المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي.

The tax treatment of accounting result between the Algerian tax system and the financial accounting system

د/ قدوري عمار
أستاذ محاضر قسم " أ "
المدرسة العليا للتجارة -الجزائر
kaddori_exp@yahoo.fr

ط د/ بن عواق العربي
طالب دكتوراه
المدرسة العليا للتجارة – الجزائر -
ben.bilel.and1@gmail.com

الملخص :

تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية، فالنتيجة المحاسبية تعد تتويجا للمؤسسة نتيجة قيامها بنشاطها الاستغلالي خلال الدورة المالية والتي تظهر من خلال قوائمها المالية، أما النتيجة الجبائية فهي النتيجة المحاسبية المعدلة وفق نصوص وقوانين جبائية.

يرجع الاختلاف بين النتيجتين إلى الاستقلالية بين النظام المحاسبي المالي الذي يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية وقواعد النظام الجبائي الجزائري التي تسعى إلى تعظيم إيرادات الدولة.

يؤدي عدم التوافق بين النتيجتين إلى التأثير على الوعاء الضريبي لحساب الضريبية المستحقة من جهة، كما يؤدي من جهة أخرى إلى ظهور فروق مؤقتة خاضعة للضريبة وأخرى قابلة للاسترداد ينعكس تأثيرها على فترات لاحقة ينشأ عنها ما يسمى بأصول وخصوم ضريبة مؤجلة.

الكلمات المفتاحية :النتيجة المحاسبية ؛ النتيجة الجبائية ؛ الضريبة المستحقة ؛الضريبة المؤجلة ؛ الفروق المؤقتة.

Abstract:

The accounting result differs from of the tax result, the accounting result is the culmination of the institution as a result of its exploitative activity, that appear through the financial statements, the outcome of

the tax are adjusted accounting result and in accordance with the provisions of the fiscal laws.

The difference between the two results is due to the autonomy between the financial accounting system, which seeks to enhance the transparency and credibility in the presentation of financial statements, and the Algerian tax system rules that seek to maximize state revenues.

The incompatibility between the two results affect the base tax to calculate the tax owed on the one hand, and leads the other hand, to the emergence of temporary differences subject to tax and other refundable reflected, its impact on later periods, give rise to the so-called assets and liabilities of deferred tax.

Key words: accounting result ; the tax result ; tax payable ; deferred tax ; temporary differences.

المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي.

The tax treatment of accounting result between the Algerian tax system and the financial accounting system

مقدمة:

إن تحديد النتيجة الجبائية المتعلقة باحتساب الضرائب على أرباح الشركات يكون انطلاقا من النتيجة المحاسبية وذلك بعد معالجتها وفق قواعد النظام الجبائي الجزائري، وعليه فقد عملت الجزائر بمعية جميع القطاعات اللازمة على وضع الترتيبات اللازمة للتجسيد الميداني لقواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية من خلال إصدار مجموعة من القوانين الهادفة إلى توضيح عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وتحديد كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة، وأيضا بعد تبنيها للمعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل"، أصبحت المؤسسات قادرة على حصر التغيرات

الضريبية في قوائمها المالية وبالتالي إعطاء الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة.

❖ **الإشكالية الرئيسية:** انطلاقا من كل ما سبق تبرز معالم الإشكالية الرئيسية لبحثنا هذا والمتمثلة في: **ما مدى تأثير المعالجة الجبائية على النتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي؟**

ولتحليل هذه الإشكالية تم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية نوجزها فيما يلي:

1 - هل تختلف قواعد النظام المحاسبي المالي عن القواعد الجبائية الجزائرية؟

2 - هل تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية؟

3 - هل يؤثر الفرق بين النتيجتين على المركز المالي للمؤسسة؟

❖ **الفرضيات:** نجد أن أكثر الإجابات ملائمة للأسئلة المطروحة هي الفرضيات التالية:

- تختلف القوانين المحددة للقواعد الجبائية في الجزائر عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي المتبني للمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية IAS/IFRS من حيث الأهداف، فالقواعد الجبائية تسعى لتعظيم إيرادات الدولة، في حين أن النظام المحاسبي المالي يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية وإتباع حيادية تامة.
- تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية، فالنتيجة المحاسبية تحدد اعتمادا على أعمال نهاية الدورة والقوائم المالية للمؤسسة، في حين أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية المعدلة وفق قوانين جبائية.
- يؤدي عدم التوافق بين النتيجتين إلى ظهور فروق تؤثر على الوعاء الضريبي لحساب الضريبة المستحقة من جهة، وفوارق أخرى ينعكس تأثيرها على فترات لاحقة ينشأ عنها ما يسمى بالضرائب المؤجلة من جهة أخرى.

❖ **أهمية الموضوع:** إن دراسة عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وما يصاحب هذه العملية من تعديلات للنتيجة المحاسبية وفق القوانين الجبائية، تكتسي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة التي تسعى إلى تقليل الوعاء الضريبي غير أنها تجد نفسها مجبرة على تطبيق قواعد وقوانين جبائية تسعى هي الأخرى إلى تعظيم الضريبة على أرباح الشركات، يؤدي ذلك إلى ظهور فروق بين النتيجتين للفترة المالية الحالية يترتب عليها أصل أو التزام ضريبي مؤجل، وقد جاء المعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل" لمعالجة هذه الفروق والاعتراف بتلك الأصول والخصوم المعدلة وكذلك حصرها في القوائم المالية للمؤسسة مع إبراز المركز المالي الحقيقي لها.

