

## المحاضرة الخامسة

### الخو الخامس: النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية

تتعلق النتيجة المحاسبية بالأحداث او العمليات التي أنشئت من أجلها، ألا وهي الحصول على إيرادات مقابل تحملها مجموعة من التكاليف، فالمداخل أو الإيرادات المحققة من وراء هذه الأحداث والأعباء التي تتفاعل فيما بينها للخروج في النهاية بما يسمى بالنتيجة المحاسبية للسنة المالية.

#### أولا- مفهوم النتيجة المحاسبية

إن نتيجة السنة المالية مرهون مباشرة بنشاط المؤسسة ومبيعاتها، حيث أنها مرتبطة بجملة من أعباء تتحملها المؤسسة خلال نشاطها مقابل حصولها على إيرادات.

وتعرف نتيجة المحاسبة المالية حسب المادة 28 من النظام المحاسبي المالي كما يلي:

"تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون هذا الفارق مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والنواتج"<sup>1</sup>.

وتعرف أيضا بما يلي:<sup>2</sup>

النتيجة المحاسبية = إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) - نفقات على تكاليف النشاط +/- - تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية +/- - تغيرات بين مخزون أول مدة ومخزون آخر مدة +/- - التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/- - التصحيحات الخاصة بالقروض.

#### 1. طرق تحديد النتيجة المحاسبية

تعتبر القوائم المالية من العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية نتيجة يتم تحديدها إما عن طريق حسابات النتائج (إيرادات وأعباء)، أو عن طريق الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة.

##### 1.1. تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية.

الميزانية هي قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، فهي بمثابة مرآة عاكسة تبين موجودات وممتلكات المؤسسة وتسمى الأصول موجودات، وتبين ما عليها من مطالب وموارد تسمى بالخصوم من قبل الملاك أو من قبل الغير ولهذا تسمى أيضا بقائمة المركز المالي.

##### 1.1.1. تعريف الميزانية.

- عرفت الميزانية على أنها تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية وغير الجارية<sup>3</sup>.

- وعرفت أيضا بأنها جدول ذو جانبيين يعد بتاريخ معين، ويظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة، وبالجانب الأيسر خصوم المؤسسة (أو الأموال الخاصة للمؤسسة وكذا التزاماتها نحو الغير)<sup>4</sup>.

##### 2.1.1. أنواع الميزانية.

تقدم الميزانية حوصلة تفصيلية لعناصر المؤسسة عند بداية النشاط وبعد فترة معينة في نهاية السنة المالية وتسمح هذه الميزانية بالإطلاع على مختلف التغيرات التي تمس مختلف عناصر المؤسسة وتسمى الميزانية عند بداية النشاط بالميزانية الافتتاحية وتسمى عند نهاية السنة المالية بالميزانية الختامية.

✓ **الميزانية الافتتاحية:** تبرز الميزانية الافتتاحية أهم العناصر التي تمتلكها المؤسسة عند بداية النشاط أو بداية السنة وتتضمن غالبا رأس مال الذي قدمه صاحب أو أصحاب المؤسسة من جهة واتجاه هذه الأموال لاكتسابها ما تحتاج لها المؤسسة من وسائل ضرورية للقيام بمهامها من جهة أخرى<sup>5</sup>.

✓ **الميزانية الختامية:** تعد في نهاية السنة تظهر نتيجة الدورة فهي إلزامية قانونا كما أنها عملية<sup>6</sup>.

<sup>1</sup>- Rabah Tafighoult, Le syteme Comptable Financier, Imprimerie Aures Emballages, premiere edition, Algerie, 2015, p.26

<sup>2</sup>- جاوحدورضا، حمدي جليله ليمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكليفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05/06/2013، جامعة الوادي، ص:4

<sup>3</sup>- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، متبعة لطباعة، الجزائر، 2011، ص 15 .

<sup>4</sup>- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيلاطي، برج بوعريج، 2009، ص 10 .

<sup>5</sup>- ناصر مرزوق وعزام بشكير، مدخل إلى المحاسبة وفق scf، متبعة لطباعة، الجزائر، 2011، ص 23.

<sup>6</sup>- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق ذكره، ص 12.

### 3.1.1. عناصر الميزانية.

تصنف الميزانية إلى عنصرين كل من الأصول والخصوم وعلى أساس تصنيف خاص، حيث تصنف الأصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية، أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية.

**1.3.1.1 الأصول:** تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها والتي تسييرها المؤسسة، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية حيث أن مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول<sup>7</sup>، وتتضمن الأصول عنصرين أساسيين:

✓ **الأصول غير الجارية:** هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاط المؤسسة، مثل (التثبيتات العينية والمعنوية)<sup>8</sup>.

✓ **الأصول الجارية:** هي أصول تتوقع المؤسسة إنجازها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دائرة الاستغلال العادي، وهي أصول تم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات القصيرة<sup>9</sup>.

**2.3.1.1 الخصوم:** هي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ما حيث تؤدي تسويتها المنتظرة إلى خروج موارد من المؤسسة تمثل منافع اقتصادية، فهي تعتبر مصدرا للأصول وهي متمثلة في<sup>10</sup>:

✓ **الأموال خاصة:** هي تلك الزيادة أو الفائض في الأصول على الخصوم الجارية وغير الجارية وتتكون أساسا من رأسمال الصادر وبعض الاحتياطات ومن النتيجة<sup>11</sup>.

✓ **الخصوم غير الجارية:** تشمل الخصوم غير الجارية جميع عناصر الخصوم التي لا تمثل خصوما جارية.

✓ **الخصوم الجارية:** هي خصوم تنتظر المؤسسة انقضائها في دائرة الاستغلال العادي حيث يجب أن يتم تسويتها في غضون اثنا عشر شهر (12) التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية<sup>12</sup>.

### 2. حساب النتيجة.

نتيجة السنة المالية هي عبارة عن قيمة الربح أو الخسارة التي تحققها المؤسسة من جراء العمليات المالية والتجارية التي قامت بها خلال دورة معينة، وفي نهاية السنة المالية تظهر النتيجة في حالتين إما حالة ربح أو حالة خسارة<sup>13</sup>.

✓ **الحالة الأولى:** عندما تكون النتيجة في نهاية السنة المالية ربح، في هذه الحالة يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم.

