

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المركز الجامعي تيسمسيلت

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية  
بالمقاربة إلى النظام الجبائي الجزائري

دراسة حالة مؤسسة صوفاكت لصناعة الأغذية النسيجية بتيسمسيلت

ص مذكورة تخرج تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

-تخصص: محاسبة مالية-

تحت إشراف الأستاذ:

قندز بن توتة

إعداد الطالبة:

- حريزي نور الهدى

لجنة المناقشة:

رئيسا

مقررا و مشرفا

ممتحنا

بلغوثي نصيرة

قندز بن توتة

جلط إبراهيم

السنة الجامعية 2015/2014



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا

عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ}

«سورة البقرة: 32»

" صدق الله العظيم "

# كلمة شكر

قال رسول الله - "صلى الله عليه وسلم" - "من لا يشكر الناس لا يشكر الله."

الحمد لله و الصلاة و السلام على رسول الله السلام عليكم و رحمة من الله تعالى و بركاته أن الحمد لله نحمده و نستعين به من شرور أنفسنا و من سيئات أعمالنا من يهده الله فهو المهتد و من يضلله فلا هادي له، أما بعد: وبالتوفيق من المولى جل و علا، نشكر الله على إتمام هذا البحث المتواضع كما أتقدم بشكر خاص إلى الأستاذ قنذر بن توتة للإشراف على هذا العمل وعلى قلبه المفتوح للجميع لتقديم النصح و التوجيه و التعليم و إلى كل من ساهم في إتمام هذا البحث من قريب أو من بعيد كما نتقدم بالشكر لجميع أساتذة المعهد و لاننسى شكر جميع عمال مؤسسة صوفاكت لحسن إستقبالهم لنا و مساعدتهم لنا في العمل الميداني، راجين من المولى أن يجعله عمل خير علينا.

وآخر دعوانا "الحمد لله رب العالمين"

# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

{ وَقُلْ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ }

صدق الله العظيم

إلى من بلغ الرسالة و أدى الأمانة.. ونصح الأمة.. إلى نبي الرحمة و نور العالمين..

إلى سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم.

إلى من علمني معنى الكفاح... إلى مثل الأبوّة الأعلى..... أبي العظيم

إلى ملاكي في الحياة.. إلى بسمّة الحياة و سر الوجود..... أمي الحبيبة.

إلى من عرفت معهم معنى الحياة " إخوتي و أخواتي "

إلى أزهار النرجس التي تفيض حبا و طفولة و نقاء { زكرياء.. هيفاء.. رهف.. }

إلى زوج أختي..... لحسن

إلى كل الأصدقائي الذين تسكن صورهم و أصواتهم أجمل اللحظات و الأيام

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
18	معامل الإهلاك	(01-01)
32	حسابات النتائج حسب الطبيعة	(02-01)
34	حسابات النتائج حسب الوظيفة	(03-01)
64	جدول النتيجة الجبائية	(01-02)
89	حسابات النتائج لمؤسسة صوفاكت سنة 2010	(01-03)
91	تحليل حسابات النتائج لمؤسسة صوفاكت	(02-03)
95	حسابات النتائج حسب النظام الجبائي لمؤسسة صوفاكت	(03-03)
98	تحليل مبيعات المؤسسة	(04-03)
99	تحليل المشتريات المستهلكة للمؤسسة	(05-03)
100	الخدمات الخارجية و الخدمات الخارجية الأخرى لمؤسسة صوفاكت	(06-03)
101	تحليل الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة لمؤسسة صوفاكت	(07-03)
102	جدول النتيجة الجبائية لمؤسسة صوفاكت	(0-03)

قائمة الاختصارات

A	Amortissement
HT	Hors taux
IAS	International Accounting Standers
IFRS	
MA	Montent amorti nable
N	Nombre d'années d'amortissement
T	Taux d'amortissement
TTC	
TVA	Taux sur la valeur ajoutée
V0	Valeur d'origine
VC	Valeur comptable
VR	Valeur restante
VR	Valeur recouvrable
PV	Perte de valeur

## ملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بالمقاربة إلى النظام الجبائي، بهدف إلى استخلاص النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية للحسابات المحصل عليها بعد إعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري.

وأي تعديل في قواعد ومبادئ تسجيل التدفقات المادية والمالية للمؤسسة، سيؤدي بالضرورة إلى التأثير في النتيجة المحاسبية وبالتالي على النتيجة الجبائية التي تخضع معالجتها للقوانين الجبائية.

بعد استعراض بعد إستعراض جدول النتيجة المحاسبية و الجبائية في الجزائر أظهرت نتائج هذه من خلال الجهود المبذولة والتي من الممكن أن تقلل من أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي الجزائري، يلاحظ أن الدولة تعمل على تكييف قواعد وقوانين النظام الجبائي الجزائري وفقا للمفاهيم المحاسبية الجديدة.

## الكلمات المفتاحية:

النتيجة المحاسبية، حسابات النتائج، الأعباء و الإيرادات، المعالجة الجبائية، النتيجة الجبائية، النظام المحاسبي المالي، النظام الجبائي.

## Résumé :

Cette note a abordé le sujet de la transition à partir du résultat comptable au résultat approche proactive budgétaire pour le régime fiscal , afin de dessiner le résultat du résultat comptable de l'impôt des comptes reçues après le traitement spécial par les règles du système fiscal algérien .

Et toute modification des règles et des principes de la matière d'enregistrement et les flux financiers de l'institution , entraîne nécessairement une influence sur le résultat comptable et donc sur le résultat financier qui est soumis aux lois de traité fiscal.

Après examen après examen d'un résultat comptable de tableau et de la taxe dans les résultats Algérie a montré ce grâce à des efforts qui peuvent réduire l'impact du nouveau système de comptabilité financière sur le système fiscal demande algérienne , a noté que l'État travaille à adapter les règles et les lois du système fiscal algérien en conformité avec les nouveaux concepts de la comptabilité .

## Mots clés:

Comptabilité conséquence, les comptes de résultats , les charges et les revenus , le traitement fiscal , le résultat de la taxe , le système financier Almkhaspa , le système fiscal .



	<b>الفصل الثاني: تحديد النتيجة الجبائية بالمقارنة إلى النظام الجبائي</b>
40	تمهيد الفصل الثاني.....
41	المبحث الأول: المعالجة الجبائية لمختلف حسابات الأعباء.....
41	المطلب الأول: شروط قبول الأعباء من الناحية الجبائية.....
42	المطلب الثاني: المشتريات المستهلكة و الخدمات الخارجية.....
44	المطلب الثالث: الأعباء و الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة.....
50	المطلب الرابع: مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة.....
57	المبحث الثاني: المعالجة الجبائية لمختلف حسابات النواتج.....
57	المطلب الأول: رقم الأعمال و إنتاج الدورة.....
60	المطلب الثاني: المنتوجات العملية.....
62	المطلب الثالث: المنتوجات المالية و العناصر غير العادية.....
64	<b>المبحث الثالث: تكوين النتيجة الجبائية، و المقارنة بين النظامين المحاسبي و الجبائي</b>
64	المطلب الأول: تحديد النتيجة الجبائية.....
70	المطلب الثاني: نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي و النظام الجبائي.....
75	خلاصة الفصل الثاني.....
	<b>الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة صوفاكت للأغطية النسيجية</b>
77	تمهيد الفصل الثالث.....
78	المبحث الأول: تقديم مؤسسة صوفاكت للأغطية النسيجية.....
78	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة صوفاكت.....
80	المطلب الثاني: بطاقة فنية حول مؤسسة صوفاكت.....
82	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة.....
88	المبحث الثاني: تحليل جدول النتيجة المحاسبية لمؤسسة صوفاكت.....
88	المطلب الأول: مختلف أعباء و إيرادات مؤسسة صوفاكت.....
91	المطلب الثاني: تحليل حسابات النتائج لمؤسسة صوفاكت.....
95	المبحث الثالث: تحليل جدول النتيجة الجبائية لمؤسسة صوفاكت.....

95	المطلبالأول: تحليل حساب النتائج حسب النظام الجبائي.....
103	المطلب الثاني: تحليل جدول النتيجة الجبائية لمؤسسة صوفاكت.....
105	خلاصة الفصل الثالث.....
107	خاتمة عامة.....
	قائمة المصادر و المراجع.....
	الملاحق.....
	.

مقدمة:

تعتبر المؤسسة الاقتصادية النواة الرئيسية داخل النشاط الاقتصادي لخلق الثروة في المجتمع، فهي شخصية قانونية مستقلة من حيث ممتلكاتها و واجباتها و مسؤولياتها تحدد أفاقا في تسييرها ضمن سياسات و برامج و أساليب عمل.

كما أنها تعتبر مجموعة من الوسائل البشرية، المالية و المادية المتضافرة لأداء أغراض اقتصادية معينة و ذلك حسب الهدف الذي أنشأت من أجله، فكل مؤسسة تسطر أهدافا معينة تسعى جاهدة من أجل تحقيقها بحيث أن نشاط هذه الأخيرة يمكن أن يتمحور حول الإنتاج و مختلف النشاطات المتعلقة به من تخزين و شراء و بيع أو حول أنشطة تجارية بحتة و حتى الخدمية منها.