❖ **أهداف البحث:** نهدف من خلال بحثنا هذا التوصل إلى:

- إبراز كيفية تحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة اقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي.
- المعالجة الجبائية لهذه النتيجة قصد تحديد الوعاء الضريبي.
- تحديد كل من الضرائب المستحقة (الضرائب على أرباح الشركة) والضرائب المؤجلة.
- المعالجة المحاسبية لهذه الضرائب.
- معرفة مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية للمعيار المحاسبي 12.

❖ **منهج البحث:** حتى نتوصل إلى معالجة إشكالية البحث سنقوم باعتماد المنهج الوصفي.

❖ **خطة البحث:** للإجابة على كل من الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية سنحاول تقسيم البحث إلى ثلاثة محاور.

- أما المحور الأول، سنتكلم فيه عن كل من النظام المحاسبي المالي مفهومه، الفرضيات الأساسية والمبادئ المحاسبية والقوائم المالية، ثم النظام الجبائي الجزائري، مفهومه، إصلاحاته، وأهدافه، كما سنحاول العلاقة بين النظامين في دول العالم وصولا إلى الجزائر.

- بالنسبة للمحور الثاني، سنحاول فيه توضيح مفهوم النتيجة المحاسبية كيفية تحديدها من الميزانية ثم من حسابات النتائج، ثم المعالجة الجبائية لهذه النتيجة مع توضيح الشروط العامة والخاصة المتعلقة بالاستردادات والخصومات، ثم عرض الجدول جـ 09 الذي يوضح النتيجة الجبائية للمؤسسة.
- والمحور لثالث، سنخصصه للضرائب المستحقة، معدلاتها، تاريخ دفعها وكيفية معالجتها محاسبية ثم الضرائب المؤجلة، أهدافها، مصادرها وأنواعها وكيفية تسجيلها.

المحور الأول: النظام المحاسبي المالي وتأثره بقواعد النظام الجبائي الجزائري

أولا: عرض النظام المحاسبي المالي

1 -مفهوم النظام المحاسبي المالي: صدر (ن م م) بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2010، وحسب المادة 03 من القانون 11/07 فإن "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة للوضعية المالية وممتلكات الكيان ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1].

2 -الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي: أصدر القانون الجزائري مجموعة من النصوص لتحديد أساسيات النظام المحاسبي المالي وهي[2]:

- نص القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن (ن م م)؛
- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07؛
- القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛

- المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 2009/04/07، والمتضمن لنص ينظم عملية المسك المحاسبي بالطريقة الآلية وخاصة عملية تحديد وتأطير البرامج الآلية؛
- التعليمة الوزارية (وزارة المالية) رقم 02 بتاريخ 2009/10/29، والمتضمنة للتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي 2010.

3 - الفرضيات الأساسية: تتكون الفرضيات الأساسية من فرعين وهما[3]:

- **محاسبة التعهد:** تتم المعالجة المحاسبية لمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.
- **استمرارية الاستغلال:** يتم إعداد البيانات المالية بافتراض أن المشروع مستمر في المستقبل المنظور، على أن يتم الإفصاح في الحالات المغايرة لهذا الافتراض.

4 - الخصائص النوعية للمعلومة المالية: لابد للمعلومة المالية أن تتوفر على خصائص نوعية وهي[4]:

- **القابلية للفهم:** أي سهولة فهم المعلومة المالية الواردة في القوائم المالية.
- **الملاءمة:** يقصد بذلك أن تؤثر المعلومة المالية على القرارات المتخذة من طرف مستخدمي القوائم المالية، إذ تساعد على تقييم الأحداث الماضية، الحالية، والمستقبلية، كما أنها تؤكد أو تصحح التقييمات السابقة.
- **القابلية للمقارنة:** أن تسمح المعلومة المالية بإجراء مقارنات معتبرة بين الدورات المالية المتتالية، وبين المؤسسات المختلفة.
- **الموثوقية:** وهو أن تكون المعلومة موثوقة دون خطأ أو تحيز ويندرج تحت ذلك:
  - **الصورة العادلة:** أي التمثيل الصادق للمعلومة البيانية؛
  - **الحيادية:** إعداد الوثائق المالية بكل موضوعية؛
  - **الحيطة والحذر:** والهدف منه عدم المبالغة في تقييم الأصول والإيرادات من جهة والتخفيف في تقييم الخصوم والتكاليف من جهة أخرى؛

- **الواقع الاقتصادي:** الذي يطغى على الواقع القانوني.

5 -المبادئ المحاسبية الأخرى

إن النظام المحاسبي المالي تبنى مبادئ غير التي سبق ذكرها وهي[5]:

- مبدأ القيد المزدوج؛
- مبدأ السنوية أو الدورية؛
- مبدأ استقلالية الدورات؛
- مبدأ الكيان المستقل؛
- مبدأ عدم المقاصة؛
- مبدأ مداومة الطرق المحاسبية؛
- مبدأ التكلفة التاريخية كطريقة مرجعية للتقييم؛
- مبدأ الأهمية النسبية؛
- مبدأ الوحدة النقدية.

6 -القوائم المالية: تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي للمؤسسة، حيث تورد معلومات توضح المركز المالي للمؤسسة، أداؤها المالي، وتدفقاتها النقدية خلال فترة زمنية معينة، فهي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيرها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، كما تعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية، وتتضمن ما يلي[6]:

- **الميزانية:** تظهر فيها عناصر الأصول وعناصر الخصوم، مع الفصل بين العناصر الجارية والغير جارية، فهي تحتوي عناصر مرتبطة بتحديد الوضعية المالية للمؤسسة.
- **حسابات النتائج:** ترتب فيه مختلف الأعباء والنواتج حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، وفي الأخير يظهر نتيجة الدورة، فهو يتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء.