✓ **الحالة الثانية:** عندما تكون النتيجة في نهاية السنة المالية خسارة، في هذه الحالة يكون مجموع الأصول أقل من مجموع الخصوم.

### 3. الدفاتر والوثائق المحاسبية حسب SCF

#### 1.1.3 الميزانية

#### الجدول رقم 04: الشكب النموذجي للميزانية

المبلغ	الخصوم	ر/ح	الباقي	إهلاك/المؤونات	م.إجمالي	الأصول	ر/ح
	رؤوس الأموال الخاصة					الأصول الثابتة (أ.غ.جارية)	
	رأسال الشركة	101		ح/2807 ، ح/2907		فارق الشراء (الشهرة)	207
	حساب المستغل	108		ح/280 ، ح/290		التثبيتات المعنوية	20
	رأس المال غير مطلوب	109		ح/281 ، ح/291		التثبيتات العينية	21
	العلاوات المرتبطة ر/م	103		ح/282 ، ح/292		التثبيتات في شكل امتياز <sup>14</sup>	22
	الاحتياطات	106		ح/293		التثبيتات الجاري إنجازها	23

<sup>7</sup> -شعب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008، ص 33.

<sup>8</sup> -بن بوجلجة أمينة، أعمال نهاية السنة وفق scf، متيجة للطباعة، الجزائر، 2016، ص 175.

<sup>9</sup> -احمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الإطار النظري، جسور للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2015، ص 211.

<sup>10</sup> -بن بوجلجة أمينة، مرجع سابق ذكره، ص 175.

<sup>11</sup> - H. DEVASSE et M. Manuel de Comptabilité, CONFORME AU SCF ET AUX NORMES IAS/ IFRS, BERTI. PARRUITE et A. SADOU Edition, Alger, 2010, P 17.

<sup>12</sup> -بن بوجلجة أمينة، مرجع سابق ذكره، ص 175 و ص 176.

<sup>13</sup> -احمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الإطار النظري، مرجع سابق ذكره، ص 213.

<sup>14</sup> -ماعداد ح/229 حقوق مانح الامتياز لأنه دائن

265	السندات الموضوعه موضع المعادله <sup>15</sup>				
26	المساهمات الأخرى <sup>16</sup>	12			
27	تثبيتات مالية أخرى <sup>17</sup>	11			
	<b>مجموع الأصول غير الجارية</b>				
	<b>الأصول الجارية</b>				
30	مخزون البضائع	16			
31	المواد الأولية و اللوازم	17	39/ح		
32	تموينات أخرى	134	39/ح		
33	سلع قيد الانتاج	155	39/ح		
34	خدمات قيد الانتاج	229	39/ح		
35	مخزون المنتجات	15	39/ح		
36	المخزونات المتأتمية من التثبيتات	131	39/ح		
37	المخزونات في الخارج	132	39/ح		
41	الزبائن <sup>19</sup>		491/ح		
409	الموردون المدينون	40	496/ح ، 495/ح		
42	المستخدمون و الحسابات الملحقه	444	496/ح ، 495/ح		
43	الهيئات الاجتماعية و ح/الملحقه	445	496/ح ، 495/ح		
44	الدولة و الجماعات العمومية <sup>21</sup>	447	496/ح ، 495/ح		
45	المجمع و الشركاء	419	496/ح ، 495/ح		
46	مختلف المدينين و الدائنين	509	496/ح ، 495/ح		
486	الأعباء المعاينة مسبقا	42	496/ح ، 495/ح		
444	الضرائب على النتائج	43			
445	الرسم على رقم الأعمال	44			
447	الضرائب و الرسوم الأخرى	45			
48	الأعباء و المنتجات المعاينة مسبقا و المؤونات	46			
50	القيم المنقولة للتوظيف <sup>23</sup>	48			
51	البنوك و المؤسسات المالية .	519	59/ح		
52	الأدوات المالية المشتقة	51	59/ح		
53	الصندوق	52	59/ح		
54	وكالات التسبيقات و الاعتمادات		59/ح		
	<b>مجموع الأصول الجارية</b>				
	<b>المجموع العام للأصول</b>				
	<b>المجموع العام للخصوم</b>				

<sup>15</sup>-ح/265 السندات الموضوعه موضع المعادله - المؤسسات المشاركة

<sup>16</sup>- ماعدا ح/265 ، ح/269 .

<sup>17</sup>- ماعدا ح/279 .

<sup>18</sup>-ح/15 المؤونات للأعباء - الخصوم غي الجارية ماعدا ح/155 و يسمى ح/15، ح/131، ح/132 المؤونات و المنتجات المدرجة في الحسابات سلفا

<sup>19</sup>- ماعدا ح/419 الزبائن الدائنين.

<sup>20</sup>- ماعدا ح/409 الموردون المدينون

<sup>21</sup>- ماعدا ح/444 الضرائب على النتائج ، ح/448 الدولة ، الأعباء الواجب دفعها

<sup>22</sup>- ماعدا ح/444 الضرائب على النتائج ، ح/447 الضرائب و الرسوم الأخرى و التسديدات الماثلة

<sup>23</sup>- ماعدا ح/509 التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة.

✓ و يمكن اختصار شكل الميزانية حسب الجدول التالي :

الجدول رقم 05: الشكل المختصر للميزانية

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
	الأموال الخاصة		الأصول غير الجارية
	رأس المال ( ح/101)		الأصول الثابتة العينية ( ح/21)
	نتيجة السنة ( ح/12 )		الأصول الثابتة المعنوية ( ح/20 )
			الأصول الثابتة المالية ( ح/26)
	المجموع.....(1)		المجموع.....(1)
	الديون		الأصول الجارية
	القروض ( ح/16 )		المخزونات ( ح/3 )
	الموردين ( ح/40 الدائن )		ح/الغير ( ح/4 المدينة )
	ديون أخرى ( ح/4 دائن ما عدا ح/40		البنك ( ح/51 المدين )
	ح/51 إذا كان رصيده دائن		الصندوق ( ح/53 )
	المجموع.....(2)		المجموع.....(2)
	المجموع (1) ، (2)		المجموع (1) ، (2)

مما سبق يمكن القول بان الميزانية هي عبارة عن مجموعة من المراحل يجب المرور بها للوصول إلى تحديد النتيجة المحاسبية.