إن تنظيم و تحديد المسؤولية داخل المؤسسة يعد أمرا هاما في عملية التسيير، ففيه يوزع نشاط المؤسسة على الأفراد العاملين بها، و به تحدد العلاقة بين هؤلاء الأفراد بناء على تلك المسؤوليات.

و من أهم الأقسام التي تعتمد عليها المؤسسة أثناء أدائها للأنشطة التي وجدت من أجلها قسم المحاسبة الذي يلعب دورا هاما في تقييم مختلف العمليات التي تقوم بها و تحديد مختلف النتائج و إظهار مدى التطور الحاصل في الذمة المالية للمؤسسة و دراسة صافي المركز المالي و كذا تبيان الوجه الحقيقي الذي تظهر به هذه الأخيرة أمام المتعاملين الاقتصاديين معها سواء المحليين أو الأجانب.

و تعتبر المحاسبة المالية ذات أهمية بالغة باعتبارها المصدر الأول للمعلومة المالية المطلوبة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية في الوقت المناسب، و تعمل على إعداد تقارير مالية في نهاية كل دورة و تقديمها لكل من له علاقة بالمؤسسة لاستخدامها في عدة مجالات، حيث تعد القوائم المالية من أهم مكونات التقارير المالية التي يعدها المحاسب و التي تعتمد عليها الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة،

إن المعلومات التي يحتاجها مسيرو المؤسسة ليست بالضرورة نفسها المقدمة إلى الجهات الأخرى خارج المؤسسة و خاصة إدارة الضرائب التي تستغل بدورها المعلومات المتعلقة بالنتيجة الصادرة عن المؤسسة و ذلك من أجل اقتطاع الضريبة بحيث أنها تستعمل القواعد الأساسية التي يخولها القانون من حساب النتيجة الجبائية.

## مقدمة عامة

و تستخلص النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية للحسابات المحصل عليها بعد إعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري .وانطلاقا من النتيجة الجبائية يتم احتساب الضريبة على أرباح الشركات.

ولكون الضرائب والرسوم ولا سيما الضرائب على أرباح الشركات، من أهم مصادر تمويل النفقات العمومية خدمة لأهداف التنمية .فإن الإدارة الجبائية تقوم بفحص ومراجعة النتيجة المصرح بها، وغالبا ما يتم تعديلها قبل فرض الضريبة عليها.

وعليه، فأى تعديل في قواعد ومبادئ تسجيل التدفقات المادية والمالية للمؤسسة، سيؤدي بالضرورة إلى التأثير في النتيجة المحاسبية وبالتالي على النتيجة الجبائية التي تخضع معالجتها للقوانين الجبائية.

إن الاختلاف الحاصل بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية يدعو الى عملية تحليل من أجل التوصل إلى علاقة تسمح بإيجاد حل وسطي أو طريقة مرنة للتوحيد بينهما للوصول إلى أسلوب أكثر وضوحا و سهولة لتسيير الصحيح في المؤسسة .

إن المحاسبة تعتبر المرآة التي تعكس نتائج نشاط المؤسسة على مدار الفترة المالية لتعطي بذلك صورة واضحة عن أدائها،ويمكن من خلالها تشخيص جوانب القوة و الضعف أما في ما يخص القواعد الجبائية فهدهما تحديد الوعاء والقواعد التي تحسب على أساسها الضريبة.

وبناء على الطرح السابق يمكن صياغة إشكالية الموضوع على النحو التالي:

**كيف يتم الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟**

يمكن تحليل الإشكالية السابقة إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- على أي أساس يتم تحديد أو حساب النتيجة المحاسبية؟
- كيف يتم معالجة الأعباء و الإيرادات جبائيا؟
- ما أهم المراحل الجبائية و المحاسبية للتوصل إلى النتيجة النهائية؟

## مقدمة عامة

- ما مدى العلاقة القائمة بين النتيجتين؟

للإجابة على هذه التساؤلات ومن الاطلاع الأول على الموضوع يمكن تقديم الفرضيات التالية:

### الفرضيات:

إجابة على الأسئلة الفرعية نقوم بصياغة الفرضيات التالية:

- يتم تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حسابات النتائج.
- تتم المعالجة الجبائية لكل من الأعباء و الإيرادات بما ينص عليه النظام الجبائي.
- تحسب كل من النتيجة الجبائية و النتيجة المحاسبية بعد تحديد تكاليف و إيرادات الدورة.
- لا يمكن حساب النتيجة الجبائية إلا بعد تحديد النتيجة المحاسبية.

### أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى محاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة والسعي لاختبار الفرضيات المتبناة فإن هذه الدراسة تهدف إلى استعراض جدولي النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية والتعرف على مختلف العناصر التي يتناولها وتوضيح النواحي التي يختلف فيها هذين الجدولين، وبالإسقاط على النظام الجبائي يمكن الوقوف عند أهم نقاط الاختلاف بين النظامين المحاسبي و الجبائي.

### أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذا البحث في النقاط التالية:

- توضيح المعالجة الجبائية لمختلف عناصر الأعباء و الإيرادات؛
- نظرا لقلّة الدراسات التي اهتمت بالمعالجة الجبائية للنتيجة، وبالتالي هذه الدراسة سوف تساعد وتشجع الباحثين على إجراء دراسات أكثر عمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة

### أسباب إختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع؛

## مقدمة عامة

- يعتبر موضوع جديد من حيث الطرح، حيث لم يتطرق الباحثون إليه بالشكل الكافي خاصة على مستوى القواعد الجبائية لأنه يحمل دراسة طرفين طرف داخلي (المؤسسة) و طرف خارجي (الإدارة الضريبية) .
- نقص البحوث في هذا المجال في المكاتب الجزائرية ومحاولة للفت انتباه الباحثين الجزائريين في إثراء موضوع الدراسة على البيئة الأعمال الجزائرية.

### حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة في مايلي:

**حدود مكانية:** سوف تكون الدراسة على مستوى مؤسسة صوفاكت و هذا في الفصل التطبيقي.

**حدود زمانية:** تتمثل الحدود الزمانية للدراسة في السنة الدراسية 2015/2014 أما مدة التربص فكانت شهر.

### منهج الدراسة:

من أجل الإحاطة بكافة العلوم المتعلقة بموضوع الدراسة نعتد على منهجين:

1. المنهج الإستنباطي: من خلال الوصف و التحليل لكافة عناصر الدراسة.

2. المنهج الإستقرائي: من أجل إستقراء و تحليل بعض البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة.

### أقسام البحث:

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث، ولمعالجة تساؤلات الدراسة، ولإختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث على ثلاث فصول، تسبقهم المقدمة وتعقبهم الخاتمة التي تضمنت تلخيص عام لموضوع الدراسة و للنتائج المتوصل إليها، فكانت تقسيمات فصول الدراسة كما يلي:

الفصل الأول: "تحديد النتيجة المحاسبية" من خلال تقديم مختلف حسابات الأعباء و الإيرادات و كيفية التوصل إلى النتيجة الصافية في نهاية السنة المالية مع تحليل لمختلف عناصر جدول النتيجة .

الفصل الثاني: "تحديد النتيجة الجبائية بالمقاربة إلى النظام الجبائي" من خلال تقديم المعالجة الجبائية لفئات الأعباء و المنتوجات و حساب النتيجة الجبائية بعد تحديد الأعباء القابلة للخصم و الإيرادات .

الفصل الثالث: " دراسة حالة مؤسسة صوفاكت للأغطية النسيجية" قمنا بعرض حدودي النتيجة المحاسبية و الجبائية في مؤسسة صوفاكت مع محاولتنا لتحليل مختلف عناصر الجدولين.

#### الدراسات السابقة:

● لزعر محمد سامي, التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي- دراسة حالة, مذكرة

ماجستير غير منشورة, جامعة منتوري, قسنطينة, 2012.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد عيوب المخطط المحاسبي الوطني، بالإضافة إلى فهم النظام المحاسبي المالي ومدى ترابطه بالمعايير المحاسبية الدولية و توضيح كيف ستكون القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية بعد تكييف النظام المحاسبي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية،بالإضافة إلى التعرف على الأدوات المستخدمة في التحليل المالي للقوائم المالية، وإبراز مدى أهميته كأداة لتشخيص الوضع المالي للمؤسسة، وخلصت هذه الدراسة إلى أن القوائم المالية التي يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي تخدم التحليل المالي للقوائم المالية وتسهل من تطبيق تقنيات التحليل المالي. حيث تهدف هذه القوائم حسب الجريدة الرسمية إلى تقديم

معلومات حول الوضعية المالية(الميزانية)، الأداء (حسابات النتائج)، تغيرات الوضعية المالية (جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة) وهو ما يتوافق مع أهداف التحليل المالي للقوائم المالية، وقدم الباحث مجموعة من التوصيات من أهمها التكوين المستمر للمحاسبين والمحللين الماليين، بالإضافة إلى ضرورة الإسراع في إنشاء معهد يهتم بتخريج خبراء المحاسبة.

● كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد ( IAS/IFRS ) في الجزائر، مجلة

اقتصاديات شمال إفريقيا - العدد السادس جامعة شلف, الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة مدى استعداد البيئة الاقتصادية الجزائرية للانتقال إلى النظام المحاسبي الموحد و دوافع تطبيقه، و الآثار الجبائية والمحاسبية التي تنجر عن تطبيق النظام الجديد.

- جاو حدو رضا, حمدي جلييلة إيمان, آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكيفه, الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر, جامعة الوادي, يومي 5-6/05/2013.

تمهيد:

تعتبر المحاسبة في المؤسسة أداة لمعرفة نتائج السنة المالية و المتمثلة في مختلف المؤشرات المحاسبية كالهامش الإجمالي و القيمة المضافة و النتيجة العملياتية و النتيجة المالية و النتيجة العادية ... فإن النتيجة مرهونة مباشرة بإنتاج المؤسسة و مبيعاتها حيث أنها مرتبطة بجملة من أعباء تتحملها المؤسسة خلال نشاطها مقابل حصولها على إيرادات

تعتبر حسابات النواتج والأعباء المكونة الأساسية حسابات النتائج وبتفاعلها تنتج حسابات النتائج، فتتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى السنة الموالية. و لإعطاء صورة واضحة عن النتيجة المحاسبية، ولإلمام أكثر بالموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

**المبحث الأول:** دراسة حسابات الأعباء, حيث سنحاول في هذا المبحث التعرف على مختلف حسابات الأعباء أو حسابات الصنف السادس من مدونة الحسابات بدراسة تفصيلية.

**المبحث الثاني:** دراسة حسابات النواتج, سنحاول في هذا المبحث التعرف على مختلف حسابات النواتج أو ما يعرف بالإيرادات

**المبحث الثالث:** تكوين النتيجة المحاسبية, من خلال هذا المبحث الأخير سنتطرق إلى مفهوم النتيجة المحاسبية, و تحديد النتيجة عن طريق حسابات النتائج مع دراسة تحليلية لمختلف عناصره.

### المبحث الأول: دراسة حسابات الأعباء

إن الصنف السادس يشمل مختلف المصاريف و النفقات و الأعباء التي تتحملها المؤسسة من أجل أعمالها خلال الدورة المالية و لذلك تسمى هذه التكاليف بتكاليف التسيير أو التكاليف الإدارية، و عن طريق إنفاق و صرف هذه المبالغ في عمليات الاستغلال و التشغيل يتم الحصول على البضائع في المؤسسات التجارية أو لإنتاج المنتجات و الخدمات في المؤسسات الأخرى و التي يتم تسويقها و تحقيق إيرادات إجمالية للمؤسسة، و تسترد هذه التكاليف من الإيرادات الإجمالية المحققة و المتبقى منها يعبر عن الربح المحقق خلال الدورة المحاسبية، أما إذا كانت التكاليف أكبر من الإيرادات المحققة فإن الجزء الغير المسترد يعبر عن الخسارة المتحققة في نفس الفترة.

تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم. و تشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات و خسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية<sup>1</sup>.

وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى دراسة حسابات الأعباء بشكل تفصيلي من خلال مطالبه الثلاثة

### المطلب الأول: المشتريات المستهلكة و الخدمات الخارجية

1. المشتريات المستهلكة (الحساب 60): يختلف تسيير الحسابات 60 ( المواد الاولية المستهلكة و

التموينات المستهلكة الأخرى و السلع المباعة) المتعلقة بالمشتريات المخزونة المستهلكة، بإختلاف نظام

الجرد المعمول به في الكيان: سواء كان جردا متناوبا أو جردا دائما.

لقد تم تحديد تسيير هذه الحسابات على مستوى تسيير حسابات المخزونات (الصنف 03)

إن تقييم المخزونات المستهلكة يحسب بسعر الاقتناء و تكاليف السراء الإضافية (النقل، التأمين..... إلخ) التي تضاف إلى سعر السراء، و صافي التخزين، التنزيل و الحسم المحصلة<sup>2</sup>.

يضم حساب 60 الحسابات الفرعية التالية<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي- دراسة حالة ، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص-الإدارة المالية، كلية العلوم الاقتصادية ، قسنطينة، جامعة منتوري، 2012، ص45

<sup>2</sup> حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2012، ص، ص252، 253.

- 600- مشتريات البضائع المباعة: يسجل في جانبه المدين تكلفة البضاعة المشتراة و الموجهة للبيع.
- 601-المواد الأولية: يسجل في جانبه المدين تكلفة المواد الأولية الموجهة للورشات قصد تحويلها أو للاستهلاك المباشر.
- 602-التموينات الأخرى: يسجل في جانبه المدين قيمة التموينات الأخرى المستهلكة.
- 603-تغيرات المخزونات: يسجل في جانبه المدين قيمة التغير في المخزون نتيجة التلف أو النقص في الوزن, و يسجل فيه أيضا المنتجات التي يتم إعادة إدخالها إلى الورشات قصد إتمام عملية الإنتاج.
- 604-مشتريات الدراسات و الخدمات المؤداة: يسجل فيه تكلفة الدراسات و الخدمات التي يقدمها الغير للمؤسسة كخدمات النقل و غيرها.
- 605-مشتريات المعدات و التجهيزات و الأشغال: و يسجل فيه قيمة المعدات و التجهيزات القابلة للاستهلاك في أقل من دورة.
- 607-المشتريات غير المخزنة من المواد و التوريدات: يسجل فيه تكلفة المواد غير المخزنة كالكهرباء و الغاز أي التي تدخل مباشرة في عملية الشراء.
- 608-مصاريف الشراء التابعة: يسجل فيه المصاريف التي تكون تابعة لمشتريات المخزونات المستهلكة التي تتحملها المؤسسة.
- 609-التخفيضات, و التنزيلات, و المحسومات المتحصل عليها عن المشتريات: يسجل فيه قيمة التخفيضات التجارية التي تستفيد منها المؤسسة من عند المورد.
2. الخدمات الخارجية ( الحساب 61,62): تسجل في الحسابين 61 و 62 التكاليف الخارجية التي تعد ضمن المشتريات من عند الغير.
- إن كثرة أصناف التكاليف التي تشكل التكاليف الخارجية هي التي أدت إلى إستعمال قسمين من الحسابات 61 و 62, دون التفريق بينهما

<sup>1</sup>عيد الوهاب رميدي, علي سماي, المحاسبة المالية و فق النظام المالي المحاسبي الجديد, دار هومو للنشر, الطبعة الأولى, الجزائر, 2011, ص, ص187, 188.

كما أن هذين الحسابين يكونان عادة مجتمعين على خط واحد على مستوى حساب النتائج و تسجل تكاليف تكاليف الإيجار بعنوان عقود الإيجار العادي ضمن هاذين الحسابين<sup>1</sup>.

يتفرع الحساب 61 الخدمات الخارجية إلى<sup>2</sup>:

611-التقاول العام: تسجل فيه قيمة الأجر الذي يتقاضاه الغير و الذي ينوب على المؤسسة في إنجاز بعض المشاريع.

613-الإيجارات: يسجل فيه المصاريف المتعلقة بالإيجار العادي أو التشغيلي.

614-الأعباء الإيجارية و أعباء الملكية المشتركة: و يسجل فيه المصاريف المتعلقة باستئجار العقارات.

615-الصيانة و التصليحات و الرعاية: يسجل فيه قيمة المصاريف المتعلقة بالصيانة و الإصلاحات التي تقوم بها المؤسسة.

616-أقساط التأمينات: يسجل فيه أقساط مصاريف التأمين التي تتحملها المؤسسة و التي تدفع إلى شركات التأمين.

617-الدراسات و الأبحاث: يسجل فيه مصاريف الأبحاث و الدراسات التي يقوم بها الغير لصالح المؤسسة.

618-التوثيق و المستندات: تسجل فيه المصاريف المتعلقة بالتوثيق كأتعاب الموثق.

619-التخفيضات و التنزيلات و المحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية: يسجل فيه قيمة التخفيضات التجارية التي تحوزها المؤسسة من عند الغير نتيجة الخدمات الخارجية التي تقدم إليها.

أما الحساب 62 الخدمات الخارجية الأخرى و يقصد بها جميع أعباء الخدمات المقدمة من الغير الخارج عن عمال الكيان و لم يسبق أن ذكرت ضمن الأعباء السابقة و يتفرع هذا الحساب إلى<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009 المتضمنة القرار المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات، الجزائر.ص74.

<sup>2</sup> عبد الوهاب رميدي, علي سماي, مرجع سبق ذكره, ص, ص 188, 189.