- **جدول تدفقات الخزينة:** يهدف إلى توفير قاعدة لمستعملي القوائم المالية لمعرفة قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، ومعلومات حول استعمال هذه السيولة.
- **جدول تغير الأموال الخاصة:** يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في الأصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية.
- **الملحق:** يحتوي على توضيحات ومعلومات حول الطرق المحاسبية المستعملة، والتفسيرات والإيضاحات حول القوائم الأخرى.

ثانيا: تقديم النظام الجبائي

1 -مفهوم النظام الجبائي: للنظام الجبائي عدة مفاهيم نذكر منها:

- هو مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع[7].
- هو تلك الضرائب المحددة والمختارة من الصور الفنية والمراد تطبيقها في بيئة توافقها، وذلك بواسطة قوانين مختلفة لتحقيق أهداف السياسة الضريبية[8].

2 -مفهوم السياسة الضريبية: ومن هذه المفاهيم نذكر:

جاء في معجم الاقتصاد الأكاديمي تعريف السياسة الضريبية كالتالي: **"**هي أداة لسياسة الاقتصاد الكلي للتأثير على مستوى النشاط الاقتصادي من خلال الرقابة على المطروحات الحكومية والضرائب**"**[9].

هي مجموع البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية، وسياسية مرغوبة[10].

3 -إصلاح النظام الجبائي: عرف النظام الجبائي الجزائري عدة إصلاحات، غير أن الشاملة منها ما تم إدراجها في قانون المالية لسنة 1991 كونها جاءت كنتيجة حتمية لمواكبة التغيرات الاقتصادية التي

مست البلاد بعد فتح الأسواق الخارجية وتبني اقتصاد السوق، لذا وجب وضع نظام جبائي جديد وإصدار قوانين تتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد، والمتمثل في اتجاه الجزائر إلى الاقتصاد الحر وخوصصة القطاعات.

4 -أهداف النظام الجبائي الجزائري: يهدف هذا الأخير لتحقيق الأهداف التالية:

- إعطاء النظام الجبائي أكبر تنافسية مع الأنظمة الجبائية على المستوى الخارجي؛
- تخفيف الضغط الجبائي على المكلفين بالضريبة؛
- توسيع الدائر الضريبية للخاضعين.

ثالثا: النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالنظام الجبائي الجزائري

1 - علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي في الدول: يعود صنع القرار في أي بلد إلى تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين، وبالتصفح لطبيعة هذه العلاقة عند العديد من الدول، يمكن تصنيفها في أربع مقاربات وهي[11]:

- **العلاقة قوية ومباشرة:** يحدد الربح الضريبي في هذه الدول مباشرة من الربح المحاسبي دون إجراء أي تعديلات عليه، فهي مقاربة قليلة التطبيق بحكم تحفظ السلطات العامة عليها لاعتبارات متعلقة بخصم الغرامات والعقوبات ذات الطابع الجبائي، ومن أمثلة هذه الدول ألمانيا.
- **العلاقة قوية وغير مباشرة:** تفرض هذه المقاربة عند إعداد الحسابات السنوية وفقا للمعايير المحاسبية والتزامات المحاسبة الجباية، ما يعني بعدم إمكانية قيام المؤسسة بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، ومن أمثلة هذه الدول روسيا.
- **علاقة وسطية تضم النوع الأول والثاني:** يحدد الربح الضريبي فيها بالرجوع إلى الربح المحاسبي باستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة، كم هو الحال في الجزائر.

- **لا علاقة بين النظامين:** حيث أن كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا، وعلى المؤسسات تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية، مثل هولاندا.

أما في ما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية، فهي تتبع تقريبا جميع المقاربات المطروحة، ما يمكنها من طرح وضعيات إيجابية تسمح بأن يأخذ النظام الجبائي مجمل مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية كما يتبنها أيضا.

2 - علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري

أدى تبني الجزائر تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية إلى عدة تغيرات على مستوى المحاسبة المطبقة، فمن أهم هذه التغيرات عناصر تحديد الضرائب على أرباح الشركة، ولما كان من مبادئ النظام المحاسبي المالي تغليب الجانب الاقتصادي على القانوني، يتطلب ذلك تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد وعصرنة النظام الجبائي للتقليل من تأثيرات تغير المرجع المحاسبي، وهو ما يفرض على الدولة تكثيف جهودها من أجل حل مشكلات يطرحها هذا التباعد[12].

إن طبيعة العلاقة التي تربط المحاسبة بالجباية هي قانونية بحتة، وتتضح في آلية المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية، للحصول على الربح الخاضع للضريبة، وذلك وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري. ومن أمثلة هذه القواعد المادتين 172 و173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في تحديد الضريبة المفروضة على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات المادية المهتلكة[13].

المحور الثاني: النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

أولا: النتيجة المحاسبية

1 -تعريف النتيجة المحاسبية: بما أن الضريبة لا تفرض إلا على النتيجة الإيجابية، فإن معظم الكتاب ذهبوا إلى تعريف النتيجة من خلال الربح، حيث أن الربح هو الزيادة في القيمة التي تنتج عن أي عملية

تتم مع الغير. كما يعرفه البعض على أنه زيادة في قيمة حقوق المساهمين في نهاية الفترة[14].

2 -تحديد النتيجة المحاسبية: إن تحديد نتيجة المؤسسة يكون بطريقتين، الأولى من خلال الميزانية والثانية من خلال جدول حسابات النتائج، وعليه يمكن تعريف النتيجة المحاسبية على أنها:

- الفرق بين موارد المؤسسة (الخصوم) واستخداماتها (الأصول)؛
- كما تعتبر صافي الربح أو الخسارة بعد خصم جميع أعباء الدورة من إيراداتها.