#### 4. تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حساب النتائج

من خلال النظام المحاسبي المالي يمكن للمؤسسة تقديم حسابات النتائج، وذلك من خلال تصنيف حسابات التسيير إما حسب الوظائف أو ترتب حسب طبيعتها، وذلك من اجل الوصول للنتيجة.

#### 1.4. تعريف حساب النتائج

عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه: "كشف ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، دون الأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب، ويبرز من خلال الفرق النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة"<sup>24</sup>، فهو يظهر النتيجة الصافية للسنة المالية من خلال عملية الطرح.

#### 2.4. أنواع حساب النتائج

هناك طريقتين لعرض حسابات النتائج يجب ملامتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم وهما حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة<sup>25</sup>، ولكل منهما مراحل للوصول إلى النتيجة الصافية وتكون كالآتي<sup>26</sup>:3

#### 3.4. حساب النتائج حسب الطبيعة:

تحديد النتيجة وفقا لحساب النتائج يقتضي المرور بالخطوات الآتية:

#### 1.3.4. تحديد النتيجة العادية:

تمثل النتيجة العادية في:

✓ **نواتج السنة المالية:** ويمثل مجموع المبيعات لكل من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقمة وتغيرات الإنتاج المخزن والإنتاج المثبتة سواء كان معنوي أو عيني وإعانات الاستغلال ويضم الحسابات التالية:

24- احمد طرطار وعبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الاطار النظري، مرجع سابق ذكره، ص 203.

25- Eric Dumalanéde, Comptabilité Générale, Berti Editions, Alger, 2009, p 222.

26- وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009، الجزائر، ص 24 و 30 و 34.

✓ ح/70 مبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة (وفروعه).

✓ ح/72 الإنتاج المخزن والمنتقص من المخزون (وفروعه).

✓ ح/73 الإنتاج المثبت.

✓ ح/74 إعانات الاستغلال (وفروعه).

حيث نواتج السنة المالية = ح/70 + ح/72 + ح/73 + ح/74.

✓ **استهلاك السنة المالية:** يمثل المشتريات المستهلكة للمواد الأولية والبضائع والتموينات الأخرى والخدمات الخارجية المتحصل عليها من عند الغير ويدخل في الحسابات التالية:

✓ ح/60 المشتريات المستهلكة (وفروعه).

✓ ح/61 الخدمات الخارجية (وفروعه).

✓ ح/62 الاستهلاكات الخارجية الأخرى (وفروعه).

ومنه استهلاك السنة المالية = ح/60 + ح/61 + ح/62.

✓ **القيمة المضافة للاستغلال:** هي الفرق بين نواتج السنة المالية واستهلاكها وتحدد على الشكل التالي: القيمة المضافة للاستغلال = نواتج السنة المالية - استهلاك السنة المالية.

✓ **إجمالي فائض الاستغلال:** وهو عبارة على الفرق بين القيمة المضافة للاستغلال ومجموع ح/63 أعباء المستخدمين وح/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة، نحصل عليه وفق العلاقة التالية:

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة - ح/63 - ح/64.

✓ **النتيجة التشغيلية:** (التشغيلية) هي عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليها المنتجات التشغيلية الأخرى مطروحا منه أعباء التشغيلية الأخرى وكذا مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة مضافا إليه استرجاع خسائر القيمة والمؤونات، ومنه تتمثل في العلاقة التالية:

النتيجة التشغيلية = إجمالي فائض الاستغلال + ح/75 - ح/65 - ح/68 + ح/78.

✓ **النتيجة المالية:** وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية والتي تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين المنتجات المالية والأعباء المالية.

ومنه النتيجة المالية = ح/76 - ح/66.

✓ **النتيجة العادية قبل الضرائب:** هي مجموع كل من النتيجة التشغيلية والنتيجة المالية، وتخضع هذه مباشرة للضريبة.

✓ **النتيجة الصافية للأنشطة العادية:** تساوي النتيجة العادية قبل الضريبة ناقص أو زائد الضرائب الواجب دفعها والضرائب المؤجلة عن الأنشطة العادية.

#### 2.3.4. النتيجة غير العادية

وتتمثل في الفرق بين المنتجات غير العادية والأعباء غير العادية، أي تساوي حساب 77 ناقص حساب 67.

#### 3.3.4. النتيجة الصافية للسنة المالية

هي عبارة عن مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

#### 4.4. حساب النتائج حسب الوظيفة

يتم إعداد هذا النوع من حساب النتائج بالأخص في المؤسسات الصناعية بهدف حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات وتحديد أسعار بيعها بدقة من خلال متابعة تطور التكاليف، وستتطرق فيما يلي إلى مراحل تحديد النتيجة الصافية المحاسبية.

#### 1.4.4. هامش الربح الإجمالي

هو الفرق بين رقم أعمال الدورة والمتمثل في (مبيعاتها من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة) وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة المستهلكة ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات، وذلك حسب العلاقة التالية: هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال - تكلفة المبيعات.

#### 2.4.4. النتيجة العمليانية

هي هامش الربح الإجمالي مضاف إليه المنتجات العمليانية الأخرى مع طرح التكاليف التجارية والأعباء الإدارية والأعباء العمليانية الأخرى. وتكتب وفق العلاقة التالية: النتيجة العمليانية = هامش الربح الإجمالي + المنتجات العمليانية الأخرى - التكاليف التجارية - الأعباء العمليانية الأخرى.

#### 3.4.4. النتيجة العادية قبل الضريبة

وتحدد وفق العلاقة التالية:

النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العمليانية - مصاريف المستخدمين ومخصصات الاهتلاك + منتجات مالية - أعباء مالية.

#### 4.4.4. النتيجة الصافية للأنشطة العادية

وتمثل الفرق بين النتيجة العادية قبل الضريبة ومجموع الضرائب الواجبة على النتائج العادية والضرائب المؤجلة ويتم الحصول عليها كما يلي: النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة - الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية - الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.

#### 5.4.4. النتيجة الصافية للسنة المالية

وتحدد وفق العلاقة التالية:

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية - الأعباء غير العادية + المنتجات غير العادية.