- 621- عمال خارجين عن المؤسسة: و يسجل ضمن هذا الحساب جميع أحوال العمال غير التابعين للمؤسسة كأحوال عمال النقل في المناطق البعيدة عن مقر الكيان
- 622- أحوال الوسطاء و الأتعاب: يسجل فيه جميع الأعباء التي تدفع للوسطاء كعمولات نتيجة وساطتهم لإنجاح صفقة معينة و أتعاب المهن الحرة كالمحاميين و المحاسبين.
- 623- إشهار و نشر و العلاقات العامة: و يسجل فيه جميع مبالغ الأعباء المتعلقة بالإشهار التجاري و ما يدخل ضمنه من نشر سواء في الجرائد أو في غيرها من طرق النشر الأخرى إلى كل الأعباء التي تستخدم مجال العلاقات العامة داخل الكيان.
- 624- نقل السلع و النقل الجماعي للعاملين: و يسجل فيه جميع أعباء نقل السلع و البضائع من طرف الغير أو أعباء تنقل الأفراد بصفة جماعية كالعقود المبرمة بين الكيان و أصحاب الحافلات لنقل العمال إلى مكان عملهم.
- 625- التنقلات و المهمات, و الاستقبالات: يسجل فيه أعباء تنقلات و مهمات الأفراد سواء ما تعلق بالأفراد أو مصاريف الإقامة و الأكل إذا كانوا في مهمة تابعة للكيان إضافة إلى جميع أعباء الاستقبالات التي يجريها الكيان سواء بمناسبة استقبال و فد أو إحياء حفلة تتعلق بالكيان.
- 626- المصاريف البريدية و الاتصالات السلكية و اللاسلكية: يسجل فيه جميع أعباء الاتصالات سواء الرسائل و الطوابع البريدية و كذلك ما يتعلق بالهواتف الثابتة و النقالة الموضوعة تحت خدمة الكيان.
- 627- الخدمات البنكية و ما شابهها: يسجل فيه جميع أعباء التي يقدمها البنك للكيانات في إطار مهامها البنكية كالتحويلات البنكية للداخل و الخارج.
- 628- الاشتراكات و المستحقات: يسجل فيه أعباء الاشتراكات ما عدا الاجتماعية كالاشتراكات المهنية.
- 629- التخفيضات, التنزيلات و الحسومات المحصلة على الخدمات الخارجية الأخرى: يسجل فيه جميع التخفيضات و التنزيلات و الحسومات الممنوحة للكيان عند اقتناؤه لخدمة خارجية.

<sup>1</sup> لبوز نوح, مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد, المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة, مؤسسة الفنون المطبعية و المكتبية لولاية بسكرة, الجزء الأول 2009, ص, ص 203, 207.

المطلب الثاني: أعباء المستخدمين و الضرائب و الرسوم و الأعباء العملية

1. أعباء المستخدمين ( الحساب 63): يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بأجور المستخدمين بما فيها الإشتراكات الإجتماعية المرتبطة بالأجور ، المكافآت حسب طبيعتها تسجل في حساب 638 أعباء أخرى للمستخدمين ويجعل مدينا بها وبالمقابل تجعل إما الإيرادات حساب 738 إيرادات أخرى للتسيير دائنا أو حساب الأعباء المعني مباشرة<sup>1</sup>.

و يتفرع هذا الحساب إلى<sup>2</sup>:

631-أجور العاملين: يسجل فيه مصاريف الأجور التي تدفعها المؤسسة لمستخدميها.

634-أجور المستغل الفردي: يستخدم في المؤسسة الفردية عندما يتقاضى صاحب المؤسسة أجرا على اعتبار أنه عامل مسؤول عن نشاطه

635-الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية: و يسجل فيه قيمة المصاريف التي تدفعها المؤسسة للهيئات الاجتماعية كـ (الضمان الاجتماعي.....) و هي مصاريف ذات طابع اجتماعي لها علاقة بالأجور و لكن لا تقتطع منها، تدفعها المؤسسة إلزاميا لخزينة الدولة، العبء الذي يتحمله صاحب العمل هو 26%.

637-الأعباء الاجتماعية الأخرى: و هي مصاريف لها علاقة بالأجور و لكن لا تقتطع منها.

638-أعباء العاملين الأخرى: و يسجل فيه المستحقات التي يستفيد منها العمال.

2. الضرائب و الرسوم و التسديدات الماثلة (الحساب 64): الضرائب و الرسوم و المدفوعات الماثلة،

هي أعباء تتعلق بما يأتي:

من جهة، تتعلق بالمدفوعات الإجبارية لدولة و الجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية، و من جهة أخرى، تتعلق بمدفوعات تقرّها السلطة العمومي لاسيما لتمويل أصول الفائدة الاقتصادية أو الإجتماعية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> شعب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزء الأول، 2008، ص 70.

<sup>2</sup> عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سبق ذكره، ص، ص 192 193.

و يتفرع هذا الحساب إلى<sup>2</sup>:

641- الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة: يسجل ضمن هذا الحساب الضرائب و الرسوم التي تفرض على أجور العمال و يتحملها الكيان.

642- الضرائب و الرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال: يسجل ضمن هذا الحساب جميع الرسوم على رقم الأعمال غير القابلة للاسترجاع و غيره من الرسوم ذات نفس الصفة، الرسم على النشاط المهني TAP معدل 2% من رقم الأعمال.

645- الضرائب و الرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج): يسجل ضمن هذا الحساب جميع الضرائب و الرسوم التي يتحملها الكيان شريطة أن تكون هذه الضرائب و الرسوم غير متعلقة بالنتائج كالرسوم الجمركية.

3. الأعباء العملية الأخرى (الحساب 65): إن العناصر الموجودة في الحساب 65 تعتبر بطبيعته مشكلة لنتائج النشاطات العادية للكيان<sup>3</sup>.

يتفرع هذا الحساب إلى<sup>4</sup>:

651- إتاوات, التنازل, البراءات, الرخص, العلاقات, المعاملات, أنظمة البرمجة, الحقوق و القيم الشبيهة: يسجل فيه الأتاوى التي تدفعها المؤسسة نتيجة استغلالها لبراءة الاختراع, أو برمجيات الإعلام الآلي

652- نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية: يسجل فيه ناقص القيم المستخرج عن تحويل أصل مثبت غير مالي .

653- أتعاب الحضور: يسجل فيه أتعاب الإداريين المتعلقة بوظيفتهم زيادة عن الأجر الذي يتقاضاه.

<sup>1</sup> حاج علي, مرجع سبق ذكره, ص 255.

<sup>2</sup> لبوز نوح, مرجع سبق ذكره, ص, ص 212, 213.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية, رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009, مرجع سبق ذكره, ص 74.

<sup>4</sup> عبد الوهاب رميدي, علي سماي, مرجع سبق ذكره, ص, ص 194, 195.

654- الخسائر نتيجة الديون غير القابلة للتحصيل

655- حصة النتائج عن العمليات المنحزة بصورة مشتركة

656- الغرامات و العقوبات و الإعانات الممنوحة و الهبات و التبرعات

657- أعباء التسيير الاستثنائية

658- أعباء التسيير الجارية الأخرى

المطلب الثالث: الأعباء المالية و العناصر غير العادية , مخصصات الإهلاكات, الضرائب على الأرباح

1. الأعباء المالية ( الحساب 66): يتفرع هذا الحساب إلى<sup>1</sup>:

661- أعباء الفوائد: يسجل فيه الفوائد الناتجة عن المعاملات المالية كفوائد الحصول على القروض

664- خسائر الديون المرتبط بالمشاركات: يسجل فيه الخسائر الناتجة عن عدم القدرة على تسديد أحد الفروع في المجموع ما عليه من ديون.

665- فارق التقييم أدوات مالية- ناقص القيمة: يسجل فيه قيمة النقص في الادوات المالية بعد إعادة تقييمها في نهاية السنة.

666- خسائر الصرف: يسجل فيه قيمة الخسائر التي تتحملها المؤسسة نتيجة التغير في سعر الصرف آجلا.

667- خسائر صافية نتيجة تحويل أصول مالية: يسجل فيه قيمة الخسارة الناتجة عن التنازل للأصول المالية.

668- أعباء مالية أخرى: يسجل فيه قيمة المصاريف المالية التي لم تدرج سابقا.

2. العناصر غير العادية ( حساب 67): يسجل في هذا الحساب الأعباء الاستثنائية الخاصة جدا مثل أعباء الكوارث و ما إلى ذلك, ينبغي إعداد ملحق خاص بهذه الأعباء عند إعداد القوائم المالية<sup>2</sup>.

3. مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة: يقيد في الجانب المدين للحساب 68 في مقابل حسابات الإهلاك, خسارة القيمة و المؤونات المعنية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عبد الوهاب رميدي, علي سمي, نفس المرجع السابق, ص 198.

<sup>2</sup> شعيب شنوف, مرجع سبق ذكره, ص 71.

<sup>3</sup> حاج علي, مرجع سبق ذكره, ص 258.