2-1- 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 بين جانب الأصول وجانب الخصوم.

مجموع الأصول = مجموع الخصوم

أما في نهاية الدورة ومن خلال الميزانية الختامية يمكن التمييز بين حالتين:

ـ النتيجة موجبة (ربح): تكون هذه الحالة عندما يكون مجموع الأصول **أكبر** من مجموع الخصوم، فالمعادلة تأخذ الشكل التالي:

مجموع الأصول = مجموع الخصوم + 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:

- في حالة تحقيق ربح يكون جانب الأصول أكبر من جانب الخصوم، ولتحقيق 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، وإما تركه لتدعيم المركز المالي.

النتيجة السالبة (خسارة): في هذه الحالة فإن مجموع الأصول يكون **أقل** من مجموع الخصوم، أي أن ممتلكات المؤسسة أقل من التزاماتها نحو الشركاء، المساهمين ونحو الغير. و تأخذ معادلة الميزانية في هذه الحالة الشكل التالي:

مجموع الأصول + نتيجة الدورة (خسارة) = مجموع الخصوم

أو

مجموع الأصول = مجموع الخصوم – نتيجة الدورة (خسارة)

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

2-2- تحديد النتيجة من حساب النتائج

إن أهمية إعداد حساب النتائج تتمثل في التمكين من تحديد النتائج التدريجية، والنتيجة النهائية للدورة المالية، والتي تظهر جليا في حساب النتائج حسب الطبيعة:

- **إنتاج السنة المالية:** يشتمل على أرصدة الحسابات التالية:
  - حـ/70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة
  - حـ/ 72 الإنتاج المخزون أو المنتقص من التخزين
  - حـ/ 73 الإنتاج المثبت
  - حـ/ 74 إعانات الاستغلال
- **استهلاك السنة المالية:** ويشمل:
  - حـ/ 60 المشتريات المستهلكة
  - حـ/ 61-62 الخدمات الخارجية
- **القيمة المضافة:** تساوي الفرق بين إنتاج واستهلاك السنة المالية.
- **إجمالي فائض الاستغلال:** يطرح من القيمة المضافة للاستغلال ما يلي:

- حـ/ 63 أعباء العاملين
- حـ/ 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

- **النتيجة العملياتية:** تكون بعد إضافة الحسابين 75و78 وطرح الحسابين 65 و68 من (إلى) إجمالي فائض الاستغلال.

- حـ/ 75 المنتوجات العملياتية الأخرى
- حـ/ 78 الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات
- حـ/ 65 الأعباء العملياتية الأخرى
- حـ/ 68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

- **النتيجة المالية:** تمثل نتيجة الفرق بين المنتجات والأعباء المالية.

- حـ/ 76 المنتجات المالية
- حـ/ 66 الأعباء المالية

- **النتيجة العادية قبل الضريبة:** هي مجموع النتيجتين العملياتية والمالية.

- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية:** هي ناتج إضافة (طرح) منتجات (أعباء) الأنشطة العادية إلى النتيجة العادية قبل الضريبة.
- **النتيجة غير العادية:** هي نتيجة الفرق بين العناصر غير العادية و المتمثلان في:

- حـ/ 77 العناصر غير العادية (المنتجات)
- حـ/ 67 العناصر غير العادية (الأعباء).

- **صافي نتيجة السنة المالية:** يساوي مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة الغير عادية.

ثانيا: النتيجة الجبائية

1 ماهية النتيجة الجبائية

حسب الفقرة 1 من المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن النتيجة الجبائية تمثل: "الربح الخاضع للضريبة و الذي يمثل الربح الصافي المحدد حسب النتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف المؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته".

كما تعرفها الفقرة 2 من نفس المادة على أنها: "الربح المتكون عن طريق الفرق بين قيم الأصول الصافية عند اختتام وافتتاح الدورة المالية حيث يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس لحساب الضريبة المجموعة من الزيادات المالية، تضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول عن مجمل الخصوم المتكونة من ديون الغير و الاستهلاكات المالية والأرصدة المثبتة".

2 -العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية: إن النتيجة الجبائية تحدد انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات وذلك لعدم اعتبار القانون الجبائي لبعض التكاليف فيعاد إدماجها أو عدم إخضاع المؤسسة لبعض الإيرادات فيعاد خصمها من النتيجة المحاسبية وعليه فإن تحديد النتيجة الجبائية والتي تعد بمثابة الوعاء الضريبي يكون وفق العلاقة التالية[15]:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاسترددات – التخفيضات

3 - الشروط الجبائية المتعلقة بالأعباء والنواتج: من أجل ضمان إيرادات الدولة وضع حدد القانون الجبائي مجموعة من الشروط العامة والخاصة، والمتعلقة بالأعباء والنواتج قصد تنظيم عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

3-1- الشروط الضمنية[16]

-أن تكون الأعباء مرتبطة بأعمال المؤسسة بطريقة مباشرة ولفائدتها؛

-أن يحدث العبء نقصا واضحا في الأصول الصافية، يترجم هذا الأثر في انخفاض قيمة عنصر من عناصر الأصول أو زيادة في قيمة الديون؛
-أن يكون العبء حقيقيا ومؤكدا، أي لا يكون أمرا احتماليا، ويستثنى من هذا الشرط المؤونات؛
-أن يتعلق العبء بالدورة المالية اعتبارا لمبدأ استقلالية الدورات؛
-أن لا يكون العبء مستثنى بموجب نص قانوني ما.