#### 6.4.4. شكل حساب النتائج حسب الوظيفة:

##### الجدول رقم 06: حساب النتائج (حسب الوظيفة)

السنة n-1	السنة n	ملاحظات	البيان
			رقم الأعمال -تكلفة المبيعات
			هامش الربح الاجمالي
			منتجات أخرى عمليانية - التكاليف التجارية - الأعباء الإدارية - أعباء أخرى عمليانية
			= النتيجة العمليانية
			+ المنتجات المالية - الأعباء المالية
			= النتيجة العادية قبل الضريبة
			- الضرائب الواجبة على النتائج العادية +/- الضرائب المؤجلة على النتائج العادية
			= النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			- الأعباء غير العادية + المنتجات غير العادية
			= النتيجة الصافية للسنة المالية

ثانيا - الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

تمهيد:

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من معالجة النتيجة المحاسبية المحصل عليها في نهاية النشاط، حيث يتم معالجتها وفق القواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي لتحديد النتيجة الجبائية، وتتم المعالجة بإجراء عدة تغيرات على بعض عناصر النتيجة المحاسبية التي لا يأخذ بها النظام الجبائي،

حيث سيتم الاطلاع إلى تلك العناصر المشكلة للنتيجة الجبائية وإلى عرض المعيار الدولي رقم 12 IAS الخاص بالضرائب المؤجلة الذي يدرس الفروقات الزمنية التي تنشأ بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لوجود بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير متناسقة ومطابقة للمبادئ المحاسبية.

## 1. تحديد النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها

تعتمد جباية المؤسسات على المعطيات المحاسبية، حيث يتم تحديد النتيجة الجبائية على أساس النتيجة المحاسبية التي حققتها المؤسسة خلال السنة المالية بعد إدخال عليها بعض التغيرات الضرورية المستمدة من النصوص الجبائية.

### 1.1. تحديد النتيجة الجبائية

إن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما نص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية وذلك بإجراء بعض التعديلات اللازمة.

#### 1.1.1. تعريف النتيجة الجبائية

لم يشير المشرع صراحة إلى تعريف النتيجة الجبائية ولكن حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكن استنتاج تعريفين للنتيجة الجبائية الأول متعلق بالوضعية المالية والتي ترتبط مباشرة بالميزانية المحاسبية والخاصة بالسنة المالية والثاني متعلق بحسابات التسيير والاستغلال.

##### 1.1.1.1. تعريف النتيجة الجبائية من خلال الميزانية

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 2 على انه " يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى احتتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكون من ديون الغير، والاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة" أي انه<sup>27</sup>:

النتيجة الجبائية = قيم الأصول في بداية الدورة - قيم الخصوم في نهاية الدورة

#### 2.1.1.1. تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات النتائج

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 1 مع مراعاة أحكام المادتين 172 و 173 على انه "الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيًا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته"<sup>28</sup>.

مما سبق يمكن استنتاج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية ولكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة التي نص عليها المشرع في القوانين سارية المفعول.

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدججة (الاستردادات) - التخفيضات .

#### 2.1.1.1. العناصر المكونة للنتيجة الجبائية.

تشكل النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية الصافية مضاف إليها بعض الأعباء المدججة (الاستردادات) مطروح منها بعض الأعباء (التخفيضات) ناقص العجز المالي (الخسارة)، تطرقنا إلى النتيجة المحاسبية في الفصل الأول وسنتطرق في هذا الفرع إلى دراسة الاستردادات والتخفيضات والعجز المالي.

##### 1.2.1.1. الأعباء المدججة (الاستردادات)

الاستردادات هي تلك العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من اجل تحديد الربح الجبائي الصافي<sup>29</sup>، بعبارة أخرى هي تكاليف أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أن الإدارة الجبائية ترفضها نهائيًا لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد في التشريع الجبائي، هذه التكاليف لا بد من إعادة إدماجها في النتيجة الخاضعة للضريبة.

<sup>27</sup>- تسعديت بوسعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم إستمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS-IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IFRS-IAS، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، يومي 13 - 14 جانفي 2013، ص 8.

<sup>28</sup>- المادة 140 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 35.

<sup>29</sup>- إيمان يخلف ومحمد طرشي وعزوز علي، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المذ الرابع العدد الثاني، الجزائر، ديسمبر 2017، ص 309.

## 1.2.1.1. الأعباء المخفضة (التخفيضات أو الإعفاءات)

الخصومات هي تلك العناصر التي لا يمكن اعتبارها من الإيرادات الخاضعة للضريبة ويجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة<sup>30</sup>، فهي تلك الأعباء أو العناصر المقلصة والمطروحة من الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التزامهم ببعض الشروط والمقاييس المحددة من خلال النظام الضريبي المتضمن في القوانين المالية السنوية.

### 1.2.1.1. خسائر السنوات السابقة المخصومة

عادة ما تحقق المؤسسة حديثة العهد خسائر في سنوات الأولى من نشاطها وذلك لإمكاناتها المحدودة وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الاقتصادي ولهذا حول لها المشرع إمكانية خصم خسائر السنوات السابقة، بحيث تخصم هذه الخسائر من الربح المحقق، وفي حالة عدم تغطية هذا العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة<sup>31</sup>.

## 1.2. المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية

سنتناول تحت هذا الموضوع كيف تعالج الإدارة الجبائية عناصر الاسترداد وعناصر التخفيضات وخسارة السنوات السابقة.

### 1.1.2. المعالجة الجبائية للأعباء المخفضة (الإعفاءات)

#### 1.1.1.2. شروط خصم الأعباء من الربح الخاضع للضريبة

يتم تخفيض الأعباء وخصمها من الربح الخاضع للضريبة وفق شروط معينة وهي كالتالي<sup>32</sup>:

الشروط الشكلية: لكي يتم خصم الأعباء جبائياً يجب أن تستوفي على الشروط الشكلية الآتية:

- ✓ أن يكون العبء مؤكداً وحقيقي: يجب أن يكون العبء فعلياً ومؤكداً حدوده وليس محتمل الحدوث سواء كانت الأعباء مدفوعة أو مستحقة الدفع، ويجب أن تكون حقيقية أي ليست صورية أو وهمية تتحمل المؤسسة عبئها بغض النظر عن دفعها أم لا.
- ✓ أن يكون العبء مدعماً ومؤيداً بمبررات ووثائق ثبوتية: حتى يمكن خصم العبء أن يكون مدعماً بالوثائق والمستندات تبرر حقيقة حدوثه، لذا يجب أن تبقى الوثائق والمستندات التي تبرر شرعية العبء في المؤسسة لمدة 10 سنوات على الأقل تحسباً لأي مراقبة جبائية.