### 1.3 الاهتلاكات:

**تعريف الإهلاك:** وفق النظام المحاسبي المالي يعرف الإهلاك على أنه استهلاك للمنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم توزيع المبلغ القابل للإهلاك بصورة طردية على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة للأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته<sup>1</sup>.

**أهمية الإهلاك:** يعتبر الإهلاك من أهم مصادر التمويل، فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على استثمارات جديدة يعوض الاستثمارات التي تم إهلاكها بصورة كلية و لم تعد صالحة للاستخدام.

**طرق وأساليب الإهلاك:** توجد عدة أساليب للإهلاك أي لحسب قسط الإهلاك السنوي، منها ما يسمح قانون الضرائب الجزائري بتطبيقها و منها من لم ينص على تطبيقها.

أ. طرق الإهلاك التي سمح بها قانون الضرائب المباشرة: و هي أسلوب القسط الثابت، و أسلوب الإهلاك المتناقص، و أسلوب الإهلاك المتزايد، هذين الأخيرين أضيفا بموجب قانون المالية 1989، و قبل ذلك كان يسمح فقط بتطبيق القسط الثابت، إن التثبيتات التي يمكن إهلاكها بأسلوب القسط المتناقص أو بأسلوب القسط المتزايد محددة بقرار صادر عن وزير المالية، أما أسلوب الإهلاك بأقساط ثابتة فيطبق دون قيود.

ب. أساليب الإهلاك التي نص عليها (ن م م): الإهلاك الخطي، طريقة الأقساط المتناقصة، طريقة وحدات الإنتاج ( أي حجم الإنتاج الفعلي)، و طريقة الأقساط المتزايدة، .....

إضافة إلى إهلاك التثبيتات فقد سمح (ن م م) بتسجيل الخسارة عن انخفاض قيمة التثبيتات، و المادة 10-121 من (ن م م) تنص على: "إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الإهلاكات، فإن القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة قيمة أي أنه و إضافة إلى الإهلاك العادي للتجهيزات فإنه يمكن تخفيض القيمة المحاسبية الصافية لهذه التجهيزات إذا دعت الضرورة و يتم ذلك بتسجيل خسارة قيمة<sup>2</sup>.

خسارة القيمة = القيمة القابلة للتحصيل - القيمة المحاسبية الصافية

<sup>1</sup> عميرة جمال، الإهلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة البليدة، 13-15 أكتوبر 2009، ص 6.

<sup>2</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي و المالي، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص 13، ص 14.

تعريف المصطلحات الخاصة بالقيمة:

القيمة المحاسبية الأصلية (VC): تمثل سعر شراء التثبيت بتكلفته التاريخية على أساس قيمته عند تاريخ معاينته ( في تاريخ إجراء عملية الشراء ).

المبلغ القابل للاهلاك (MA): هو الفرق بين القيمة المحاسبية الأصلية لتثبيت ما و القيمة المتبقية المحتملة له ، حيث يوزع على طول المدة

مدة المنفعة (N): هي المدة النفعية للتثبيت أي المدة التي يرتقب فيها الكيان استعمال تثبيته (قابلة للاهلاك)

مفهوم القيمة العادلة: يعرف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) القيمة العادلة "بأنها القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية"<sup>1</sup>.

قيمة المنفعة : وهي القيمة الحالية (ACTUALISEE) للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمنتظرة من الاستعمال المتواصل للأصل وخروجه في نهاية مدة المنفعة<sup>2</sup>.

القيمة المحاسبية الصافية VNC: و هي الفرق بين قيمة اقتناء أو إنتاج الأصل و مجموع الاهتلاكات الخاصة به. القيمة المتبقية VR: هي المبلغ الصافي الذي ترتقب المؤسسة الحصول عليه لقاء تثبيت ما عند انقضاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج .

معدل الاهتلاك T: يحسب غالبا من مدة منفعة التثبيت كما يلي : معدل الاهتلاك = مدة المنفعة ÷ 100

قسط الاهتلاك (An): هو التوزيع النظامي للمبلغ المهلك من تثبيت على مدى مدته المقدرة حسب مخطط اهتلاك سنوي.

أساليب الاهتلاك:

1. القسط الثابت: يعرف بالاهتلاك الخطي ذو الأقساط السنوية المتساوية

قسط الإهلاك الثابت = (تكلفة الأصل - القيمة المتبقية) ÷ مدة المنفعة أو العمر الإنتاجي

<sup>1</sup> جميلة بن هجيرة, اثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينية-دراسة حالة, مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية, تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة , جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2012, ص8.

<sup>2</sup> كوش عاشور, متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر, مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا - العدد السادس جامعة شلف, الجزائر, ص302.

2. القسط المتناقص: يحسب قسط الإهلاك بصورة متناقصة من سنة إلى أخرى, بحيث قسط السنة الأولى

يكون أكبر من السنة التي تليها.

معدل الإهلاك:  $(100/n) \times$  معامل الإهلاك

الجدول رقم (01-01): معامل الإهلاك

السنوات	المعامل الضريبي
3 أو 4	1.5
5 أو 6	2
أكثر من 6	2.5

قسط الإهلاك = القيمة المحاسبية الصافية  $\times$  معدل الإهلاك

عندما يصبح المعدل المتناقص  $\geq (100 \div \text{عدد السنوات المتبقية})$  ، يتم الانتقال إلى تطبيق طريقة الإهلاك

الخطي ويحسب القسط بالنسبة للسنوات المتبقية كما يلي :

القيمة المحاسبية الصافية  $\div$  عدد السنوات المتبقية

3. القسط المتزايد: حسب هذه الطريقة فإن:

قسط الإهلاك = تكلفة الأصل  $\times$  (رقم السنة  $\div$  مجموع السنوات أو  $n(n+1)/2$ )

2.3 المؤونات : تعرف المؤونة على أنها ا عبارة عن تكلفة من التكاليف التي تحمل إلى الدورة المحاسبية، أي

لا بد من خصمها من الربح قبل الوصول إلى صافي الربح، وذلك لمقابلة النقص المحتمل وقوعه في قيمة أصل من

الأصول أو الزيادة المحتملة في قيمة التزام من الالتزامات، ولقد تعرض النظام المحاسبي المالي للمؤونات ضمن كل

من المجموعة الأولى، الثالثة، الرابعة والخامسة، وتضم كل من المؤونات الأعباء ومؤونات المخزونات ومؤونات

حسابات الغير<sup>1</sup>.

3.3 خسارة القيمة: عرف SCF الخسارة في القيمة بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن قيمتها الواجبة

التحصيل، كما نص SCF على مراجعة الخسارة المدرجة بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة

<sup>1</sup> حسام الدين حليلو، التمويل الذاتي وأثره في توليد و تجديد الثببتات- دراسة تطبيقية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص7.

أو تخفيضها تبعاً لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني، وتكون هذه المراجعة والتعديل في خسارة القيمة في نهاية السنة المالية.

● تحديد خسارة القيمة :

عند تاريخ الجرد تقوم المؤسسة بتفحص و تقدير قيمة التثبيتات ، وفي حال ثبت للمؤسسة فقدان أحد التثبيتات لقيمتها فعلياً أن تقوم بتقدير القيمة القابلة للتحصيل من هذا التثبيت ، ويتم تحديد الخسارة في قيمة التثبيت بالفرق بين القيمة الصافية المحاسبية له و قيمته القابلة للتحصيل

$$\text{خسارة القيمة} = \text{القيمة الصافية المحاسبية ( VNC )} - \text{القيمة القابلة للتحصيل ( VR )}$$

حيث أن القيمة القابلة للتحصيل هي سعر البيع الصافي له و الذي يساوي ثمن البيع مطروحاً منها تكاليف الخروج

أما بالنسبة للقيمة الصافية المحاسبية للتثبيت ، فتؤخذ بعدد بعد الاهتلاك الخاص بالدورة المنقضية ( الماضية ) ملاحظة : في حالة وجود مؤشر لخسارة القيمة يتم التأكد من وجود هذه الخسارة بمقارنة القيمة القابلة للتحصيل بالقيمة الصافية المحاسبية و ذلك حسب الحالتين التاليتين :

الحالة الأولى : يتم فيها إثبات خسارة القيمة إذا كانت :

$$\text{القيمة القابلة للتحصيل ( ثمن أو سعر البيع الصافي )} > \text{القيمة الصافية المحاسبية}$$

الحالة الثانية : لا توجد خسارة قيمة إذا كانت :

$$\text{القيمة القابلة للتحصيل ( ثمن أو سعر البيع الصافي )} \leq \text{القيمة الصافية المحاسبية}$$

أثر خسارة القيمة على مخطط الاهتلاك ( تعديل مخطط الاهتلاك بعد إثبات خسارة القيمة ) :

عندما يتم إثبات خسارة القيمة للتثبيت المعني، فإن ذلك يؤثر على مخطط اهتلاك هذا التثبيت بحيث يجب تعديله بالنسبة للمدة الباقية بحيث يتم طرح خسارة القيمة من القيمة الصافية المحاسبية ثم قسمتها على عدد السنوات الباقية :

$$\text{القيمة الصافية المحاسبية} - \text{خسارة القيمة ( بعد أن يتم إثباتها )} \div \text{عدد السنوات الباقية ( من الاهتلاك)}$$

و يتفرع الحساب 68 مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة إلى:

681-مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة عن الأصول غير الجارية

682- مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة-لسلع الموضوعة موضع الامتياز

685- مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة-الأصول الجارية

686- مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة-العناصر المالية

4. الضرائب على الأرباح و مثيلاتها (الحساب69): يقيد في الجانب المدين المبلغ المستحق باسم الأرباح

الخاضعة للضريبة والتي تبقى على عاتق الشركة,

الضرائب على مبالغ الأرباح, الضرائب الجزافية، الضرائب الإضافية المتعلقة بالتوزيعات.