2-3- الشروط الشكلية[17]

-يجب أن يرفق العبء بالمستندات اللازمة لتبريره واعتماده؛
-يجب أن تكون الأعباء مسجلة ومقيدة في محاسبة المؤسسة؛
-يجب على المؤسسة تقديم كشف للأعباء العامة.

3-3- الشروط الخاصة: وتختص بأعباء دون غيرها نذكر منها:

-**مصاريف المستخدمين:** يجب أن تكون غير مبالغ فيها مقارنة مع نوع العمل، وأن ينشأ عنها اشتراكات اجتماعية.
-**الأعباء الاجتماعية:** يجب أن تكون مسددة ومرفقه بكشف ملحق بالميزانية الجبائية، يظهر اسم المستفيد، عنوانه والمبلغ الذي تقاضاه.
-**الضرائب والرسوم:** يشترط أن تكون متعلقة بالاستغلال مع كونها مسددة أو مسجلة محاسبيا في أو في انتظار التسديد، وتخص الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، وحقوق الطبع.
-**مصاريف التأمين:** إذا وجهت لتغطية خطر قد يؤدي إلى حدوث خسارة أو تكلفة.
-**المصاريف المالية:** تعتبر هذه المصاريف قابلة للخصم إذا اختصت بتسيير الحسابات الجارية للمؤسسة، فوائد الديون وعروض تمويل أو هياكل مخصصة النشاط المهني للمؤسسة ويشترط لمصاريف القروض المقبوضة من الخارج وثيقة الاعتماد الخاصة والتحويل الصادرة من البنك المركزي.
-**الاهتلاكات:** يشترط فيها أن يكون العنصر قابلا للاهتلاك، وأن يحسب الاهتلاك خارج الرسم على القيمة المضافة.

- **المؤونات:** يشترط تسجيل المؤونة في كشف يلحق بالتصريح الجبائي، ويجب أن تحدد طبيعة الخسارة، وأن يكون التقدير غير مبالغ فيه، أن تكون الخسارة في حد ذاتها قابلة للخصم، وأن تكون هذه الخسارة في بداية الدورة، وأن تترتب عن النشاط الاستغلالي للمؤسسة.

4 - الاستردادات والخصومات

4-1- الأعباء القابلة للخصم

- الأعباء أو المصاريف العامة من أية طبيعة كانت
- الأعباء الاجتماعية من اشتراكات تنشأ بسبب مزاولة المؤسسة لنشاطها الصناعي أو التجاري، ويشترط فيها أن توجه إلى المستخدمين.
- الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة ذات الطابع المهني والمحصلة خلال السنة المالية، باستثناء الرسم على القيمة المضافة والضرائب على أرباح الشركة، كما أن المصادرات والعقوبات والغرامات الجبائية تعد غير قابلة للخصم.
- الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في الحدود المقبولة عادة حسب الاستعمالات في أنواع الصناعة، التجارة، والاستغلال. على العموم فإن أقساط الامتلاك تخصم كلية باستثناء تلك المتعلقة بالسيارات السياحية التي تتعدى قيمة شرائها 000 000 1 دج.
- الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة خسائر أو تكاليف في حساب المخزونات، أو الزبائن، أو غير المبينة بوضوح، والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، يشترط في هذه المؤونات تقييدها في كتابات السنة المالية، وتبيينها في كشف الأرصدة.
- المصاريف المالية الخاصة بالقروض المبرمة داخل الجزائر تعد قابلة للخصم شريطة أن تكون مبذولة لصالح المؤسسة ومتعلقة بالدورة المالية.

-حالة تسجيل عجز في نتيجة دورة مالية ما، فإن هذا العجز يتشكل عنه عبئا يدرج في الدورات الموالية، شرط أن لا يتجاوز مدة التقادم، (4 سنوات).

4-2- الاستردادات "الأعباء غير القابلة للخصم"[18]

- يخصم من الربح الخاضع للضريبة الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في شركة لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني.
- إختلف تكاليف وأعباء وأجور الكراء الخاصة بالعقارات الغير مخصصة مباشرة للاستغلال.
- لمختلفة باستثناء الهدايا ذات الطابع الإشهاري التي لا يتجاوز مبلغها الوحدوي 500 دج، وكذلك الإعانات والتبرعات، ما عدا الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره 000 000 1 دج.
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام، الفندقة، والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- تخصم مبالغ الإشهار المالي والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب من أجل تحديد الربح الجبائي، يشترط إثباتها في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية للمؤسسة، وفي حدود 000 000 30 دج، ويستفيد من هذه المبالغ النشاطات ذات الطابع الثقافي.
- تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي.

- يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة، أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف.
- تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي 000 000 100 دج، النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ الرخص بخصمه في إطار هذا البحث.
- لا تقبل كأعباء قابلة للخصم لتأسيس الضريبة، الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى الناتجة عن السندات والديون والودائع والكفالات وأتاوى الامتياز أو التنازل عن رخصة الاستغلال و براءات الاختراع أو بيع علامات، من طرف الأشخاص المقيمين أو المستقرين في الجزائر لفائدة أشخاص طبيعية أو معنوية تقيم في دولة أجنبية، باستثناء الدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاقيات جبائية.