✓ إعداد الكشوف الخاصة ببعض الأعباء وهذا حسب نص المادة 152 والمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الشروط الموضوعية: تشمل الشروط الموضوعية النقاط الآتية:

- ✓ يجب أن يترتب عن العبء تخفيض في الأصول الصافية.
- ✓ أن يتم استغلال العبء في إطار التسيير العادي للمؤسسة ولمصلحتها.
- ✓ أن يكون العبء مدرجاً ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها.

## 2.2. المعالجة الجبائية للأعباء

تتكون الأعباء أساساً من:

### 1.2.2. الأعباء العامة

إن المشرع لم يتطرق صراحة إلى إعطاء مفهوم للأعباء العامة ولكنه ذكر في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، أي يمكن اعتبار الأعباء العامة كمصاريف ضرورية لسير عملية الاستغلال في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية...).

### 1.1.2.2. المعالجة الجبائية للأعباء العامة

ونذكر منها مايلي:

<sup>30</sup>- إيمان بخلف وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 311.

<sup>31</sup>- بن ربيع حنيفة، مرجع سابق ذكره، ص 287.

<sup>32</sup>- بن توتة قنذر، مرجع سابق ذكره، ص 92 و93.



✓ **أعباء السلع والمواد الاستهلاكية:** تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم ويجب أن تقيّد مشتريات البضائع والمواد في المحاسبة بتكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة زائد المصاريف الملحقة، مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها، أما فيما يخص تقييم المخزونات فيمكن للمؤسسة استعمال أحد الطرق المتبعة في هذا المجال لإعداد الجرد الدائم أو الدوري لها<sup>33</sup>.

✓ **أعباء الخدمات:** وتتمثل في<sup>34</sup>:

○ **مصاريف النقل:** وهي تلك المصاريف المتعلقة بنقل البضائع للزبائن وكذا التنقل والمهمات في حالة ما تكون ناتجة عن التزامات مهنية، وتعتبر هذه النفقات قابلة للخصم إذا كانت مرفقة بأدلة كافية لقبول عملية الخصم.

○ **الإيجار والمصاريف المتعلقة به:** لقد أباح المشرع خصم قيمة الإيجار المدفوع فعلا للمكان الذي تستعمله المؤسسة إذا كان العقار ملكا للغير، بشرط ألا يكون العقار موحها كليا أو جزئيا للاستخدام الشخصي حيث لا يدخل ذلك ضمن التكاليف الواجبة للخصم، وحسب المادة 169 الفقرة 1 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.

○ **مصاريف الصيانة والإصلاح:** تكون هذه المصاريف القابلة للخصم إذا كانت مخصصة لصيانة عناصر الأصول وتجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها دون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاصة بالتجهيزات، أي تكون سببا في تمديد مدة استعمالها القانونية.

○ **أعباء الاشتراك في الدورات العلمية:** تهدف إلى مواكبة التطور التكنولوجي وتحسين أدائها الإنتاجي تخصص المؤسسات مصاريف اقتناء الكتب والاشتراكات في الدورات العلمية وتعتبر هذه من الناحية الجبائية قابلة للخصم إذا كانت مبررة بالوثائق المثبتة لها.

○ **أعباء المستخدمين:** تعد مصاريف المستخدمين كالعلاوات والتعويضات والمساهمات الاجتماعية والمستحقات الجبائية المتعلقة بذلك وكذا عوائد الشركاء والمسيرين والأعباء الاجتماعية القابلة للخصم، وفيما يخص العوائد المدفوعة لغير الأجراء مثل الأتعاب والسمسرة وغير ذلك قابلة للخصم بشرط التصريح لـ في أجل 30 يوم حسب المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

○ **الأعباء الجبائية:** إن العبء الذي تتحمله المؤسسات هو قابل للخصم (مثل الرسم على النشاط المهني وحقوق التسجيل وحقوق الطابع وحقوق الجمارك)، بحيث تتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص الضرائب الواقعة على عاتق المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية، ويستثنى من الخصم الرسم على القيمة المضافة المسترجعة والضريبة على أرباح الشركات لأنها تمثل عبء.

○ **الأعباء المالية:** كل المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات المبرمة داخل الجزائر، أي بالعملة الوطنية قابلة للخصم وهذا حسب نص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة "يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص الفوائد وأرباح الصرف وغيره من المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات المبرمة خارج الجزائر، وكذلك الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستعمال وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية والأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية، فان خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها، مرهونة باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة<sup>35</sup>.

○ **مصاريف التأمين:** تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شأنها ضمان عناصر الأصول من الأخطاء المحتملة (حرائق، فيضانات، سرقة....) وتكون قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في المؤسسة، وفي هذه الحالة يكون مبلغ التأمين الأجرة.

أما مصاريف التأمين الشخصية لمسير المؤسسة وكذلك التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال فيجب إعادة إدراجها<sup>36</sup>.

<sup>33</sup>- بن ربيع حيفة، مرجع سابق ذكره، ص 283.

<sup>34</sup>- بن ربيع حيفة، مرجع سابق ذكره ص 284، 285.

<sup>35</sup>- المادة 141 فقرة 1 - من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 35.

<sup>36</sup>- بن ربيع حيفة، مرجع سابق ذكره، ص 285.

○ **مصارييف الإشهار:** تشمل جميع المصاريف المرتبطة بالدعاية للمؤسسة من إعلانات في الجرائد وما شابهها والحملات الإعلامية المروجة للمنتوج والإعلانات الثابتة في شكل لوحات اشهارية تعتبر من قبل الأعباء القابلة للخصم ما دامت متعلقة بالنشاط.<sup>1</sup>

### 3.2.3. الاهتلاكات:

يعتبر الاهتلاك جبائيا بأنه تكلفة قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة، فهو عبء تتحمله المؤسسة نتيجة النقص التي تتعرض له استثماراتها بفعل الاستخدام أو التقدم التكنولوجي أو مرور الزمن، ومن الشروط العامة لخصم الاهتلاكات مايلي:  
طبقا للتشريع الجبائي الجزائري فخصم قسط الاهتلاك من الوعاء الضريبي مرهون بمدى استجابته لجملة من الشروط يمكن تلخيصها على النحو التالي:

✓ يجب أن تطبق الاهتلاكات على عناصر الأصول الثابتة المعرضة قيمتها للانخفاض.

