

إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بشركة الصيانة للشرق SME – فرع من المجموع الصناعي
لإسمنت الجزائر GICA –

PROCEDURES DE LA TRANSITION DU RESULTAT COMPABLE AU
RESULTAT FISCAL DE LA SOCIETE DE MAINTENANCE EST –SME FILIALE
DU GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D’ALGERIE GICA–

PROCEDURES OF TRANSITION FROM ACCOUNTING RESULT TO THE
TAX RESULT IN THE MAINTENANCE COMPANY FOR THE EAST – EMC A
SUBSIDIARY OF INDUSTRIAL GROUP OF CIMENT FROM ALGERIA IGCA–.

نورة ديب¹*

تاريخ الإرسال: 2019/12/09 تاريخ القبول: 2020/05/08 تاريخ النشر: 2021/03/15

ملخص: هدفت هذه الدراسة إلى معرفة إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية التي تشكل الوعاء الضريبي لحساب الضريبة على أرباح الشركات حيث أجريت بشركة الصيانة للشرق – SME – التابعة "للمجموع الصناعي لإسمنت الجزائر GICA –" وقد توصلت إلى أن الشركة – مجال الدراسة – تلتزم بتطبيق إجراءات المعالجة خارج المحاسبة للإيرادات والتكاليف خلال الدورة المالية من أجل ملاءمتها مع القواعد الضريبية، المعدة في إجراءات خاصة بالمجموع والفروع التابعة له طبقاً للأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها في المسائل الضريبية، من أجل إعداد الحصيلة الجبائية ومن أهمها الجدول رقم 9 الخاص بتحديد النتيجة الجبائية والتي يجب إرفاقها (الحصيلة الجبائية) بالتصريح السنوي G4 للإدارة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: نتيجة محاسبية، نتيجة جبائية، وعاء ضريبي، ضريبة على أرباح الشركات.

Abstract:

This study aims to know the transition's procedures from accounting result to the tax result, which forms the tax deductibility base to compute tax on corporate profits as it was conducted in 'Eastern Maintenance company (EMC), a subsidiary of 'industrial group of cement from Algeria (IGCA). The study found the company is obliged to apply the revenues and costs during the financial cycle extra accounting processing to make it suitable with tax rules, which is a document prepared specially for the group and its subsidiaries in accordance with regulatory and legal provisions, which is applicable in tax issues, and among the most important is Table 9 to determine tax result which must be attached to annual statement (G4) of fiscal administration.

Keywords: accounting result, tax result, tax deductibility, tax on corporate profits.

Résumé:

Cette étude vise à connaître les procédures qui permettent d'effectuer une transition d'un résultat comptable à un résultat fiscal, ce dernier constitue la base imposable donnant lieu au calcul de l'impôt sur les bénéfices des Sociétés, tel qu'il a été réalisé dans la société de maintenance de l'Est

*المؤلف المراسل

¹ Nora dib, Abdelhamid Mehri –Constantine 02 university, nora. dib@univ-constantine2. dz

(SME) qui est une filiale du (groupe industriel des ciments d'Algérie- GICA -). L'étude conclue que la société est obligée à procéder à des réajustements en réintégrations et déductions extracomptable, pour être en conformité avec les règles fiscales au cours du cycle financier. ces règles sont listées dans uneprocédure interne, élaborée par la société mère du groupe « GICA »,pour application au niveau des filiales et la société mère et ce, conformément aux dispositions légales et réglementaires en vigueur en matière fiscale, afin de préparerla liasse fiscale,. dont le plus important est le tableau n° 9, ce dernier permet de déterminer le résultat fiscal, cette liasse est annexée à la déclaration annuelle G4 ,elles seront transmises à l'administration fiscale .

Mots clés:résultat comptable, résultat fiscal, assiette fiscale, impôt sur les sociétés

مقدمة:

أدت العولمة وزيادة نشاط الشركات متعددة الجنسيات والتطور السريع لبيئة الأعمال الدولية إلى تكثيف جهود الدول من أجل توحيد الإجراءات المحاسبية لتحقيق الانسجام الدولي، وتجاوبا مع التوسع والتطور والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم تبنت الجزائر نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية لعدة أسباب من أهمها افتقار المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 للإطار المفاهيمي وكذا استجابة المخطط المحاسبي الوطني للمستلزمات الجبائية، بوصفه مؤسس لتحديد الضريبة على أرباح الشركات.

لكن تطبيق النظام المحاسبي المالي زاد من حدة الاختلافات بين القواعد المحاسبية المبنية على المقاربات الاقتصادية المالية (مصمم على أساس اقتصاد المال) وبين القواعد الضريبية مثل عقود الإيجار، خسائر القيمة عن التثبيتات، تدني قيمة المخزونات، إدخال فوائد القروض في قيمة التثبيتات... حيث أن القواعد الضريبية تبنتها الدولة بنفسها لتخدم بها أغراض سياسية، اقتصادية، اجتماعية تختلف عن غيرها من الدول وهذا يستدعي تغييرات على مستوى قوانين المالية والنصوص التطبيقية والقوانين المرتبطة بالاقتصاد من أجل خلق الانسجام بين النظام المحاسبي والجبائي، وكذلك تبسيط عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية من أجل تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات إذ تنص المادة 141 مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (نرمز لها في النص ب ق ض م و ر م) على "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي (نرمز له في النص ب ن م م) مع مراعاة إملاءات القانون الجبائي فيما يخص طريقة حساب وعاء الضريبة على أرباح الشركات، من هذا المنطلق تعد النتيجة المحاسبية أساس الانطلاق لحساب الاختلافات الناجمة بين المحاسبة والجبائية خارج المحاسبة.

مشكلة الدراسة:

يعتبر فرض الضرائب عمل من أعمال السيادة الوطنية وحق أصيل للدولة لتمويل برامجها التي تصممها لتحقيق أهدافها فهي لا تقتصر على هدف تمويل خزينة الدولة بل تتعدى لتصبح أداة ضبط اقتصادية، سياسية واجتماعية.

وقد نجم عن تطبيق النظام المحاسبي المالي عدة اختلافات عن التطبيق الجبائي تمثل في تسجيلات غير مسموح بها في قانون الضرائب، خصم مصاريف من الضريبة وبالمقابل هناك إيرادات معفاة جزئيا أو كليا. الاختلافات الزمنية وما ينجم عنها من ضرائب مؤجلة. في هذا السياق تلتزم الإدارة الضريبية بالتصرف بطريقة تؤدي إلى ربط المحاسبة بالجبائية قدر الإمكان من خلال التبسيط وإعادة المعالجة عندما تكون حتمية. ب الإضافة إلى ذلك في مجال الإبلاغ يجب على الكيان إرفاق المعلومات التي تسمح بالتوفيق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ضمن الحصيلة الجبائية مع التصريح السنوي للضريبة. وعليه نطرح السؤال التالي:

- كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في شركة الصيانة للشرق التابعة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر؟

ويندرج تحت هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تتطابق الإجراءات المتبعة في المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر مع الأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها في المسائل الضريبية؟ وهل تلتزم شركة الصيانة للشرق التابعة لهذا المجمع -مجال الدراسة- بهذه الإجراءات في عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية؟

فرضيات الدراسة:

- تتطابق الإجراءات المتبعة في المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر مع الأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها في المسائل الضريبية الشركة.

- تلتزم شركة الصيانة للشرق التابعة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر -مجال الدراسة- بإجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية المطبقة داخل المجمع (الشركة الأم والفرع).

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في محاولة معرفة آليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة نظريا وتطبيقيا وكذلك معرفة مدى مطابقتها الأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها في المسائل الضريبية في شركة الصيانة للشرق التابعة للمجمع الصناعي لاسمنت الجزائر.

المجال الزمني للدراسة:

سوف نقدم في هذا البحث إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة المالية في شركة الصيانة للشرق لسنة 2018 لكون حساباتها مغلقة والضريبة على أرباح الشركات محسوبة.