4-3- الخصومات "الإيرادات غير الخاضعة للضريبة"[19]

- تخضع للضريبة فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأملاك التي هي جزء من الأصول المثبتة، وذلك حسب كونها قصيرة أو طويلة الأمد (أقل أو أكثر من 3 سنوات)، إلى 70% أو 35% على الترتيب، من الربح الخاضع للضريبة.
- لا تخضع للضريبة فوائض القيم الناتجة عن التنازل أثناء استغلال عناصر الأصول المثبتة ضمن بالنسبة للسنة المالية التي تحققت فيها، إن التزم المكلف بالضريبة بإعادة استثمار مبلغ هذه الفوائض في شكل تثبيتات في مؤسسته قبل انقضاء أجل(3) سنوات ابتداء من اختتام هذه السنة المالية.
- تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة فوائض القيم المحققة بين شركات من نفس التجمع.

- لا تدخل فوائض قيمة التنازل عن أحد عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع ليزباك.
- لا تدخل ضمن فوائض الربح الخاضع للضريبة القيم الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير.
- في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية للعجز.

في حالة تكملة الاهتلاك المطبق على التثبيتات، والذي يكون نتيجة جهل بالنصوص القانونية، نظرا لتعديلات القوانين والنصوص الجبائية المستمرة، أو السهو من طرف المكلف، يتم خصم هذا الاهتلاك المكمل من الربح الخاضع للضريبة.

- خصومات أخرى يتم خصمها من الربح الخاضع للضريبة، وهي تلك المنتوجات التي تم إعفاؤها بموجب نص قانوني، غير أن المؤسسة أدرجتها في الربح الخاضع للضريبة جهلا منها بالنصوص الجبائية.

5 -تحديد النتيجة الجبائية: يتم تحديد النتيجة الجبائية بإعادة إدماج بعض الأعباء إلى النتيجة المحاسبية وتخفيض المنتوجات غير الخاضعة للضريبة وفق النموذج رقم 09 المتعلق بتحديد القوائم الجبائية، والمختصر أدناه:

الجدول رقم 01: نموذج رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية

البيان		المبلغ
1 - النتيجة الصافية للسنة المالية	ربح	
	عجز	
2 - الإدماجات (الاستردادات)		
الضريبة على أرباح الشركة	الضريبة المستحقة على النتائج	
	الضرائب المؤجلة "متغيرة"	
مجموع الإدماجات		
3 - الخصومات		
مجموع الخصومات		
4 - العجز السابق القابل للخصم		
عجز السنة 20		
عجز السنة 20		
عجز السنة 20		
عجز السنة 20		
المجموع القابل للخصم		
النتيجة الجبائية (1+2+3+4)	ربح	
	عجز	

المصدر: الجدول رقم 09، القوائم الجبائية، المديرية العامة للضرائب.

المحور الثالث: الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة

إن تحديد الضرائب على الأرباح يعتبر مسألة أساسية في وظيفة المحاسبة للشركات الوطنية والأجنبية الخاضعة وجوبا أو اختيارا لهذه الضريبة، وتنقسم هذه الضريبة حسب المعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل" إلى ضريبة مستحقة وأخرى مؤجلة.

أولا: الضريبة المستحقة

1. **تعريف الضريبة المستحقة:** حسب الفقرة 5 من المعيار المحاسبي الدولي 12 فإن الضريبة المستحقة تعرف على أنها: مبلغ الضرائب على الأرباح المستحقة الدفع (القابلة للاسترداد) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.
2. **قياس الضريبة المستحقة:** يجب قياس الأصول (الخصوم) الضريبية المؤجلة للفترات الحالية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده) إلى

(من) إدارة الضرائب باستخدام معدلات وقوانين الضريبة السارية فعلا، أو المتوقع تطبيقها بتاريخ نهاية الدورة[20].

3 معدلات وتسديد الضرائب على أرباح الشركات:

-يحدد معدل الضرائب على أرباح الشركات حسب نظام الدفع الفوري بموجب المادة 150 من من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2016، 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع، و 23% للأرباح الناتجة عن أنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار، كما تخضع باقي النشاطات الأخرى لنسبة 26%.

- تدفع (ض أ ش) بصفة تلقائية لدى قباضة الضرائب بعد قيام المكلف بحساب مبلغ الضريبة بنفسه دون إشعار مسبق من طرف مصلحة الضرائب.

- يتم تسديد (ض أ ش) حسب نظام الدفع التلقائي وفق ثلاث أقساط (تسبيقات) متبوعة بقسط التسوية الذي يعبر عن الرصيد الباقي من (ض أ ش) الواجبة الدفع[21].

- تدفع هذه التسبيقات خلال السنة المالية كما هو محدد في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: أقساط الضرائب على أرباح الشركات

الأقساط	فترة التسديد	طريقة الحساب
التسبيق الأول	من 20 فيفري إلى 20 مارس	30% من (ض أ ش) للسنة (ن-2)
التسبيق الثاني	من 20 ماي إلى 20 جوان	[30%x 2 من (ض أ ش) للسنة (ن-1)] - التسبيق الأول
التسبيق الثالث	من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر	30% من (ض أ ش) للسنة (ن-1)
رصيد التسوية	قبل 30 أفريل من السنة (ن+1)	الفرق بين (ض أ ش) للسنة (ن) ومجموع التسبيقات

Source: Med Bouhadida, cours de comptabilité des sociétés, ESC Alger, Mai 2013, P112.

- في حالة إعداد نتيجة السنة (ن- 1) قبل فترة تسديد التسبيق الأول، فإن التسبيقات الثلاثة يتم حسابها كالآتي: 30% من (ض أ ش) للسنة (ن-1).