كما يسجل هذا الحساب الأعباء المتعلقة لمشاركة الأجراء المحتملة في نتائج الكيان ( قانونية أو تعاقدية)<sup>1</sup>.

و يتفرع هذا الحساب إلى<sup>2</sup>:

692-الضرائب المؤجلة على الأصول

693- الضرائب المؤجلة على الخصوم

695-الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج النشطة العادية: يسجل فيه قيمة الضرائب المفروضة على الأرباح

التي تحققها المؤسسة من خلال ممارستها لنشاط معين خلال فترة معينة.

698-الضرائب الأخرى على النتائج: و يسجل في هذا الحساب مختلف الضرائب التي تقرض على النتائج التي

لم تذكر سالفًا.

### المبحث الثاني: دراسة حسابات النواتج

تشمل الإيرادات كل المبالغ التي تستلمها المؤسسة كمقابل لمبيعاتها أو الأعمال أو الخدمات التي تقدمها

للغير، بالإضافة إلى إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة .

أو قد تحقق المؤسسة إيرادات أخرى خارجية عن نشاطها الاعتيادي مثلا: تحقيقها لإيرادات نتيجة لبيعها لأحد

الأصول أو الممتلكات أو بعض الأسهم أو قد تحقق إيرادات عن طريق الفوائد المالية أو أرباح الأسهم.

وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى دراسة حسابات الإيرادات من خلال المطالب التالية:

### المطلب الأول: مفهوم الإيراد, الاعتراف و الإفصاح عن الإيراد

إن الإيراد يمثل إجمالي التدفقات الداخلة التي تؤدي إلى زيادة في إجمالي أصول الوحدة المحاسبية أو نقص في

إجمالي خصومها أو في كليهما معا.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، العدد19، المؤرخة في 25/03/2008، مرجع سبق ذكره، ص75.

<sup>2</sup> عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سبق ذكره، ص199.

1. مفهوم الإيراد: هو مجموع التدفقات الواردة للمؤسسة نتيجة للمنافع الاقتصادية خلال فترة معينة و التي تنتج من الأنشطة العادية للمنشأة مما يولد زيادات في حقوق الملكية باستثناء الزيادات المتعلقة بمساهمات الملاك في المنشأة، و لا يشمل الإيراد المبالغ المستلمة نيابة عن أطراف أخرى مثل ضريبة المبيعات، و التي يتم استلامها من قبل المنشأة عند بيع البضاعة للغير ثم يعاد توريدها لدائرة ضريبة المبيعات بالتالي لا تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية<sup>1</sup>.

## 2. الاعتراف بالإيراد:

يعترف بالإيراد محاسبيا عند إتمام عملية إثباته في السجلات المحاسبية و التعبير عنه بالقوائم المالية و ذلك بتوفر شرطان أساسيان فيه هما:

- تمام عمليات الاكتساب أو الاقتراض منها بدرجة معقولة.
- الانتهاء من عملية المبادلة التجارية.

و من النتائج التي تترتب على الشرطين السابقين وجود عدة أسس للاعتراف بالإيراد و هذه الأسس هي<sup>2</sup>:

- أ. الاعتراف بالإيراد لمجرد بيع السلعة و تسليمها للعميل أي عند نقطة البيع.
- ب. الاعتراف بالإيراد قبل تسليم السلعة أي بمجرد الانتهاء من إنتاجها أو حتى خلال عملية إنتاجها كما يحدث عند البيع بعقود مقدمة أو في عقد الإنشاءات طويلة الأجل.
- ت. الاعتراف بالإيراد بعد تسليم البضاعة كما يحدث في البيع التأجيلي أو البيع بالتقسيط.
- ث. الاعتراف بالإيراد بمرور الزمن بالنسبة للإيرادات التي تنتج عن استخدام غير الأصول الوحدة المحاسبية مثل إيراد العقار و فوائد القروض... إلخ و من الأسس الأخرى التي يجري فيها الاعتراف بالإيرادات و توزيعها على الفترات المحاسبية المختلفة ما يعرف بأساس نسبة الإتمام المطبقة في عقود المقاولات الإنشائية.

## 1. الإفصاح: يجب على المؤسسة الإفصاح عن مايلي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية و العملية، دائرة المكتبة الوطنية، الطبعة الثالثة، عمان، 2008، ص296.

<sup>2</sup> وليد ناجي الجبالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية في الدائرك، 2007، ص 183-184.

- أ. الطرق المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق المتبعة لتحديد مرحلة الإنجاز للعملية التي تتضمن تقديم خدمات.
- ب. مبلغ كل نوع من الإيرادات المعترف به خلال الفترة بما في ذلك الإيراد الناجم عن:
- بيع السلع و البضائع,
  - تقديم الخدمات,
  - الفائدة المكتسبة,
  - الأتاوات,
  - توزيعات أرباح الأسهم
- ت. مبلغ الإيراد الناشئ عن تبادل البضائع و الخدمات و المتضمن في كل فئة هامة من الإيرادات.
- ث. يجب الإفصاح عن أية أرباح أو خسائر طارئة.

### المطلب الثاني: المبيعات من البضائع و الإنتاج المخزن

#### 1. المبيعات من البضائع المصنعة و الخدمات المقدمة و المنتوجات الملحقه ( الحساب 70):

- تسجل المبيعات في الجانب الدائن للحسابات حسب الطبيعة، حسب سعرها الصافي و الرسم المحصل على القيمة المضافة، مع حسن تنزيلات و تخفيضات الأسعار الممنوحة.
- تقسم الحسابات وفقا لاحتياجات الكيان كي يتسنى تمييزها، مثلا:
  - مجموعات المنتوجات ( حسب طبيعتها، حسب النظام الضريبي، حسب نظام الإنتاج...)
  - المبيعات المحلية و المبيعات المخصصة للخارج
  - التنازلات بأسعار مكلّفة
  - المبيعات داخل المجمع و المبيعات خارج المجمع.
  - المبيعات المرتبطة بالنشاط الرئيسي و المنتوجات المرتبطة بالنشاطات الفرعية.

<sup>1</sup> محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص308.

تتضمن منتوجات النشاطات الملحقة: منتوجات المصالح المستغلة لصالح المستخدمين (المطعم، النقل، السكن...) و الإيجار المختلف و انتفاعات المستخدمين و مصاريف المرفأ أو تكاليف ملحقة أعيد احتسابها، عائدات استرجاعات التغليف المودع، التنازل عن التموينات<sup>1</sup>.

و يضم الحسابات التالية<sup>2</sup>:

700-المبيعات من البضائع: يسجل في طرفه الدائن قيمة البضاعة المباعة.

701-المبيعات من المنتجات المصنعة: يسجل فيه قيمة المبيعات من المنتجات تامة الصنع.

702- المبيعات من المنتجات الوسيطة: يسجل فيه قيمة المبيعات من المنتجات الوسيطة

703- المبيعات من المنتجات المتبقية: يسجل فيه قيمة المبيعات من الفضلات و المهملات.

704- مبيعات الأشغال: يسجل فيه قيمة المبيعات من الأشغال.

705-مبيعات الدراسات: يسجل فيه قيمة المبيعات المتعلقة بالدراسات التي تنجزها المؤسسة للغير.

706-تقديم الخدمات الأخرى : يسجل فيه قيمة الخدمات التي تقدمها المؤسسة للغير.

708-منتجات الأنشطة الملحقة: يسجل فيه بعض المنتجات الملحقة و المتعلقة مثلا بعائد النقص في مواد التعبئة و التغليف لصالح المؤسسة.

709-التخفيضات و التنزيلات و الحسومات الممنوحة: يسجل فيه قيمة التخفيضات و التنزيلات و الحسومات التي تمنحها المؤسسة للغير.

2. الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون: يقتصر استعمال الحساب 72 على تسجيل تغيرات الإنتاج

المخزن فمتغيرات مخازن المؤونات و السلع, تقيده هي الأخرى في الحسابات 603 "تغيرات المخزونات

(التموينات و السلع).

<sup>1</sup> حاج علي, مرجع سبق ذكره, ص260 261.

<sup>2</sup> عبد الوهاب رميدي, علي سماي, مرجع سبق ذكره, 200.