المنهج المستخدم:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، وكذلك منهج دراسة الحالة من خلال جمع البيانات والمعلومات في المؤسسة مجال الدراسة.

هيكل الدراسة: تنقسم الدراسة إلى قسمين نظري وتطبيقي حيث يشمل النظري تعريف الضريبة على أرباح الشركات، خصائصها، مجال تطبيقها، معدلاتها، التصريح بالوجود، آلية دفع الضريبة على الأرباح، التصريح بالضريبة على الأرباح، واجبات الخاضعين للضريبة، وأخيرا إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية. أما القسم التطبيقي فهو التعرف على إجراءات الانتقال المطبقة للانتقال من نتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في شركة الصيانة للشرق التابعة للمجمع الصناعي لاسمنت الجزائر ومدى مطابقتها للقوانين الجبائية.

الدراسات ذات الصلة:

دراسة خيمة امال، نايت موهوب سارة (2012-2013) بعنوان " le passage du résultat comptable au résultat fiscal: cas d'une entreprise suivi par la direction des impôts de la wilaya de Bejaia " حيث بينت الطالبتين أن النظام المحاسبي المالي المستلهم من المعايير الدولية IAS/IFRS يحدد قاعد وأساليب تقييم جديدة تؤثر على الربح المحاسبي. مما ينجم عنه تحديث منتظم للقوانين الضريبية لتقليص فجوة الاختلاف بين النظامين. وعليه لابد من القيام دوما بالتصحيحات اللازمة على الربح المحاسبي لتحديد الوعاء الضريبي.

مقال لرابح بن زارع (2014): بعنوان شروط تطبيق النظام الخاص بمجمع الشركات:

انطلاقا من نص المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كرس المشرع الجزائري نظاما ضريبيا خاصا بمجمع الشركات، وهو ما يطلق على تسميته بنظام الدمج الجبائي الذي يتوقف تطبيقه جملة من الشروط يمكن إجمالها في

فئتين أولاهما تتعلق بالشروط العامة وهي مرتبطة بشكل الشركة وطبيعة نشاطها، وثانيهما تتعلق بالشروط الخاصة، فيما يخص الشركة الأم ومنها ما هو مرتبط بالشركات التابعة.

تتفق دراستنا مع الدراسة الأولى في معرفة إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة المالية. في حين تختلف معها في فترتها حيث قام المشرع الجزائري بعدة إصلاحات جبائية عبر قوانين المالية من 2013 إلى الآن، والتي نجم عنها فروقات جديدة بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي فيما يخص تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات. في حين تفيدنا الدراسة الثانية في معرفة شروط تطبيق التوحيد الجبائي على مستوى الشركة الأم، على اعتبار المؤسسة مجال الدراسة فرع تابع للمجمع الصناعي للإسمنت أين يتم توحيد الحسابات وحساب الوعاء الضريبي الإجمالي للمجمع ومن ثم حساب ضريبة كل فرع على حدى وإرسالها إليهم.

I- الإطار النظري:

تعد المحاسبة تقنية من التقنيات الكمية مثل الإحصاء وبحوث العمليات. وهي تمتاز عنها بأنها أكثر تطبيقا في الميدان، وتطبيقاتها أدت إلى تطورها وتطور نظرياتها عبر العصور وبين الأمم والمجتمعات. وهي إذا كانت إلى اليوم تلبى الحاجات السياسية والاقتصادية والاجتماعية على مستوى الدولة، من خلال حساب النتيجة المحاسبية ومن ثمة النتيجة الجبائية وبالتالي الضريبة على الأرباح التي تعد المورد الأساسي الممول لخزينة الدولة وحساب الدخل ومؤشرات أخرى مثل الناتج الوطني والهامش الإجمالي والقيمة المضافة على المستويين الجزئي (المؤسسة) والكلبي (الوطن) (بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، 2010، صفحة 10). وستتطرق فيما يلي إلى الإطار المفاهيمي للضريبة على أرباح الشركات من خلال تعريفها، خصائصها، مجال تطبيقها، معدلاتها، التصريح بالوجود، آلية دفع الضريبة على الأرباح، التصريح بالضريبة على الأرباح، واجبات الخاضعين للضريبة، وأخيرا إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

1- تعريف الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها:

حسب المادة 135 من ق ض م ور م: تؤسس ضريبة إجمالية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من ق ض م ور م وتسمى الضريبة على أرباح الشركات. " تتميز بعدة خصائص فهي ضريبة وحيدة تفرض على الأشخاص المعنويين. عامة تشمل كل الأرباح المحققة بالجزائر سواء أكانت الأرباح خاصة بالشركات الوطنية أم الشركات الأجنبية الموجودة بالجزائر وذلك حسب مبدأ إقليمية الضريبة، دون التمييز لطبيعتها، وسنوية تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة، وهي ضريبة نسبية تخضع لمعدل

ثابت وليس لجدول تصاعدياً. وهي تصريحية، حيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي بجميع أرباحه لدى إدارة الضرائب التي تقع في دائرة اختصاصها للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية. " (برحماني، 2018، صفحة 93)

2-معدلات الضريبة على أرباح شركات: يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات حسب المادة 150 من ق ض م ور م كما يلي: 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع. 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار. 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

3-المعدلات الخاصة:

تستخدم طريقة الاقتطاع من المصدر لتحصيل الضريبة على أرباح الشركات، وتمثل هذه المعدلات والأنشطة الخاضعة لها فيما يلي:

الجدول - 1-:معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات والأنشطة الخاضعة لها.

معدل الخضوع	الأنشطة الخاضعة
10	- مداخيل الديون والودائع والكفالات. - المبالغ المقبوضة من شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري، غير انه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.
20	- الإيرادات المحصلة في إطار عقد تسيير، يكتسي هذا التسديد طابعا تحريريا
24	- المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات. - المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر - الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة أو صيغة منح امتياز ذلك.
40	- المداخيل، الناتجة من سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها.

المصدر: (لطفي، 2017، صفحة 145).

4-التصريح بالوجود

تنص المادة 183 من ق ض م ور م على أنه يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي الجزائرية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحاً مطبقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة. يجب ان يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونيا لشهادة الازدياد، معدة قانونيا ومستخرجة من مصالح الحلة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني، خاصة على الأسماء والألقاب والعنوان التجاري

والعنوان بالجزائر او خارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد، أو عقود الدراسات او الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر.

5-آلية دفع الضريبة على أرباح الشركات يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات بطريقتين، وهما:

5-1- نظام الدفع التلقائي (التسبيقات المؤقتة): تعتبر هذه الطريقة من أهم الطرق لتسديد الضريبة، حيث يتم

حساب الضريبة حسب هذا النظام من المكلف نفسه، وتسديد تلقائيا لحزينة الضرائب دون إنذار مسبق من إدارة الضرائب.