- بالنسبة للمؤسسات حديثة النشأة، فإن التسبيقات فيها تحسب على نسبة 5% من رأسمالها ضرب معدل الضريبة 23%.
- تدفع المؤسسة مبلغ 000 10دج كضريبة على أرباح الشركات في حالة تحقيق خسارة جبائية يتم استردادها في السنة المالية الموالية إن حققت المؤسسة ربح.
- حسب الرزنامة الضريبية 2016، فإن التسريح بالتسبيقات يكون ضمن المطبوعة "النموذج" (ج 50)، كما أن رصيد التسوية يكون ضمن المطبوعة (ج 04 مكرر).

4 -المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات: تتم المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات في (ن م م) حسب الترتيب الزمني للعمليات، من خلال الخطوات التالية:

4-1- التسبيقات الثلاثة: حسب فترات التسديد تدفع المؤسسة التسبيقات الثلاثة، مما يلزمها بتقييدها في اليومية، ويكون تسجيلها كالآتي:

الحســـاب		البيـــــــــان	المبـــلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
44411	5x	تسبيقات على (ض أ ش) السيـــــــولة تسوية تسبيقات (ض أ ش)	x	X

ملاحظة: يعاد هذا التسجيل ثلاث (03) مرات خلال السنة المالية، أي بنفس عدد التسبيقات.

4-2- الضريبة على أرباح الشركات: في نهاية السنة، تحسب الضريبة على أرباح الشركات على النتيجة الجبائية، وتسجل وفق القيد التالي:

الحســـاب		البيـــــــــان	المبـــلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
695	44412	الضرائب على أرباح الشركات الدولة – الضرائب على النتائج تثبيت (ض أ ش) للسنة المغلقة	x	x

3-4- رصيد التسوية: بعد تسديد المؤسسة للتسبيقات الثلاثة، تجد المؤسسة نفسها أمام حالتين:

الحالة الأولى: الضريبة > مجموع التسبيقات.

الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
44412		الدولة – الضرائب على النتائج	x	
444x		دين للمؤسسة على (ض أ ش)	x	
	44411	تسبيقات على (ض أ ش)		x
		تقييد ائتمان ضريبي على (ض أ ش)		

الحالة الثانية: الضريبة < مجموع التسبيقات.

الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
44412		الدولة – الضرائب على النتائج	X	
	44411	تسبيقات على (ض أ ش)		X
	5x	السيولة		X
		تسديد رصيد (ض أ ش) للسنة (ن)		

ثانيا: الضريبة المؤجلة

1- **تعريف الضريبة المؤجلة:** عرفها النظام المحاسبي المالي الضريبة على أنها: عبارة عن مبلغ للضريبة على الأرباح قابل للدفع (خصوم ضريبية مؤجلة) أو قابل للتحصيل (خصوم ضريبية مؤجلة) خلال سنوات مستقبلة[22].

2- **الهدف من الضريبة المؤجلة:** تهدف الضريبة المؤجلة إلى تحديد ومعالجة الضريبة على أرباح الشركات الناتجة عن نتيجة الدورة وما يتعلق بها من فروق مؤقتة تنتج عن الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتي يمكن استرجاعها أو دفعها في فترات مستقبلية.

3 -مجال التطبيق: تطبق الضريبة المؤجلة كل المؤسسات التي تخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات وفق نظام الدفع الحقيقي، بمعنى أن التي لا تدفع الضريبة على أرباح الشركات أو النظام الجزافي الموحد فهي غير معنية.

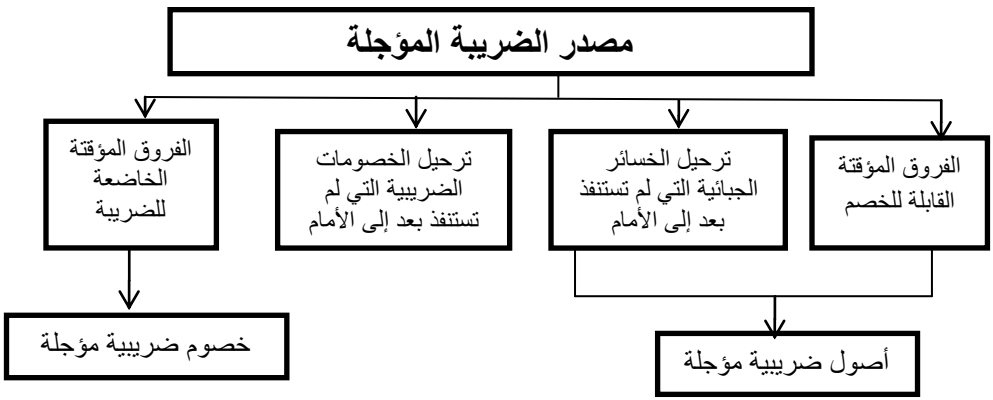
4 -مصادر وأنواع الضريبة المؤجلة: إن الضريبة المؤجلة هي ضريبة مستقبلية ناجمة عن:

- الاختلاف بين القيمة المحاسبية والقاعدة الضريبية لأصول وخصوم الميزانية؛
- الاختلاف الزمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما، وأخذه في حسبان النتيجة الجبائية لدورة لاحقة؛
- عجز جبائي أو قرض ضريبي قابل للتأجيل إذا كانت نسبته إلى أرباح جبائية أو ضرائب في الفترات اللاحقة؛
- ترتيبات، إقصاءات أو إعادة معالجة تمت في إطار إعداد الكشوف المالية المستقبلية.

ينتج عن ذلك نوعين من الضرائب المؤجلة: (أصول وخصوم ضريبية مؤجلة).

والشكل التالي يوضح مصدر كل نوع من الضرائب المؤجلة:

الشكل رقم 01: أنواع ومصادر الضرائب المؤجلة



Source: Odile Barbe, Laurent Didelot, Maitriser les IFRS, Edition Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2012, P315.