تقيد متغيرات المخزونات في هذه الحسابات, في إطار الجرد المتناوب, و تقتطع من قيمة المنتج المخزن الأولية, و تقرض من قيمة المنتج المخزن النهائية.  
يمثل رصيد الحساب 72 التغير الشامل للمنتوج المخزن (الرصيد الدائن) أو المنتج غير المخزن (الرصيد المدين) و هذا ما بين بداية الفترة و نهايتها.  
تظهر الحسابات 72 ضمن حساب النتائج تحت فصل المنتوجات<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: إنتاج المثبت و إعانات الاستغلال, المنتجات التشغيلية

1. الإنتاج المثبت (الحساب 73): يستخدم هذا الحساب في حالة قيام المؤسسة بإنتاج تثبتات (أي أصول ثابتة) عينية أو معنوية بوسائلها الخاصة و بهدف استخدامها, حيث نجعل حساب التثبتات المعنية لدينا و حساب (أو لأحد فروع) 73 دائناً<sup>2</sup>, و قسم الحساب 73 إلى:  
731- إنتاج مثبت للأصول العينية  
732- إنتاج مثبت للأصول المعموية  
2. إعانات الإستغلال (الحساب 74): يقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب مبلغ إعانات الاستغلال و التوازن التي تحصل عليها الكيان في مقابل الجانب المدين لحساب الغير أو الخزينة العمومية<sup>3</sup>.

و ضم الحسابات الفرعية التالية:

741-إعانة التوازن: ويسجل ضمن هذا الحساب جميع الإعانات الممنوحة للكيان بقصد بقصد تغطية خسارة معينة في الميزانية بسبب مشروع معين كالكيانات التبت تنشط في مجالات صعبة كحفر في مناطق شبه جافة  
748-إعانات الإستغلال الأخرى: ويسجل في هذا الحساب جميع الإعانات الممنوحة للكيان بتشجيعه للإستثمار في مشاريع معينة كالكيانات التي تنشط في مجالات الفلاحة في المناطق الصحراوية.  
3. المنتجات التشغيلية الأخرى (الحساب 75): يسجل فيه مختلف العوائد التي تحققها المؤسسة من

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009، مرجع سبق ذكره، ص 76.

<sup>2</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي و المالي، دار النشر جيلطي، 2009، ص 97.

<sup>3</sup> حاج علي، مرجع سبق ذكره، ص 263.

خلال ممارستها لنشاطها العادي الذي قامت من أجله<sup>1</sup>.

و يضم الحسابات الفرعية التالية:

751- الأتاوى عن الامتيازات و البراءات و الترخيص و البرمجيات و القيم المماثلة: يسجل فيه قيمة العوائد

التي تحصلها المؤسسة من عند الغير, نتيجة إستغلاله للقيم الثابتة خاصة غير الملموسة التابعة للمؤسسة

752- فوائض القيمة الناتج عند تحويل أصول مادية غير مادية: يسجل فيه العوائد التي تحققها المؤسسة عندما

تتنازل على أحد قيمها الثابتة المادية.

753- أتعاب الحضور و أتعاب أعضاء مجلس الإدارة أو المسير: الأجر التي تحصلها الكؤسسة بعنوان وظائفها

الإدارية (قائم بالأعمال, المسير.....) لدى هيئات أخرى من نفس المجموعة التي تنتمي إليها.

754- أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية يسجل فيه قسط الإعانات التي تتحصل عليها

المؤسسة و ذلك في نهاية كل دورة حتى يتم إدخالها إلى حساب النتائج,

755- قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة: يسجل في هذا الحساب حصة ناتج العمليات

المشتركة (عقد شركة المحاصة) خارج النشاط الذي قامت من أجله

756- المدخولات عن الديون الدائنة المدومة: و يسجل فيه قيمة الديون المدومة التي قامت المؤسسة

بتحصيلها

757- إيرادات استثنائية عن عملية التسيير: يسجل فيه قيمة الإيرادات المتوقعة

758- إيرادات التسيير الجاري الأخرى: يسجل فيه العوائد التسيير غير المذكورة في الحسابات السالفة الذكر.

<sup>1</sup> عبد الوهاب رميدي, علي سماي, مرجع سبق ذكره, ص, ص203 204.

المطلب الرابع: الإيرادات المالية و إسترجاع خسائر القيمة

1. الإيرادات المالية (الحساب 76): و يقصد بها الإيرادات المتأتية من حركة الأموال سواء في شكلها

السائل أو في شكل ثابت كالقيم الثابتة المالية و يتفرع هذا الحساب إلى<sup>1</sup>:

761-منتجات المساهمات: و يسجل فيه جميع مبالغ الإيرادات المتأتية من المساهمات الكيان في شركات أخرى و تمثل أيضا أرباح الأسهم

762-مداخيل الأصول المالية: و يسجل ضمن هذا الحساب جميع مبالغ الإيرادات الناتجة عن الأصول المالية من سندات و قروض و ودائع

763-عائدات الحسابات المدينة : و يسجل ضمن هذا الحساب الإيرادات التي تدخل للكيان نتيجة إقراضه للغير في إطار عقود الإيجار التمويلي

765-فارق التقييم عن الأصول المالية (القيم الزائدة): و يسجل ضمن هذا الحساب القيم الزائدة التي تنتج عن عمليو تقييم أو إعادة تقييم الأصول التي يملكها الكيان

766-عائدات الصرف: و يسجل ضمن هذا الحساب الفروقات الزائدة بين مبالغ شراء العملة الصعبة و الأجنبية بصفة عامة و قيمتها الحالية في السوق النقدي

767-الأرباح الصافية عن عمليات بيع الأصول المالية: و يسجل ضمن هذا الحساب جميع مبالغ الفروقات الزائدة بين القيمة المحاسبية للأصل المالي و قيمة التنازل عنه على إعتبار أنها ربح صافي ناتج عن عمليو التنازل

768-منتجات مالية أخرى: و يسجل ضمن هذا الحساب جميع مبالغ الإيرادات ذات الصبغة المالية و لم يسبق ذكرها ضمن الحسابات السابقة كمراجعة الأسعار للسلع و الخدمات المباعة بسبب التضخم مثلا

2. العناصر الاستثنائية-الإيرادات (الحساب 77): لا يستعمل الحساب 77 إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل أحداث غير عادية و غير مرتبطة بنشاطات الكيان.

<sup>1</sup> لبيوز نوح, مرجع سبق ذكره, ص, ص 249 250.

و تبرز ضرورة وجود هذا الحساب من خلال وجوب تقييد طبيعة و مبلغ كل عنصر استثنائي في الكشوف المالية على حدة<sup>1</sup>.

3. الاسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات: يكون هذا الحساب دائنًا في حالة الإلغاء الكلي أو الجزئي لخسائر القيمة أو للمؤونات لم تعد ضرورية<sup>2</sup>.

استرجاع خسارة القيمة: تقدر المؤسسة عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات للأصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو انخفضت عند توفر هذا المؤشر فإن المؤسسة تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل<sup>3</sup>.  
و يضم الحسابات الفرعية التالية:

781- إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات-الأصول غير الجارية

785- إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات -الأصول الجارية

786 - إسترجاعات المالية عن خسائر القيم و المؤونات

### المبحث الثالث: تكوين النتيجة المحاسبية

إن النظام الجديد أتى بفلسفة محاسبية جديدة تعتمد على المعايير الدولية ، وهذا ما أدى إلى بروز عدة اختلافات في مجالي القوائم المالية و الحسابات مع النظام القديم. و تمثل القوائم المالية الناتج النهائي و الأساسي للعمل المحاسبي في مؤسسة، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث و الأنشطة التي تقوم بها الوحدة لاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية و ملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات المختلفة.

و من هذه القوائم نجد جدول حسابات النتائج أو ما يعرف بجدول النتيجة و سنحاول عرض ذلك من خلال المطالب التالية:

<sup>1</sup> حاج علي، مرجع سبق ذكره، ص265.

<sup>2</sup> عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص100.

<sup>3</sup> رواس صالح، الإعراف و القياس للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي- دراسة حالة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية و جباية معمة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص10 11.

المطلب الأول: ماهية حسابات النتائج و النتيجة المحاسبية

إذا كانت الميزانية تعطي صورة عن وضعية المؤسسة في مدة معينة، فإن حسابات النتائج يعطي تلخيص شامل حول نشاط المؤسسة خلال دورة الاستغلال ( ما بين دورتين ) , و بالتالي فإن التحليل المالي يركز على تحليل الوضعية المالية عن طريق الميزانية , وتحليل الاستغلال عن طريق حسابات النتائج<sup>1</sup>.

1. قائمة الدخل (حسابات النتائج):

و تسمى أحيانا قائمة الأرباح و تظهر نتائج عمليات الوحدة لفترة معينة من الزمن (شهر, ثلاثة أشهر, سنة) و هي ملخص للإيرادات التي تحققت خلالها و المصروفات التي لزمتم لتحقيقها في الوحدة بالإضافة إلى المكاسب و الخسائر خلال نفس الفترة.