5-2- نظام الاقتطاع من المصدر: يشمل هذا النظام بعض المداخل المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات، مثلما

تم التعرض له سابقا في المعدلات التابعة للضريبة على أرباح الشركات. يتكون نظام الدفع التلقائي من ثلاثة تسبيقات

مؤقتة، تسدد خلال السنة المالية نفسها وبصفة تلقائية دون أمر من مصالح الضرائب ويتم التصريح بالأقساط من

خلال نموذج **G 50 حسب الرزنامة التالية**، ورصيد تسوية يسدد بعد قفل السنة المؤقتة (أي قبل 30 أبريل من السنة

المالية)

الجدول -2-: تواريخ تسديد التسبيقات للضريبة على أرباح الشركات (نرمز لها ب IBS)

التسبيقات	تاريخ التسديد	المبلغ المستحق الدفع
التسبيق الأول	من 20 فبراير إلى 20 مارس	$30\% \times (IBS \text{ السنة ن-2})$
التسبيق الثاني	من 20 مارس إلى 20 جوان	$(IBS \text{ السنة ن-1}) \times (30\%) - (2) - \text{التسبيق 1}$
التسبيق الثالث	من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر	$30\% \times (IBS \text{ السنة ن-1})$
رصيد التسوية	من 20 أبريل من السنة التالية كآخر أجل	الفرق بين IBS السنة ن ومجموع التسبيقات

المصدر: (لطفي، 2017، صفحة 147)

من خلال ما سبق يمكن ملاحظة ثلاث حالات وهي:

- الحالة الأولى: مجموع التسبيقات المؤقتة تساوي مبلغ الضريبة، وهي حالة نادرة، في هذه الحالة لا يوجد رصيد التسوية.
- الحالة الثانية: مجموع التسبيقات المؤقتة أصغر من مبلغ الضريبة المستحقة، في هذه الحالة رصيد التسوية موجب، أي يتوجب على المكلف تسديد الفرق بين قيمة الضريبة وما تم تسديده في التسبيقات (ضرائب مؤجلة على الخصوم)
- الحالة الثالثة: مجموع التسبيقات أكبر من مبلغ الضريبة، وعليه فان التسوية يكون سالبا، وبذلك يسترجع بذلك الرصيد من تسبيق السنة الرابعة أو رصيد التسوية للسنة المقبلة أما في حالة الشركات حديثة النشأة، فيتم حساب التسبيقات على أساس 30% من ضريبة محسوبة من ربح جبائي مقيم 5% من رأس المال الاجتماعي المطلوب.

6-التصريح السنوي بالضريبة على أرباح الشركات

يتعين على المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات للتصريح المتمثل في السلسلة (G04) لمفتشية الضرائب التي يتبع له مكان وجود مقرها الرئيس، ويكون التصريح بمبلغ الربح الخضع للضريبة المتعلق بالسنة المالية السابق، وذلك قبل 30 أبريل من السنة التي تلي سنة تحقيق الربح الخاضع.

7- واجبات الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات:

يتعين على المكلفين بالضريبة على الأرباح مسك محاسبة منتظمة، واكتتاب وإرسال التصريح (الميزانية الجبائية)، مع تقديم الوثائق الضرورية لإثبات النتائج، والدفع التلقائي للضريبة (حسب تواريخ استحقاقها) وتؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنويين في مقر شركاتهم، أو إقامتهم وإذا تعذر ذلك يلتزم الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي، بدفع الضريبة والغرامات المرتبطة بها.

8- إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية:

تعد النتيجة المحاسبية الإجمالية قبل الضريبة على الأرباح وقبل الضرائب المؤجلة في المؤسسة أساس الانطلاق لحساب الاختلافات الناجمة بين المحاسبة والجبائية خارج المحاسبة كما يلي: النتيجة المحاسبية = الإيرادات - التكاليف، أما النتيجة الجبائية = إيرادات خاضعة للضريبة - تكاليف قابلة للخصم، أي أن النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية الإجمالية + الاستردادات - التخفيضات.

- الاستردادات هي التكاليف المقيدة في السجلات المحاسبية للشركة ولكنها غير مقبولة جبائيا بصفة نهائية أو مؤقتة. وهي التكاليف التي لا تتوفر فيها الشروط التالية:

«- استغلالها في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو لمصلحتها، وأن تتعلق بعبئ فعلي وأن تكون مدعمة بمبررات كافية، وأن تكون مدرجة ضمن أعباء السنة التي صرفت خلالها. " (دليل المكلف بالضريبة، 2019، ص9) أما التخفيضات فهي الإعفاءات الممنوحة كليا أو جبائيا من الإدارة الجبائية. فإذا كانت النتيجة الجبائية (الضريبة) موجبة فهي الربح الجبائي (الضريبي) الذي يشكل قاعدة حساب الضريبة على أرباح الشركات أما إذا كانت النتيجة سالبة فهي خسارة أي عجز جبائي، وفي هذه الحالة لا تخضع الشركة للضريبة ويعتبر العجز عبء يخصم من أرباح جبائية أخرى.

تجبر الإدارة الجبائية المؤسسة بعد إعداد الكشوف المالية واحتساب النتيجة الجبائية وفق المعادلة السالفة الذكر على تقديم التصريح السنوي G4 مرفق بالحصيلة الجبائية هذه الأخيرة عبارة عن وثيقة أنجزتها الإدارة الجبائية لمراقبة كيفية احتساب الضريبة على أرباح الشركات وهي مكونة من: الأصول، الخصوم، و12 جدولا موسومة ومرقمة بالترتيب كما يلي (أنظر: (المالية، 2019)

جدول رقم 1 حركة المخزونات، جدول رقم 2 تقلبات الإنتاج المخزن، جدول رقم 3 مصاريف العاملين، الضرائب والمدفوعات المماثلة، خدمات أخرى. جدول رقم 4 المصاريف والإيرادات التشغيلية الأخرى، جدول رقم 5 الاهتلاكات وخسائر القيمة، جدول رقم 6 التثبيتات المقتناة أو التي أنتجتها المؤسسة لذاتها خلال الدورة، جدول رقم 7 التثبيتات المتنازل عليها (فوائض أو نواقص القيمة)، جدول رقم 8 المؤونات وخسائر القيمة، جدول رقم 9 تحديد النتيجة الجبائية، جدول رقم 10 توزيع الأرباح والاحتياطات (ن-1)، جدول رقم 11 المساهمات (الفروع والكيانات المرتبطة)، جدول رقم 12 العمولات والسمسرة، الإتاوات، الرسوم، المقاول من الباطن، المكافآت المختلفة وتكاليف المقر الرئيسي.

وأهم جدول يوضح مختلف التصحيحات للحصول على النتيجة الجبائية والتأكد من صحتها هو الجدول رقم 9 " تحديد النتيجة الجبائية" الذي يوضح أهم الاستردادات وأهم الإعفاءات ولكن الانطلاقة في هذا الجدول تكون من النتيجة الصافية أي بعد اقتطاع الضريبة على الأرباح والضرائب المؤجلة كما يلي (يمكن استخراج كل الحصيلة الجبائية مع التصريح السنوي من موقع: (المديرية العامة للضرائب).

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية الإجمالية + الاستردادات - التخفيضات.

النتيجة الإجمالية = النتيجة الصافية + الضريبة على أرباح الشركات ± الضرائب المؤجلة

بالتعويض في معادلة النتيجة الجبائية نجد:

النتيجة الجبائية = النتيجة الصافية + الضريبة على أرباح الشركات ± الضرائب المؤجلة + الاستردادات - التخفيضات.

- كل الاستردادات المؤقتة تسجل ضرائب مؤجلة أصول في نهاية الدورة وكذلك كل التخفيضات المؤقتة تسجل ضرائب

مؤجلة خصوم في نهاية الدورة (أنظر موقع الأستاذ رجاح توفيق - محافظ حسابات)

II الدراسة التطبيقية في شركة الصيانة للشرق - فرع تابع للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر:-

سوف نتطرق إلى إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في شركة الصيانة للشرق التابعة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر اعتمادا على ق ض م و ر م ثم الإجراءات الداخلية المعدة من قبل الشركة الأمل لمجمع والمكونة من 27 صفحة والتي تضم مختلف إجراءات الانتقال استنادا إلى القوانين والأنظمة المعمول بها في الجزائر والمطبقة داخل الشركة الأم والفروع التابعة بما فيها شركة الصيانة للشرق - مجال الدراسة - وقبل ذلك نعرف أولا بالشركة:

1- تعريف شركة الصيانة للشرق: هي عبارة عن شركة تابعة (فرع) للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر الذي يتألف من 23 شركة تابعة: 14 مصنعا للإسمنت، 3 شركات تجميع الحصى، شركة توزيع، 2 شركات صيانة (واحدة منهما هي شركة الصيانة للشرق SME - محل الدراسة-)، و مركز تدريب وتطوير، ومركز للأمن، ومركز مساعدة تقنية، (لمزيد أنظر www.gica.dz). تقع شركة الصيانة للشرق بمنطقة حامة بوزيان قسنطينة، رأس مالها الاجتماعي 25 000.000 دج،

مساحتها الإجمالية 55000 متر مربع، المساحة المغطاة 7700 متر مربع، مساحة ورشات الصناعة 6500 متر مربع، مساحة المباني الإدارية 1200 متر مربع، طاقتها الإنتاجية 3500 طن/ سنويا. متوسط عدد العمال 750 عامل، رقم الأعمال 1. 850 000 كيلو دينار. (وثائق محصل عليها من الشركة).

