثابتة.
16. أنظر الملحق رقم 03.