✓ أن تخصص الاهتلاكات فقط للاستغلال المباشر للنشاط.

✓ أن تسجل الاهتلاكات بقيمة التدهور الفعلي، ومعاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم.

✓ أن تسجل الاهتلاكات في محاسبة المؤسسة وفي الجدول الخاص بها.

وحسب نص المادة 141 في الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف وتتضمن على وجه الخصوص الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال المنصوص عليه عن طريق التنظيم وطبقا لإحكام المادة 174".  
كما أن سقف 1.000.000 دج لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.

### 4.2. المؤونات:

هي تلك التخفيضات من الأرباح الخاضعة لتغطية الخسائر المحتملة شريطة أن تكون هذه التخفيضات محدد بدقة وأن تكون مسجلة محاسبيا في الدورة وتظهر في الجداول الملحققة في المؤونات طبقا للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>37</sup>.

حسب المادة 141 الفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعرف المؤونات بأنها "الأرصدة المشككة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبينها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152"<sup>38</sup>.

ومن شروط قابلية خصم المؤونات مايلي:

طبقا للتشريع الجبائي الجزائري فان خصم المؤونات من الوعاء الضريبي مرهون بمدى استجابتها لجملة من الشروط، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>39</sup>:

✓ يجب أن تخصص المؤونات للخسائر أو التكاليف تكون المصاريف المتعلقة بها قابلة للخصم.

✓ يجب أن تكون الخسارة أو التكاليف محتملة الوقوع.

✓ يجب أن تنجر هذه الخسائر والتكاليف عن أحداث وقعت خلال السنة المالية المعنية.

✓ يجب أن تسجل المؤونة في محاسبة المؤسسة.

✓ بيان المؤونة في جدول المؤونات أي في الكشف الخاص بها.

### 5.2. المعالجة الجبائية لعناصر الاستردادات

ترفض الادارة الجبائية بعض الأعباء والتكاليف وتتكون أساسا من الأعباء الآتية<sup>40</sup>:

#### 1.5.2. أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال

<sup>37</sup>- بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 287 .

<sup>38</sup>- المادة 141 فقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 36.

<sup>39</sup>- بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 287 .

<sup>40</sup>- المادة 169 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 44.

تعتبر تكاليف إيجار العقارات غير مخصصة للاستغلال ومصاريف الصيانة المتعلقة بها من الأعباء غير القابلة للخصم ويجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

## 2.5.2. حصص الهدايا الاشهارية غير قابلة للخصم

حدد خصم هذا العباء في حدود 500 دج للوحدة وما تعدى هذا السقف يتم إعادة دمجها للربح الخاضع للضريبة عن طريق ضرب المبلغ الزائد عن السقف في عدد الوحدات، وحدد السقف المسموح بخصمه فيما يتعلق بالاشتراكات والهبات والتبرعات الممنوحة نقداً أو عيناً لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني في حدود 1.000.000 دج سنوياً وما تجاوز هذا المبلغ يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

## 3.5.2. مصاريف حفلات الاستقبال غير القابلة للخصم

لا تكون قابلة للخصم مصاريف الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة الغير مثبتة قانوناً بوثائق ثبوتية باستثناء المبالغ المترتبة والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

4.5.2. لا تخصم أيضاً الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقداً عندما يفوق مبلغ الفاتورة 300.000 دج مع احتساب كل الرسوم<sup>41</sup>.

## 5.5.2. حصص الإشهار المالي والكفالة والرعاية الغير قابلة للخصم

حدد السقف المسموح به لخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب في حدود 10٪ من رقم الأعمال للسنة المالية كحد أقصى 30.000.000 دج، وحتى إذا أنفقت المؤسسة أكثر من 30.000.000 دج ولكن لا يتعدى 10٪ من رقم الأعمال. ونفس الشيء أيضاً بالنسبة للنشاطات ذات الطابع الثقافي مثل ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها<sup>42</sup>.

6.5.2. تخصم أيضاً مبالغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف وذلك من اجل تحديد الضريبة. بالإضافة إلى مصاريف البحث والتطوير فان السقف المحدد لها هو 10٪ من مبلغ الدخل أو الربح كحد أقصى هو 100.000.000 دج قابل للخصم<sup>43</sup>.

## 7.5.2. المؤونات والاهتلاكات غير القابلة للخصم

تعتبر المؤونات غير المستوفية للشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عليها جبائياً غير قابلة للخصم، أيضاً الاهتلاكات المخصصة التي لا تستجيب للشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عنها جبائياً يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة، أما بالنسبة لاهتلاك السيارات السياحية فان الاهتلاك يحسب على أساس قيمة الاقتناء المقدرة بسقف قدره 1.000.000 دج قابل للخصم وما زاد عن ذلك غير قابل للخصم إلا إذا كانت السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة<sup>44</sup>.

## 8.5.2. فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة

فحسب المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعتبر الجزء من فائض القيمة الناتج عن التنازل غير خاضع للضريبة والمقدر في حدود 70٪ بالنسبة لفائض القيمة قصير الأمد وهو ذلك الفائض الناتج من التنازل عن عناصر الاستثمارات التي مدة حيازتها اقل أو تساوي ثلاث سنوات، و35٪ بالنسبة لفائض القيمة طويل الأمد وهو ذلك الفائض الناتج من التنازل عن عناصر الاستثمارات التي مدة حيازتها أو إنجازها أكثر من ثلاث سنوات، أما إذا التزم المكلف بالضريبة بإعادة استثمار الفائض في اجل 3 سنوات لا يدخل هذا الفائض ضمن الربح الخاضع للضريبة<sup>45</sup>.

9.5.2. وحسب المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا 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 لكون له نفس التأهيل المهني أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الاجتماعية الأخرى المعمول بها<sup>46</sup>.