1-1- مفهوم تجمع الشركات جبائيا: تنص المادة 138 من ق ض م ور م على "يقصد بتجمع الشركات حسب المفهوم الجبائي كل كيان اقتصادي مشكل من شركتين أو عدة شركات ذات أسهم مستقلة قانونيا تضم الواحدة منها المسماة الشركة الأم والشركات الأخرى المسماة أعضاء تحت تبعيتها من خلال امتلاكها المباشر لنسبة 90% أو أكثر من رأسمال الشركة والتي لا يمكن أن يملك رأسمالها كلياً أو جزئياً من طرف هذه الشركات أو بنسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى باعتبارها الشركة الأم." مثل شركة الصيانة للشرق تابعة جبائياً للشركة الأم للمجمع الصناعي لاسمنت الجزائر وهي معنية ضمن هذا الإطار بالجباية المجمعة.

2- مختلف مراحل الشركة:

* أوت 1990: إنشاء الوحدة الرئيسية للصيانة (UCM). 1991-1993: بناء وانطلاق أنشطة (UCM). 1993-1997: انطلاق مختلف الأنشطة الصناعية. * 1998-2009: شركة تابعة، النضج إدخال تقنيات جديدة وعمليات الصيانة وإطلاق المشاريع الكبرى. (في 2004 تحصلت الشركة على شهادة مطابقة الجودة إيزو 9001 إصدار 2000). 2009-2010: التوسع في ورشات العمل وشراء تجهيزات جديدة. * 2010 شهادة مطابقة الجودة إيزو 9001 إصدار 2008. 2018- شهادة مطابقة الجودة في نظام إدارة الجودة إيزو 9001 إصدار . 2015

3- إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في شركة الصيانة للشرق حسب إملاءات الشركة الأم للمجمع ومدى مطابقتها للقوانين الجبائية:

نقدم في الجدول رقم 1 أدناه تحديد النتيجة الجبائية حسب ماورد بالجدول رقم 9 لشركة الصيانة للشرق حسب "الحصيلة الجبائية" "Liasse fiscale" لسنة 2018 (الصفحة أدناه):

النتيجة الإجمالية ربح قبل الضريبة لشركة الصيانة للشرق حسب جدول النتائج = 92 535 196 دج.

الضريبة على الأرباح المحسوبة بالمجمع بعد توحيد الحسابات = 6 172 350 دج.

مجموع الضرائب المؤجلة في الشركة رصيدها دائن بمبلغ 11 010 996 دج

ومنه الربح المحاسبي الصافي = 92 535 196 - 6 172 350 - 11 010 996 = 75 351 850 دج

أما النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية الإجمالية (النتيجة الصافية + الاستردادات - التخفيضات).

75 350 850 + 102 982 103 - 112 480 812 = 65 853 141 دج

الجدول -3-: تحديد النتيجة الجبائية حسب ماورد بالجدول رقم 9 لشركة الصيانة للشرق لسنة 2018

75 351 850.00	ربح	1- النتيجة الصافية للسنة المالية وحساب النتائج
	خسارة	
		11-الإستردادات
		- أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال
1 779 085.00		- حصص الهدايا الإشهارية الغير القابلة للخصم
-		- حصص الإشهار المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم
397 030.00		- مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم
		- الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم
1 094 565.00		- الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم
-		- مؤونات غير قابلة للخصم
1 590 000.00		- الإهتلاكات غير قابلة للخصم
		- مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم
		- الإهتلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المادة 27ق. م0ت 2010)
		- الإيجارات خارج النتيجة المالية (قرض المؤجر) (المادة 27 ق. م 2010)
6 172 350.00	الضرائب الواجب دفعها على النتائج	-الضريبة على أرباح الشركات
11 010 996.00	الضرائب المؤجلة (تغيرات)	
		- خسائر القيمة غير قابلة للخصم
675 000.00		- الغرامات والعقوبات غير قابلة للخصم
80 263 077.00		- استردادات أخرى(*)
102 982 103.00		مجموع الاستردادات
		111 الخصومات
7 744 985.00		- فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها (المادة 173 منق. ض. م. و. ر. م)
		- حواصل وفوائض القيمة المتأتية من التنازل على الأسهم والأوراق المماثلة وكذلك تلك المتأتية من الأسهم وحصص هيئات OPCVM التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة في البورصة
		- المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة (المادة 147 مكرر من ق م و)
		- الإهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري القرض المؤجر (المادة 27 ق. م. ت. 2010)
		- الإيجارات خارج النتيجة المالية (ملك المستأجر) (المادة 27 ق. م. ت. 2010)
		- تكملة الإهتلاكات
104 735 827.00		- خصومات أخرى(*)
112 480 812.00		مجموع الخصوم
		TV العجز السابق القابل للخصم (المادة 147 من ق. ص. م. و. ر. م)
		- عجز سنة 20
-		مجموع العجز قابل للخصم
65 853 141.00	ربح	النتيجة الجبائية
	خسارة	

(*) للتوضيح في جدول يلحق في هذا التصحيح

المصدر: الحصيلة الجبائية للشركة مجال الدراسة

(يمكن الاطلاع على الجدول كاملا من موقع المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz)

ونستعرض فيما أهم الاستردادات والخصومات المبينة في الإجراءات التي أعدتها الشركة الأم للمجمع الصناعي لاسمنت الجزائر الخاصة والتي يستوجب تطبيقها في الشركة مجال الدراسة مع ذكر مبالغها إن كانت معنية ومدى مطابقتها للقوانين.

3-1- الاستردادات (Réintégrations):

لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي التكاليف التالية:

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال. (تتطابق مع نص المادة 169 من ق ض م و ر م).

- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري وتحمل شعار المؤسسة (موجودة في إجراءات المجمع وليس في القانون) ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج. أما بقية أنواع الهدايا غير مسترجعة بالكامل وهي تظهر في المؤسسة مجال الدراسة خلال سنة 2018 كما يلي:

جدول -4-: حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم

ترتيب الهدايا	نوعية الهدية الإشهارية	عدد الوحدات	سعر الوحدة	مبلغ الوحدة القابل للخصم	المبلغ القابل للخصم
1	أقلام طباعة حريرية	2500	33.02	33.02	82550
2	مجموعة أقلام golden	50	952	500	25000
3	مجموعة أقلام سوداء	10	357	357	3570
5					
6	طباعة حريرية على الحفائب	2000	59.5	5.59	119000
7					
8	حقائب جلد حقيقي	17	17790.5	500	8500
10	قرص فلاش جيفا	200	1606.5	500	100000
					338620
					2117705
					1779085

المصدر: (ملاحق الحصيلة الجبائية للمؤسسة ، 2018)

-المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب من أجل تحديد الربح الجبائي يمكن خصم مبالغها شريطة إثباتها في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار 30000000 دج. وتستفيد كذلك من هذا الخصم، النشاطات ذات الطابع

الثقافي التي تهدف إلى: ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتحديد لها أو رد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها. ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها. توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي. إحياء المناسبات التقليدية المحلية. المهرجانات الثقافية للمؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنيتين. تتطابق مع نص المادة 169-2 من ق ض م و ر م والشركة مجال الدراسة غير معنية بها خلال سنة 2018.

- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندق والعروض باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونياً والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة. تتطابق مع نص المادة 196-1 من ق ض م و ر م، والشركة مجال الدراسة معنية بها ويقدر مبلغها ب397030 دج.

- الهبات والتبرعات: ما عدللك الممنوحة نقداً أو عيناً لصالح المؤسسة والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغ سنوياً قدره واحد مليون دينار (1000000). تتطابق مع نص المادة 196-1 من ق ض م و ر م والشركة مجال الدراسة غير معنية بها خلال سنة 2018.