5 -تقييد الأصول والخصوم الضريبة المؤجلة: بعد حساب مبلغ الضريبة المؤجلة يتم تقييدها كالآتي:

5-1- إذا كانت الضريبة المؤجلة أصل: فيكون الحساب 133 "الضرائب المؤجلة أصول مدين مع الحساب 692 فرض الضرائب المؤجلة أصول دائن ويكون التسجيل كما يلي

الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692		فرض الضريبة المؤجلة على الأصول	X	
	133	الضرائب المؤجلة على الأصول		X
		تقييد (أ ض م)		

5-2- إذا كانت الضريبة المؤجلة خصم: فيكون الحساب 134 "الضرائب المؤجلة خصم مدين مع الحساب 693 فرض الضرائب المؤجلة خصوم دائن ويكون التسجيل كما يلي:

الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
134		خصوم ضريبية مؤجلة	x	
	693	فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم		X
		تقييد (خ ض م)		

ملاحظة: يتم تسوية مبلغ الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة كل سنة إما بزيادة أو نقص أو إلغاء وتتم بطريقتين:

- إما بتسوية الضريبة المؤجلة المكونة في الدورة السابقة ثم تكوين ضريبة مؤجلة جديدة في الدورة الحالية؛

- أو بإجراء مقاصة بين مبالغ الضريبة المؤجلة وإجراء تسوية إذا كان للمؤسسة الحق المشروع في إجراء المقاصة.

خاتمة:

إن اختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية نتيجة الاختلافات بين النصوص الجبائية وقواعد النظام المحاسبي المالي، وهو ما يؤثر على الضريبة على الأرباح التي أصبحت تلقى اهتماما كبيرا من طرف المؤسسة وجميع المتعاملين نظرا لثقل تكلفتها وتأثيرها على المركز المالي للمؤسسة، ولإبراز هذا الأثر في القوائم المالية للمؤسسة صدر المعيار المحاسبي 12 "ضرائب الدخل" والمتبنى من طرف النظام المحاسبي المالي. وعليه فإن تقليص الفارق بين النتيجتين، وما يترتب عليه من ضرائب مؤجلة يتوقف عن مدى معرفة المؤسسة لهذه القواعد والقوانين الجبائية ومدى احترامها، مع مراعات مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي.

❖ **نتائج البحث:** تم التوصل إلى النتائج التالية:

- استقلالية النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، يؤدي إلى ظهور فروق حتمية بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لا مفر منها؛
- يتم توضيح عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى الجبائية في النموذج 09 "جدول تحديد النتيجة الجبائية"؛
- تنشأ غالب الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة عن الفروق المؤقتة نتيجة الاختلاف بين القيمة الجبائية والقاعدة المحاسبية للأصول والالتزامات.

❖ **التوصيات والاقتراحات:** من أهم الحلول التي نقترحها:

- محاولة التقريب بين القوانين الجبائية وتكييفها مع قواعد النظام المحاسبي المالي لتشجيع المؤسسات الجزائرية؛
- تكوين وتأهيل إطارات ومحاسبي المؤسسات الجزائية للتحكم في النظام المحاسبي المالي كمعالجة الضريبة المؤجلة من جهة، والاطلاع والتحكم

في القوانين والنصوص الجبائية كالمتعلقة بتحديد الربح الجبائي من جهة أخرى؛

- الفصل بين مصلحة المحاسبة ومصلحة الجباية داخل المؤسسات مما يساعد على تقليص الفارق بين النتيجتين؛
- الاهتمام أكثر بموضوع الضريبة المؤجلة وإبرازها في وثائق المؤسسة مما يعرض الصورة الصادقة لمركز المؤسسة.

الإحالات والهوامش :

1. المادة 3، **قانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن للنظام المحاسبي المالي**،الجريدة الرسمية، الجزائر، ص3.
2. لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية** ، الورقات الزرقاء، البويرة، الجزائر، 2011، ص 11.
3. A. Kaddouri, A. Mimeche**, cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et selon le SCF,** ENAG édition, Alger, 2009, P72.
4. جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية** ، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر، 2010، ص13.
5. **نفس المرجع**، ص15.
6. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008، ص 28.
7. حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص22.
8. ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي**، دار هومة، الجزائر، 2003، ص17.
9. عمر الأيوني، **معجم الاقتصاد**، دار أكاديميا، بيروت، لبنان، 1995، ص258.
10. عبد العزيز سعيد، **النظم الضريبية**، مدخل تحليل مقارن، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2000، ص22.

11. Frédéric Gielen, John Hegarty, **a pan- European prespective on accouting implication of IAS/IFRS**, World bank, September 2007, P P 14-15.

12. رضا جاوحدو، إيمان حمدي، مداخلة بعنوان: **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه**، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05-2013/05/06، ص2.

13. M. BARKI, **Comptabilité et fiscalité selon IAS/IRFS**, maison ICA, 2007, P118.

14. منصور أحمد البدوي، **المحاسبة الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص173.

15. Tayeb Zitouni, **comptabilité des sociétés**, Berti édition, Alger, 2003, p19.

16. يوسف مامش، دادي عدون، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي**، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص130.

17. المادة 152، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2016.

18. المواد 168إلى171، **نفس المرجع**.

19. المواد 172، 173، **نفس المرجع أعلاه.**

20. الفقرة 46، **المعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل".**

21. منصور بن عمارة، **الضريبة على أرباح الشركات**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2012، ص20.

22. الفقرة 2، المادة 134 **المتضمنة لأحكام تطبيق النظام المحاسبي المالي**، ص18.