<sup>41</sup>- القانون رقم 17 - 11، المتضمن لقانون المالية لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، المادة 10، ص 7.

<sup>42</sup>- المادة 169 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 44.

<sup>43</sup>- المادتين 170 و171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 44.

<sup>44</sup>- المادة 141 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، ص 36.

<sup>45</sup>- المادة 173 الفقرة 1 و2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 45.

<sup>46</sup>- المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 43.

## 4.2. المعالجة الجبائية لخسائر السنوات السابقة

تسمح ادارة الضرائب بخصم خسائر السنوات السابقة من الربح الخاضع للضريبة إذا تحققت الشروط التالية<sup>47</sup>:

- ✓ يجب تبرير الخسارة محاسبيا وذلك طبقا لإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم إلى إدارة الضرائب.
- ✓ يجب خصمها في فترة لا تتجاوز عجز أربع سنوات.
- ✓ لا يجب أن يكون هذا العجز مركب من عجز لعدة سنوات بل يجب أن يرحل العجز الأول فالأول.
- ✓ حسب نص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في حالة تسجيل عجز في السنة المالية ما فان هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية، ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية.
- ✓ وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فان العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.

## 3. عرض المعيار الدولي الضريبة على الدخل رقم 12

الضريبة على النتيجة أو على الدخل تمثل اقتطاع هام يتم على الأرباح المحققة من قبل كل مؤسسة فهي وسيلة هامة لتوليد الإيرادات الحكومية، ونظرا لأهمية هذه الضريبة فان هيئة المعايير الدولية في افريل سنة 1978 نشرت المعيار الدولي IAS 12 المتعلق بمحاسبة الضرائب على الدخل، ودخل حيز التطبيق في 12 جويلية 1979 ويتناول هذا المعيار وصف المعالجة المحاسبية للضرائب الجارية والضرائب المؤجلة. وقبل التطرق إلى معالجة مفهوم الضرائب المؤجلة في مبحث خاص بها، سنقوم بتحديد هدف المعيار ومجال تطبيقه وكذا عرض وتوضيح المفاهيم الأساسية المستعملة في هذا المعيار.

### 1.3. نطاق المعيار الدولي IAS 12 وهدفه

#### 1.1.3. نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن كافة ضرائب الدخل شاملا الضرائب المحلية والأجنبية، والضريبة المحجوزة عند المنبع وكذلك الآثار المترتبة على ضريبة الدخل لمدفوعات توزيع الربح، ولا ينطوي هذا المعيار على المنح الحكومية حيث يعالجها المعيار<sup>48</sup> رقم 20. ويتعلق هذا المعيار بقضيتين مختلفتين بالضرائب<sup>49</sup>:

✓ **الضريبة الجارية:** هي مبلغ ضريبة الدخل مستحقة الدفع أو قابل للاسترجاع بواسطة كيان في ما يتعلق بربحه الخاضع للضريبة أو خسارته الخاضعة للضريبة في فترة ما.

✓ **الضريبة المؤجلة:** هي عبارة عن مقياس محاسبي وليست ضريبة محصلة بواسطة الحكومة، فهي تمثل ضريبة مستحقة الدفع أو قابلة للاسترجاع في فترات محاسبية مستقبلية متصلة بمعاملات تم إنجازها بالفعل.

#### 2.1.3. هدف المعيار

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) "الضرائب المؤجلة" إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، ويوضح المعيار بالتحديد كيفية احتساب مقدار الضريبة المؤجلة مستحقة الدفع عن الفترة الحالية والفترة المستقبلية، وبين المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة المعد وفق لمعايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، ويعالج الاختلافات الدائمة والمؤقتة بينهما<sup>50</sup>.

## 2.3. التعريف بمصطلحات المعيار الدولي رقم 12 الضرائب على الدخل

عرف المعيار مجموعة من المصطلحات نذكر منها:

✓ **الربح المحاسبي:** هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل طرح مصروف الضريبة<sup>51</sup>.

<sup>47</sup>- بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 287.

<sup>48</sup>- طارق عبد العال حامد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2016، ص 414.

<sup>49</sup>- طارق عبد العال حامد، مرجع أعلاه، ص 414.

<sup>50</sup>- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 202.

<sup>51</sup>- بوغلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية ولتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014، ص 94.

✓ **الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية):** هو صافي الربح أو الخسارة للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والتي تحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد)<sup>52</sup>.

✓ **القاعدة الضريبية:** لأصل أو التزام هو المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض الضريبة<sup>53</sup>.

✓ **الضريبة المستحقة:** هو مبلغ الضريبة المستحق الدفع في حالة تحقيق ربح أو التحصيل في حالة تحقيق خسارة خلال سنة مالية ما، إن الضريبة المستحقة تحسب على أساس النتيجة الجبائية وليس النتيجة المحاسبية<sup>54</sup>.  
وميز المعيار بين نوعين من الفروقات الضريبية وهما<sup>55</sup>:

✓ **الفروق المؤقتة:** وتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية خلال دورة معينة من جراء الأخذ بعين الاعتبار دورات مختلفة أثناء حساب النتيجة المحاسبية من جهة، والنتيجة الجبائية من جهة أخرى لبعض عناصر الأعباء والنواتج لهذه الفروقات خلال دورة معينة ويمكن امتصاصها بعد ذلك خلال الدورة أو الدورات اللاحقة.

✓ **الفروق الدائمة:** وتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال دورة معينة والتي لا يمكن امتصاصها خلال الدورات اللاحقة، وتطرأ مثل هذه الفروقات عندما يجب إدراج بعض العناصر في حساب النتيجة المحاسبية، بينما يجب إقصاؤها في حساب النتيجة الجبائية ولا ينتج عنها أي ضرائب مؤجلة، مثل الغرامات المالية أو الزيادة في قيمة أعباء عن القيمة المحددة في قانون الضرائب أو أرباح بعض التوظيفات المعفاة من الضرائب.