- الضرائب والرسوم: يمكن دمج الضرائب والرسوم التي تحملتها المؤسسة في المصاريف القابلة للخصم عند حساب الربح الجبائي أو العكس حسب الحالة. في حالة ما إذا كانت قابلة للخصم فهي تخصم من المصاريف التي تحملتها الدورة التي صرفت فيها. مختلف المصاريف القابلة للخصم أو غير القابلة للخصم هي:

أ-الضرائب والرسوم القابلة للخصم من الربح الجبائي: تتطابق مع نص المادة 221 من ق ض م و ر م، والشركة مجال الدراسة غير معنية بها خلال سنة 2018، وتشمل:

- حقوق التسجيل، الحقوق الجمركة. يتمثل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني فيما يلي: بخصوص عمليات البيع: التسليم القانوني أو المادي للبضاعة المبيعة. بخصوص الأشغال العقارية وتأدية الخدمات قبض المبلغ الكلي أو الجزئي مثل المؤسسة مجال الدراسة لأنها خدمية.

- الرسم العقاري ورسم التطهير الوارد للمباني المبنية وغير مبنية والتي تدخل في النشاط الاستغلالي للمؤسسة وتظهر في الأصول تخصم من الربح الجبائي حتى لو لم يتم دفعها.

- الضرائب المنجمية: بالنسبة لحقوق استعمال المحاجر: تعتبر مصروف خلال الدورة ن في حالة وجود عقد أو وثيقة تبريرية مسجلة كديون يمكن خصمها من الربح الجبائي حتى لو لم تم دفعها خلال الدورة ن+1. حقوق إنشاء تصاريح التعدين قابلة للخصم.

ب-الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم:

- الضريبة على الأرباح، الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمؤسسات الخاضعة لها، الرسم العقاري على المباني غير الموجهة للاستغلال، الضرائب على الرواتب والأجور، حقوق الطابع التي يتحملها الزبون.

- الرسم على السيارات الخاصة، الشركة مجال الدراسة معنية بها (المادة 60 من قانون المالية 2018). ويظهرها الجدول التالي:

جدول -5- : رسم السيارات لشركة الصيانة للشرق لسنة 2018

الرقم	رقم الحساب	تعيين السيارة	ترقيمها	الفئة	تاريخ الحيازة	تكلفة الحيازة	مبلغ الرسم
1	218100	KADDY 1.6 TDI 102	742-118-2500	VL	2018/3/7	3 650 000	350 000
2	218100	//	743-118-2500	VL	2018/3/7	3 650 000	350 000
3	218100	//	744-118-2500	VL	2018/7/3	3 650 000	350 000
المجموع							1 050 000

المصدر: ملاحق الحصيلة الجبائية للمؤسسة لسنة 2018.

مبلغ رسم السيارات في الشركة 1 050 000 دج.

- رسوم التكوين والتمهين تتطابق مع نصوص المواد 55-56 من قانون المالية لسنة 1998 حيث يتعين على الهيئات المستخدمة باستثناء المؤسسات والإدارات العمومية، أن تخصص نسبة تساوي 1% على الأقل من كتلة الأجور السنوية لفائدة نشاطات التكوين المهني المتواصل لمستخدميها. وإذا تعذر ذلك، يجب على الهيئات المستخدمة أن تدفع رسماً على التكوين المهني المتواصل يتكون من الفارق بين المعدل القانوني البالغ 1% والمعدل الحقيقي المخصص لنشاطات التكوين المهني والذي تصب عائداته في حساب تخصيص خاص. لا يخصم من وعاء الضريبة على الدخل أو الأرباح، الرسم على التكوين المهني المتواصل ولا يخضع لقواعد الإعفاء المنصوص عليها في التشريع الساري المفعول. تحدد شروط وكيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

مبلغ الرسم المهني للشركة مجال الدراسة = 44 565 دج

- المؤونات الشركة مجال الدراسة غير معنية بها خلال سنة 2018 ولكن تتضمن الإجراءات المتبعة في المجموع ما يلي:

- تحول المؤونات التي وظفت في مجال غير مطابق لمجال تخصصها أو التي تصبح بغير غرض خلال السنة المالية الموالية للسنة التي تشكلت فيها، إلى نتائج السنة المعنية. وإذا لم تقم المؤسسة نفسها بتحويل هذه الحصص، تقوم الإدارة بالتصحيحات الضرورية. تبين المادة 125 من م م م شروط تكوين المؤونة أما الشروط الجبائية فهي:

الشروط الشكلية: التسجيل المحاسبي للمؤونة، هذا التسجيل يجب أن يكون قبل انتهاء آجال تقديم التصريح الجبائي للنتائج 30 أبريل. الأرصدة المشككة لغرض مواجهة تكاليف او خسائر القيم في حساب المخزونات أو المؤونات الأخرى والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية يجب أن تكون مقيدة في حسابات السنة المالية وثباتها في كشف الأرصدة للمؤونات في جدول تحديد النتيجة رقم 9. تتطابق مع نص المادة 141-5 من قانون ض موم.

شروط المحتوى: يجب أن تكون تقديرية ومحتملة الوقوع، لأنها لو كانت حقيقية يجب أن تدرج ضمن حساب المصاريف الخاص بها. لا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلاً للمؤونات أعباء. لا يمكن تكوين مؤونة لمواجهة مصروف مستقبلي. مثل: تكوين مؤونة للأجور التي ستمنحها لعمالها العام المقبل. يجب أن يكون المبلغ المدرج في الحسابات على شكل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية مقدرة بشكل دقيق بناء على النفقات الواجب تحملها لكي يكون كافياً.

كذلك لا تكون مؤونات قابلة للخصم المؤونات المشككة لتسديد ضرائب آجلة. كذلك المؤونة لتسديد الرسم على النشاط المهني أو الرسم العقاري حتى لو كانت تمثل مصاريف واجبة التسديد خلال الدورة ولكن تسدد الدورة المقبلة (مصاريف عادية). لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أياً كانت طبيعتها والواقعة على كاهل مخالف الأحكام القانونية من الأرباح الخاضعة للضريبة. في نهاية الدورة كل المؤونات المشككة سابقاً والتي أصبحت جزئياً أو كلياً غير مبررة يعاد دمجها في الحساب 78 إسترجاعات عن المؤونات وخسائر القيمة. يستثنى من الأحكام السابقة حسب نص المادتين 140 و 141 من القانون 14-05 المؤرخة 24-02-2014 المؤونات المرخص خصمها.

-الإهتلاكات تتطابق مع نصوص المواد 141 و 174 من ق ض م ورم: الشركة معنية بها خلال سنة 2018.

أ- يمكن اعتبار العناصر ذات القيمة المنخفضة التي يتجاوز مبلغ 30000 دج كأعباء قابلة للخصم لسنة المالية المتصلة بها. الأصول المكتسبة مجاناً تقيم بالقيمة الحقيقية يجب التذكر أنه جبائياً حسب نص المادة 174 تنص على:

يطبق عامة وبقوة القانون الإهتلاك المالي الخطي على كل المؤسسات التي تستخدمها المؤسسة عند القيام بنشاطها غير أنه يمكن استخدام طريقة الإهتلاك المالي المتزايد. تستعمل طريقة الإهتلاك المالي المتزايد في التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات وذلك من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة. كما يمكن للمؤسسة أن تستفيد من الإهتلاك المالي المتزايد(المتصاعد) عن طريق إرسال رسالة واختيار هذا النظام في تصريحها السنوي ويقضي اختيار الإهتلاك التصاعدي فيما يخص الاستثمارات الخاضعة له استعاد أي نوع من أنواع الإهتلاك المالي الآخر. يتم خصم الإهتلاكات من الربح الخاضع للضريبة والتي تمت فعلاً في حدود الإهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو استغلال المنصوص عليه عن طريق التنظيم وفي حالة العكس يتم القيام بالتعديلات المناسبة التي يجب أن تظهر في الجدول رقم 9 تحديد النتيجة الجبائية. يتم حساب قاعدة الإهتلاك المالي التي تمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة (TVA)، والتي تستعمل في النشاط الخاضع للرسم على القيمة المضافة، على أساس سعر

الشراء أو سعر التكلفة دون TVA، أما في حالة ما إذا كان نشاط المؤسسة غير خاضع ل TVA فيتم حساب الإهلاك المالي بإضافة TVA.

- يتم حساب أقساط الإهلاك المالي القابلة للخصم للسيارات السياحية بقيمة شراء موحدة لا تتجاوز 1 000 000 دج، والذي لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة وعليه فإن إهلاك السيارات السياحية الذي لا يجب تتجاوز 1 000 000 دج يجب أن يدمج في النتيجة الجبائية لتلك السنة. نقدم فيما يلي أقساط إهلاك السيارات السياحية المشتراة في 2018 في المؤسسة مجال الدراسة غير القابلة للخصم إلا في حدود 1.000.000 دج.

جدول رقم-6-: أقساط إهلاك السيارات السياحية لشركة الصيانة للشرق لسنة 2018

تعيين التثبيت	تاريخ الحيازة	تكلفة الحيازة	قسط الإهلاك الخاسي	قسط الإهلاك الجبائي	المبلغ غير القابل للخصم
KADDY 1.6 TDI 102	2018/3/7	3 650 000	730 000	200 000	530 000
KADDY 1.6 TDI 102	2018/3/7	3 650 000	730 000	200 000	530 000
KADDY 1.6 TDI 102	2018/3/7	3 650 000	730 000	200 000	530 000
المجموع					1 590 000

المصدر: ملاحق الحصيلة الجبائية للمؤسسة لسنة 2018.

- مصاريف البحث والتطوير تتطابق مع نص المادة 171 من ق ض م و ر م الشركة غير معنية بها سنة 2018.

تنص المادة 2 من القرار الوزاري المؤرخ في 10-9-2019 على " يقصد بنشاط بحث التطوير، كل نشاط يتضمن إنشاء أو تحسين منتج أو طريقة إنتاج أو مسار إنتاجي أو برنامج أو تجهيز من المقرر أن يخضع لعملية تحسين جوهري، ولا يكون نتيجة للاستعمال العادي للتقنيات الموجودة". يخضع مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف وذلك من أجل تحديد الضريبة. كما تخضع من الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10 % من مبلغ هذا الربح في حدود سقف مبلغ يساوي مائة مليون دينار (100000000 دج) النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث. ويجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة للبحث العلمي. تحدد أنشطة بحث التطوير في المؤسسة بموجب القرار الوزاري الصادر بالجريدة الرسمية رقم 54 مؤرخة 10-جويلية-2016.

- إهلاك التثبيتات في إطار عقود الإيجار التمويل، تتطابق مع نص المادة 53 من قانون المالية لسنة 2014 الشركة غير

معنية بها خلال سنة 2018. دون الإخلال بالنظام المحاسبي المالي يعد المؤجر جبائياً ما مالكا للعين المؤجرة، في عمليات الاعتماد الإيجاري، التي تقوم بها البنوك والمؤسسات المالية وشركات القرض التجاري، ويتعين عليه تسجيله كأصل ثابت ويطبق عليه الإهلاك الجبائي على أساس الإهلاك المالي للقرض الإيجاري. وتسجل مبالغ الإيجار المقبوضة كنتاج. يعد المستأجر جبائياً ما مستأجراً للعين المؤجرة، وتسجل المبالغ التي يدفعها المستأجر لصالح المؤجر كتكلفة. يجب على المؤجر إعادة دمج خارج المحاسبة في الجدول 09 "تحديد النتيجة الجبائية"، الإهلاكات والفوائد المالية المسجلة خلال الدورة.

- تطبيقاً للقانون الجبائي، يجب دمج الضريبة على أرباح الشركات للنتيجة الجبائية في الخانة المخصص لها في الجدول رقم 09. كل الضرائب والرسوم على عاتق المؤسسة قابلة للخصم من النتيجة الجبائية ما عدا الضرائب المؤجلة، حيث يضاف الرصيد المدين مع الاستردادات بإشارة موجبة أما الرصيد الدائن فيضاف بإشارة سالبة. الشركة معنية بالضريبة على أرباح الشركات بمبلغ 66 172 350 دج، وكذا الضرائب المؤجلة بمبلغ 11 010 996 دج

- يؤخذ اعتبار خسارة القيمة في تغيير جدول الإهلاك ولكن جبائياً لا يتم الاعتراف بها ويجب إعادة دمجها من أجل حساب الربح المحاسبي. الشركة غير معنية بها خلال سنة 2018.

- الغرامات المالية والعقوبات التعاقدية تشير المادة 141-6- من الض م و ر م أنه لا يقبل خصم المعاملات التجارية والمصادر والغرامات والعقوبات أي كانت طبيعتها، والواقعة على كاهل مخالف الأحكام القانونية، من الأرباح الخاضعة للضريبة، وكذلك الغرامات والرسوم الإضافية التي يقرها التشريع الجبائي مثل: الضرائب التلقائية، نقص في التصريح، عدم الدفع، التأخر في الدفع، الغرامات، العقوبات الجمركية، غرامات قوانين المرور. . . .

أما العقوبات التعاقدية المستحقة بناء على العلاقات التجارية، تصبح قابلة للخصم طالما لم تحرق الالتزامات القانونية مثل التأخير في التسليم وغرامات التأخير في حالة الإستيراد. مختلف الغرامات والعقوبات التي تحملتها شركة الصيانة للشرق يقدر مبلغها الإجمالي بـ 675 000 دج.

- استردادات أخرى غير قابلة للخصم وكذا خصومات يجب إعادة دمجها جبائياً تقدر بالمؤسسة مجال الدراسة بـ 80.

263. 076. 78 دج وهي تضم حسب إجراءات الجمع ما يلي: (تتطابق مع ق ض م و ر م)

- مكافآت وأتعاب مسجلة وغير مسددة في نهاية الدورة. (المادة 141 من ق ض م و ر م مع مراعاة أحكام المادة

(169

- العطل السنوية المقدرة خلال الدورة للسداسي الثاني والتي سيتم تسديدها في الدورات اللاحقة. (أنظر المرجع حول المؤونات ص5، تأليف المديرية العامة للضرائب والمنشور في موقع مديرية الشركات الكبرى).

- الإيرادات الناتجة عن تغيير الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء الأساسية المنسوبة عند تطبيق ن م م في ضبط رصيد أول المدة للأرباح غير موزعة.

- الجزء المتغير الممنوح للإطارات المسيرة، والتي ستسدد خلال الدورة المقبلة.
- خسائر الصرف الكامنة أي عند تحيين الحقوق والالتزامات في نهاية الدورة بالعملة الصعبة.
- المكافآت والحوافز التي يتم منحها للعاملين في الدورة الموالية مثل: مشاركة العمال في الربح.
- مخصصات مؤونات منح التقاعد.
- الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة 300000 دج مع احتساب كل الرسوم.
- لا تقبل للخصم من الأرباح الخاضعة للضرائب، الإيجارات ونفقات الصيانة وتصليح السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط. (المادة الثامنة من قانون المالية لسنة 2018).
- إذا امتد الإعذار الضريبي للرسم العقاري ورسوم التطهير وتداخل مع الدورة ن+1، يجب أن تدمج ويجب أن يتم خصمها عند التسديد.