#### أمثلة تطبيقية للمعيار:

**مثال 1:** بلغ مصروف الضيافة لدى شركة لسنة 2014 مبلغ 120000 دج في حين يبلغ مصروف الضيافة المقبول ضريبيا 70000 دج، علما أن صافي الربح المحاسبي قبل طرح مصروف الضيافة هو 400000 دج والفرق بينه وبين الربح الضريبي هو مصروف الضيافة فقط.  
**العمل المطلوب:** حساب الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة؟ وتحديد الفرق بين الربحين، وهل هو فرق مؤقت أو دائم؟  
**الحل:** لدينا الربح المحاسبي المعطى هو 400000 دج ومصاريف الضيافة 120000 دج معترف بها 70000 دج.  
ومنه الربح المحاسبي هو = 400000 - 120000 = 280000 دج الربح الضريبي = 400000 - 70000 = 330000 دج  
الفرق = 330000 - 280000 = 50000 دج (وهذا الفرق يعتبر فرق دائم لان أثره لا ينعكس على الفترات المستقبلية)

**مثال 2:** في 01 | 01 | 2014 قامت شركة بشراء معدات بمبلغ 100000 دج يتم اهتلاكها بنسبة 25٪ سنويا، بطريقة الاهتلاك الخطي، في حين يتم اهتلاكها وفق المتطلبات الضريبية بنسبة 30 ٪ سنويا.

**العمل المطلوب:** حساب قيمة الالتزام الضريبي المؤجل في 31 | 12 | 2014، حيث معدل الضريبة 30 ٪.

**الحل:** لدينا الاهتلاك المحاسبي = 100000 × 0.25 = 25000 دج.

**الاهتلاك الضريبي** = 100000 × 0.3 = 30000 دج.

الفرق هو 5000 ( وهو فرق مؤقت لان أثره ينتقل إلى دورات لاحقة و بالتالي عليها الالتزام بالالتزام ضريبي مؤجل بمقدار ) 0.3 × 1500 = 5000 دج.

<sup>52</sup>- أحكام لموسخ، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل، دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة ملستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014، ص 15.

<sup>53</sup>- حمد طرطار وعبد العالي منصر، الجزء التطبيقي، مرجع سابق ذكره، ص 90.

<sup>54</sup>- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعريش، الجزائر، الطبعة الأولى، 2011، ص 140.

<sup>55</sup>- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 140.

#### 4. الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

تعتبر الضرائب المؤجلة عبء ضريبي وعنصر مؤثر على الأرباح وعلى النتائج المتعلقة بالدورة، وذلك من خلال الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لهاتيه الدورة.

#### 1.4. تعريف الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

عرفت المادة 134 . 2 من النظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة كالتالي: "الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية<sup>56</sup>.

وتعرف أيضا الضريبة المؤجلة: "هي تلك الضريبة الناتجة عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء، والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة وبين الاعتراف والتقييم الجبائي لها"<sup>57</sup>. وتسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن<sup>58</sup>:

✓ احتلال زمني (مؤقت) بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

✓ عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى (أي تحميلها على) أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

#### 2.4. مجال تطبيق الضرائب المؤجلة وأصنافها

##### 1.2.4. مجال التطبيق

تطبيق الضرائب المؤجلة يخص جميع المؤسسات الاقتصادية الخاضعة لدفع الضريبة على أرباح الشركات والتي تطبق النظام الحقيقي، أما المؤسسات غير خاضعة للضريبة على الأرباح أو التي تخضع للنظام الجبائي الجزائي فهي غير معنية<sup>59</sup>.

##### 2.2.4. تصنيف الضرائب المؤجلة

لا يخرج معنى الضرائب المؤجلة من حالتين اثنتين فقط هما: الضرائب المؤجلة الأصلية والضرائب المؤجلة الخصمية<sup>60</sup>. ويعرف نوعي الضرائب المؤجلة كما يلي<sup>61</sup>:

✓ **ضرائب مؤجلة الأصلية (أو أصل ضريبي مؤجل):** على أنها تمثل مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة، رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل وبعبارة أخرى "تحصل" يعني أنها ستخفف من مبلغ الضرائب المستحقة للدفع، ومن أمثلة ذلك:

✓ الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفف من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفف من الضريبة المسددة خلال هذه الدورات.

✓ بعض الأعباء (مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة) لا تخفف من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية والتي يتم خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة، فنقول أن للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية أي للمؤسسة حقوقا في ذمة إدارة الضرائب سيتم تحصيلها بعد تسديد المصاريف المعنية.

✓ نفقات وأعباء التطوير التي يتم تثبيتها وإظهارها ضمن التثبيتات محاسبيا، على العكس جبائيا التي يجب طرحها خلال الدورة التي حدثت فيها<sup>62</sup>.

✓ **ضرائب مؤجلة الخصمية (التزام ضريبي مؤجل):** تمثل مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق.

<sup>56</sup>-عبد الرحمان عطية، المحاسبة العميقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 139.

<sup>57</sup>-بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 288.

<sup>58</sup>-عبد الرحمان عطية، المحاسبة العميقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق ذكره، ص 139.

<sup>59</sup>-بوعلي عبد النور، مرجع سابق ذكره، ص 96.

<sup>60</sup>-كوش عاشور، أصول المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي scf، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 169.

<sup>61</sup>-عبد الرحمان عطية، مرجع سابق ذكره، ص 139 و 140.

<sup>62</sup>-بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 291.

### 3.4. التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة في الميزانية وحسابات النتائج عن طريق التمييز بين الضرائب مؤجلة الأصلية والضرائب المؤجلة الخصمية والحسابات المتعلقة بالميزانية وحسابات النتائج كما يلي<sup>63</sup>:

✓ حساب 133: الضرائب المؤجلة الأصلية.

✓ حساب 134: الضرائب المؤجلة الخصمية.

✓ حساب 692: فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول.

✓ حساب 693: فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم.

#### 1.3.4. الضرائب المؤجلة الأصلية

تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وهذا ما يجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول دائنا وهذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فنسجل قيда معاكسا<sup>64</sup>.

#### 2.3.4. الضرائب المؤجلة الخصمية

تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعها خلال السنوات المقبلة، وهذا ما يجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة الخصمية مدينا، هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة الخصمية فنسجل قيда معاكسا<sup>65</sup>.

<sup>63</sup>- بوعلوي عبد النور، مرجع سابق ذكره، ص 98.

<sup>64</sup> - عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق ذكره، ص 140.

<sup>65</sup> - ميسي سارة، مرجع سابق ذكره، ص 77.