3-2- الخصومات: Déductions نقدم فيما يلي مختلف الإيرادات القابلة للخصم في النتيجة الجبائية كما يلي:

- تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأملاك المؤسسة، أو جزء من أصولها الثابتة للضريبة، وقد تكون في حالتين، إما فائض قصيرة او طويلة الأجل. تنتج فوائض قصيرة الأجل، من التنازل عن عناصر مكتسبة ومحدثة منذ 3 سنوات أو اقل، أما فوائض طويلة الاجل، فهي تلك التي تنتج عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من (3) سنوات. إذا تعلق الامر بفوائض قيم قصيرة الاجل، يعتبر 70 % من فائض القيمة ربحا خاضعا للضريبة. إذا تعلق الامر بفوائض قيم طويلة الاجل، يعتبر 35 % من فائض القيمة ربحا خاضعا للضريبة. بلغت بالمؤسسة مجال الدراسة 7 744 985 دج.
- يُعد أيضا ماثلا للتثبيات، شراء الأسهم أو الحصص التي يقصد من ورائها ضمان تملك المستغل ملكية كاملة، حصة 10% على الأقل من رأس مال الشركة. كما تعد جزء من الأصول المثبتة، القيم التي تشكل السندات المالية للدخول في ذمة المؤسسة، منذ سنتين (2) على الأقل منذ تاريخ التنازل. الشركة غير معنية سنة 2018.

حالات خاصة: الشركة غير معنية بها سنة 2018

- أ- لا تدخل فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع ليزباك ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.
- ب -لا تدخل فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.
- ج -لا تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة فوائض القيمة المذكورة أعلاه والمحقة بين شركات من نفس التجمع كما هو محدد في المادة 138 مكرر.

د - خلافا للمادة 140-1، لا تدخل فوائض القيم الناتجة عن التنازل أثناء استغلال عناصر المثبتة ضمن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحققت فيها، إن التزم المكلف بالضريبة بأن يعيد استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تقييدات في مؤسسته قبل انقضاء (3) سنوات، ابتداء من اختتام هذه السنة المالية، مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها، يجب ان يرفق هذا الالتزام بإعادة الاستثمار بالتصريح بنتائج السنة المالية التي تحقق فيها فوائض القيم. وفي حالة العكس، تنقل فائض القيم إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها الاجل المذكور أعلاه.

- تمديد الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات لمدة 5 سنوات أخرى (الأول من 2009 حتى 2014 الثانية من 2014 إلى 2019) الثالثة من 2019 خمس سنوات أخرى ابتداء من 1 جانفي 2019. الشركة غير معنية.

- المداخل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، تتطابق مع نص المادة 147 مكرر من قانون (ص م و م): لا تحسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات المداخل المتأتية من توزيع الأرباح للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة. كما لا تستفيد من تطبيق هذه الأحكام إلا المداخل المصرح بها بصفة منتظمة وبالتالي فعند إعداد التصريحات السنوية للنتائج هذه الفئة من المداخل تخفض خارج المحاسبة من الربح الخاضع للضريبة على الأرباح. يجب على الشركة الأم إعداد للمصحة الجبائية جدول تبين فيه قائمة الفروع الجزائرية ومبالغ الأرباح المدفوعة. الشركة غير معنية بها في سنة 2018.

- سبائياً المستأجر هو المؤجر للأصل والإيجارات المسددة لمانح الأصل تخصم من النتيجة الجبائية. الشركة مجال الدراسة غير معنية بها في سنة 2018.

- الإهلاكات المسجلة عند المستأجر يعاد دمجها في النتيجة الجبائية في حين تخفض هذه المبالغ عند المؤجر في نهاية السنة في النتيجة الجبائية. الشركة غير معنية بها في سنة 2018.

- في حالة وجود إهلاكات محاسبية أقل من الإهلاكات المسموح بها جبائياً وفقاً للمادة 174 من قانون ض م و م الفرق يخفض من النتيجة الجبائية ويجب ان يظهر في الجدول رقم 5 ضمن جدول "تحديد النتيجة الجبائية". الشركة غير معنية بها خلال سنة 2018. الشركة غير معنية بها في سنة 2018.

- تخصم كل العناصر المدجة ضمن الربح المحاسبي خلال الدورة ن-1(2017) والمشروطة بالتسديد الفعلي. والتي تم تسديدها خلال الدورة ن + 1 مثل: تسديد أتعاب محافظ الحسابات، تسديد المكافأة المتغيرة للإطارات المسيرة، الفوائد المحصلة على الالتزامات المالية المستحقة خلال 3 إلى 5 سنوات والتي في إطار المفروض الوطنية الصادرة من طرف الخزينة العمومية. كل العناصر المسجلة في هذه الفئة من الجدول 09 (تحديد النتيجة الجبائية) يجب أن تكون مفصلة في ملحق.

الشركة معنية بها في سنة 2018 وقد بلغت 104 735 827 دج

- في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما عدا هذا العجز يعتبر عبءاً يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية. وإذا كان هذا الربح غير كافي لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز هذا العجز لا بد أن يصدر من محاسبية قانونية ومنتظم، لا يمكن نقل العجز الجبائي لمؤسسة أخرى إلا في حالة دمج الشركات حسب الاتفاق أو إعادة تنظيم شركة تعاني من عسر مالي أيضا في حالة تغيير الأنظمة الأساسية أو في شخص الشركاء أو المديرين دون التأثير على التقرير، ويمكن الإفصاح عنه حتى لو لم تتم تغطيته كاملا في حالة تخفيض رأس المال. الشركة غير معنية بها في سنة 2018.

- نجد أحكام خاصة تتعلق باسترداد أو خصومات غير ظاهرة بالجدول رقم 9 "تحديد النتيجة الجبائية (تتطابق مع المواد 185، 186 من قانون ض م ورم) وهي:

أ- عملية إعادة تقييم الأصول اختيارية بالنسبة للمؤسسة، وهي تقتضي تعويض القيمة المحاسبية الصافية (بعد تسجيل خسارة القيمة والاهتلاكات) لفئة من فئات الأصول المقيمة بالقيمة الحقيقية (القيمة السوقية العادلة). وإذا اختارت المؤسسة إعادة تقييم أصل فهي مجبرة حسب ن م م على إعادة تقييم كل فئات الأصول التي تنتمي لفئة هذا الأصل. فارق إعادة التقييم يحسب بالفارق بين القيمة الحقيقية للأصل والقيمة المحاسبية الصافية، هذا الفرق الايجابي يسجل في خصوم الميزانية ضمن حساب 105 فارق إعادة التقييم وليس ضمن حسابات النواتج ويكون هذا الاخير غير قابل للتوزيع. هذا الفائض خاضع للضريبة يدرج ضمن النتيجة الجبائية خارج المحاسبة. الشركة غير معنية بها في سنة 2018.

ب- لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عند إعادة تقييم التثبيتات غير قابلة للاهلاك. وقد سمح المرسوم التنفيذي رقم 07-201 تاريخ 2007/07/04 بدوره للمؤسسات بإعادة تقييم أصولها غير قابلة للاهلاك مثل الاراضي. بحسب فائض أو ناقص القيمة للتنازل عن التثبيتات القابلة وغير القابلة للاهلاك، انطلاقا من القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم. الشركة غير معنية بها في سنة 2018.

- تدخل إعانات الاستغلال والتوازن ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها. تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها. يتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة لكل من السنوات المالية الموالية نسبيا لاستعمالها، ويتم ربط المبلغ المتبقي من الإعانات بالأرباح الخاضعة للضريبة ابتداء من السنة الخامسة على الأكثر. (تتطابق مع المادة 144 من ق ض م ورم) الشركة غير معنية بها في سنة 2018.

- تسجل الإعفاءات الضريبية في حساب النواتج وتدرج في نتيجة الدورة حتى لو لم تحصل بعد. الشركة غير معنية بها في سنة 2018

- تطبيقاً لأحكام ن م م، على الفروع ترحيل حسابات النواتج والتكاليف للسنوات السابقة في الحساب 111 مرحل من جديد عندما يكون زيادة عن الحد المسموح به لكل فرع من المجمع. نواتج السنوات السابقة المسجلة في حساب /111 مرحل من جديد يجب ان ترفع من النتيجة الخاضعة للضريبة. الجدول رقم 9 "تحديد النتيجة الجبائية" لم يحدد سطر مخصص للنواتج المسجلة بحساب /111. الشركة غير معنية بها في سنة 2018.

- الفروع الداخلة في مجال توحيد الحسابات للمجمع ترحل حسابات نواتج ومصاريف السنوات السابقة وأيضاً معالجات أخطاء السهو للحساب /111 مرحل من جديد. الجدول رقم 9 "تحديد النتيجة الجبائية" لم يحدد سطر للمصاريف المدرجة ضمن الحساب 111 مرحل من جديد. الشركة غير معنية بها في سنة 2018.

- إعداد G4 ملحق رقم 4 الشركة معنية بها.

- يترتب على عائدات الديون والودائع والكفالات لدى المؤسسات المالية، كما هي محددة في المادة 155، اقتطاع من المصدر بنسبة 10 بالمائة، ويمثل هذا الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتماداً ضريبياً يخضم من فرض الضريبة النهائي. على هذا النحو يجب على المجمع جيكا (الشركة الأم)، في إطار تجميع الحسابات، في نهاية السنة المالية، إبلاغ إدارة الضرائب ببيان يظهر لكل وديعة أو كفالة أو غير ذلك ولكل شركة تابعة ضمن نطاق توحيد الحسابات لسلسلة خاصة G5 ملحقاً بالميزانية المالية، مقدار الخصومات التي تمت والوثائق التي تثبت الاقتطاع عن طريق الاستثمار المالي من أجل طرح مبلغ الإعفاءات الضريبية من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات. الشركة غير معنية بها في سنة 2018.

نتائج الدراسة:

إن النظام المحاسبي المالي أمله عدة متغيرات منها ما يتعلق بالتحويلات المالية والاقتصادية التي عرفتها الجزائر مع مطلع التسعينات، وأخرى متعلقة بالحيث الدولي، لكن رغم استقلالية النظام المحاسبي المالي والجبائية إلا أن عناصر الاختلاف وعدم التوافق حالياً زادت حدتها رغم مرور أكثر من 10 سنوات من تطبيق ن م م منذ 2010 وفيما يلي نقدم أهم النتائج كما يلي:

1- للمجمعات كوحدة اقتصادية قواعد جبائية خاصة بها، تضمن عدم عرقلة عملها من جهة وتستفيد من إعفاءات جبائية. (يمكن الرجوع إلى دليل المكلف بالضريبة في بند أرباح محققة من طرف تجمعات الشركات، أو المادة 138 من ق ض م و ر م) وعلى مستوى الشركة مجال الدراسة يتم إعداد الاسترداد والخصومات للشركة مجال الدراسة مع القوائم المالية وإرسالها إلى الشركة الأم (المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر) أين يتم إعداد القوائم المالية الموحدة وحساب وعاء الضريبة على الأرباح ثم حصة كل وحدة من الوحدات الـ 23 التابعة بما فيها شركة الصيانة للشرق. وقد كان مبلغ نصيب المؤسسة مجال الدراسة من الضريبة على أرباح الشركات الخاص بالسنة المالية 2018: 6 350 172 دج.

2- وفقت الشركة الأم إلى حد كبير في جمع إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وهي تلتزم بها مع كل الشركات التابعة CA 6GI بما فيها شركة الصيانة للشرق- مجال الدراسة- بناء على القوانين ومختلف الأحكام الجبائية السارية المفعول في الجزائر رغم ذلك نقدم الملاحظات التالية:

- ضرورة حمل شعار المؤسسة في الهدايا القابلة للخصم في حدود 500 دج وهذا خاص فقط بالمجمع وغير موجود في نص المادة 1-169 من ق ض م و ر م. كذلك لا تسترد الشركة الهدايا الممنوحة في آخر السنة لمجلس الإدارة في حدود 500 دج.

- رغم ورود المادة الثامنة من قانون المالية لسنة 2018 في إجراءات المجمع وهي: لا تقبل للخصم من الأرباح الخاضعة للضرائب، الإيجارات ونفقات الصيانة وتصليح السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسة للنشاط. إلا أن الشركة مجال الدراسة ووفق تعليمات الشركة الأم ستبدأ تطبيقها من سنة 2019.

- لم تتطرق الإجراءات إلى كيفية التعامل مع القيمة الباقية للتثبيتات في نهاية المدة خاصة وأن القوانين الجبائية لا تعترف بها.

- لم يتم تحيين القوانين الجبائية في الكثير من النقاط الجديدة المدرجة في النظام المحاسبي المالي رغم مرور أكثر من 10 سنوات من تطبيقه مثل: خسارة قيمة التثبيتات المادية، مدة المنفعة، حتى مؤونات تدني قيمة المخزونات المعترف بها في القانون الجبائي تتمثل فقط في التلف في المخزونات أو المخزون بطيء الدوران، طريقة الاهتلاك عن طريق وحدات الإنتاج. . . . وهذا ما يؤدي بالمؤسسات إلى تطبيق محاسبة تهدف إلى تطبيق القواعد الجبائية أكثر من تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي خاصة والمادة 141 مكرر 2 من ق ض م و ر م تشير "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة" هاته المادة توضح بأنه في حالة تعارض بين مفهوم محاسبي ومفهوم جبائي، يجب تطبيق ما جاء به النظام المحاسبي المالي، ولكن يجب مراعاة إملاءات القانون الجبائي فقط فيما يخص طريقة حساب وعاء الضريبة.

مثلا: القانون الجبائي لا يعترف بالاهتلاك حسب المدة النفعية، ولكن حسب ما يطبق عادة في كل قطاع، فإنه يتوجب علينا أن نطبق الاهتلاك حسب المدة النفعية، ولكن في مرحلة حساب وعاء احتساب الضريبة على الأرباح. النتيجة الجبائية يجب الأخذ بعين الاعتبار الاهتلاك الذي حدده القانون الجبائي، من خلال إدماج الفروق بين مخصصات الاهتلاك حسب القانون المحاسبي. المدة النفعية. مع مخصصات الاهتلاك حسب القانون الجبائي. وهكذا بالنسبة لبقية الفروقات.

- حسب المادة 1-169- لا تكون قابلة للخصم الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة 300000 دج مع احتساب كل الرسوم. يمكن اعتبار هذا البند الشرط الرابع من شروط خصم الأعباء.

- تنص إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ما يلي:

تطبيقاً لأحكام ن م م، على الفروع ترحيل حسابات النواتج والتكاليف للسنوات السابقة في الحساب 111 مرحل من جديد. نوه أن المديرية العامة للضرائب تقبل إدراج نواتج السنوات السابقة في الحساب 111 ولكن لا تقبل إدراج تكاليف

السنوات السابقة في نفس الحساب ويمكن الاستدلال برد المديرية العامة للضرائب حول استفسار متعلق بخصم أعباء السنوات السابقة. (أنظر الموقع: (الشريف)

الاقتراحات:

- نقترح على الإدارة الجبائية مراجعة وتحيين القوانين الجبائية بما يتلاءم والن م م لتخفيف حدة الاختلافات وعليه سيكون موضوع المقال القادم بإذن الله: مدى تطابق إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بشركة الصيانة للشرق SME-شركة تابعة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر- مع ق ض م و ر م و الن م م.

قائمة المراجع

1. ملاحق الحصيلة الجبائية للمؤسسة . (2018).
2. المديرية العامة للضرائب. (بلا تاريخ). تم الاسترداد من [www. mfdgi. gov. dz](http://www.mfdgi.gov.dz)
3. شعباني لطفي. (2017). جباية المؤسسة مع أسئلة وتمارين محلولة. الجزائر: مطبعة الأوراق الزرقاء.
4. طواهرية الشريف. (بلا تاريخ). تم الاسترداد من [http://www. mfdgi. gov. dz/images/pdf/guides_ar](http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/guides_ar).
5. محفوظ برحمانى. (2018). التشريع الضريبي الجزائري. مصر.
6. محمد بوتين. (2010). المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية. الجزائر: الأوراق الزرقاء.
7. وزارة المالية. (2019). المديرية العامة للضرائب. الجزائر: مديرية العلاقات العمومية والاتصال (الدليل التطبيقي المكلف بالضريبة).