و تقدم هذه القائمة مقياسا لمدى نجاح المنشأة حيث تقابل خلالها إنجازات المنشأة (الإيرادات) بالجهود التي بذلتها (المصروفات).

تتضمن قائمة الدخل نتائج الأعمال المتحققة خلال الفترة المالية و تستخدم في الشركات التجارية و الصناعية حيث إزدادت أهمية هذه القائمة لأنها تعكس مدى أداء و نجاح الشركة في أعمالها, و قابليتها على الاستمرار في النشاط<sup>2</sup>.

وتستند: قائمة الدخل على مقابلة إيرادات المنشأة بالمصروفات والأعباء التي ساهمت في تحقيق تلك الإيرادات. وتكون نتيجة هذه المقابلة هو ما تحققه المنشأة من ربح أو خسارة, وبالتالي:

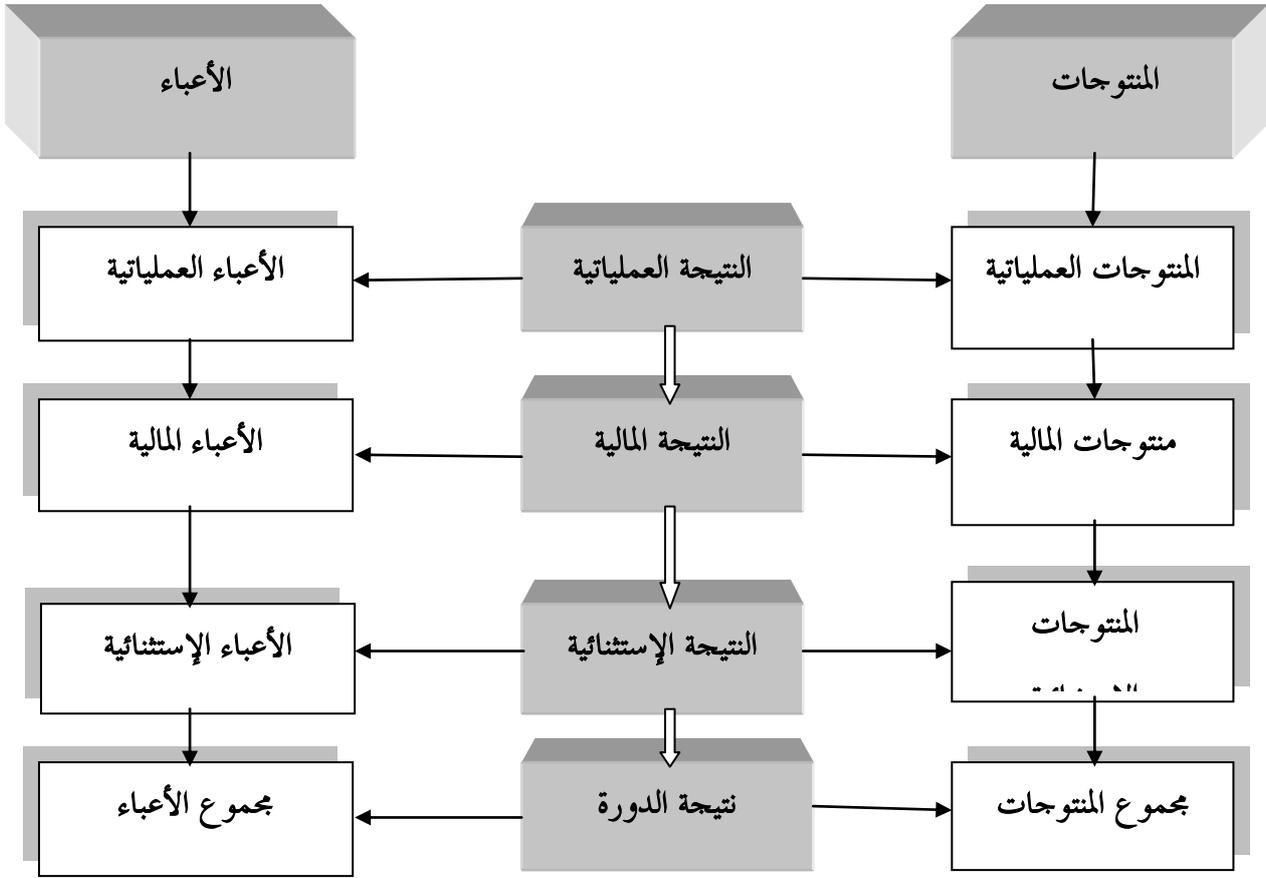
فإن زيادة الإيرادات عن المصروفات يؤدي إلى تحقيق الربح.

وإن زيادة المصروفات عن الإيرادات تؤدي إلى تحقيق الخسائر

الشكل رقم (01-01): منتوجات و أعباء حسابات النتائج

<sup>1</sup> صرامة عبد الوحيد, الملتقى الوطني الأول حول "الحوكمة المحاسبية", مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي نظرة جديدة للتحليل المالي قراءة في جدول حسابات النتائج المحور الخامس.

<sup>2</sup> عبد الحي عبد مرعي, و آخرون, مبادئ المحاسبة المالية, دراسة متكاملة, دار المطبوعات الجامعية, الإسكندرية 2005, ص77.



المصدر: من أعداد الطالبة بالإعتماد على (لزعر محمد سامي، مرجع سبق ذكره)

## 2. تعريف: حسابات النتائج (قائمة الدخل)

هي قائمة تتضمن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة، حيث يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية معينة وصولاً إلى تحديد نتيجة تلك العمليات والأنشطة وهي ما نطلق عليه مصطلح حسابات النتائج.

كما عرفه النظام المالي والمحاسبي الجديد بأنه "بيان ملخص للأعباء و المنتجات (أي النواتج) المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ السحب"<sup>1</sup>.

و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة، أي أن نتيجة السنة المالية تمثل الفرق بين نواتجها وأعباءها، كما يبين النظام المحاسبي والمالي أهم النتائج و النواتج و الأعباء التي يجب أن تظهر في حساب

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص153.

النتائج و شكل هذا الحساب الذي يجب إعداده تبعا لطبيعة الأعباء و النواتج غير أنه بإمكان المؤسسات (و إضافة إلى حساب النتيجة حسب الطبيعة) إعداد هذا الكشف (حساب النتائج) حسب الوظيفة.

### 3. تعريف النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي :

تقدم النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي على النحو الآتي: إيرادات على النشاط ( بعد سحب أموال المستغل) - نفقات على التكاليف النشاط +/- تغيرات الديون و قروض الاستغلال الجارية +/- تغيرات بين مخزون افتتاح الدورة و مخزون عند إغلاق الدورة +/- التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/- التصحيحات الخاصة بالقروض = نتيجة الدورة<sup>1</sup>.

### 4. أهمية حسابات النتائج

إ، قائمة الدخل تعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهي التقرير الذي يقيس نجاح عمليات الشركة لفترة من الزمن، و عليه فإن أهمية هذه القائمة تنبع من<sup>2</sup>:

- تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المنشأة في المستقبل.
- تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية إستلام المشروع لمبالغ نقدية.
- تساعد في التأكد من أن المصادر الإقتصادية قد تم إستخدامها على أفضل وجه

كما تكمن أهمية هذه القائمة في كونها تظهر التغيرات الناتجة عن العمليات المالية التي تمت خلال الفترة المحاسبية

### المطلب الثاني: أشكال و نماذج جدول حسابات النتائج

#### 1. أشكال حسابات النتائج:

هناك شكلان لإعداد قائمة الدخل متعارفا عليها عند المحاسبين وهما:

#### أ. قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة:

و يتم في هذه المرحلة تبويب عناصر الدخل إلى<sup>3</sup>:

**الإيرادات:** أيأ كان مصدرها سواء من النشاط الرئيسي للمنشأة أو من المصادر الثانوية الأخرى.

<sup>1</sup> جاو حدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكييفه، المنتدى الوطني حول:

واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 5-6/05/2013، ص4.

<sup>2</sup> فايز زهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية "دراسة تطبيقية للقوائم المالية المنشورة للمصارف الفلسطينية"، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص19، ص20.

<sup>3</sup> هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص، ص84، 85.

**المصروفات:** أيًا كان نوعها سواء المصروفات الخاصة بتكلفة البضاعة المباعة، أو المصروفات الأخرى.

وتسمى هذه القائمة بقائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة أو المختصرة.

وذلك نظرا لوجود خطوة واحدة تتضمن مقابلة إجمالي الإيرادات بإجمالي المصروفات.

وتعتبر هذه القائمة الشكل الشائع الاستخدام وذلك نظرا لأنها تتصف بالمرونة بالإضافة إلى البساطة والسهولة في إعدادها وفهم محتوياتها.

ونبين فيما يلي شكل قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة لإحدى المنشآت

### ب. قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة:

تستند قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة إلى كل من الإعتبارين الآتيين<sup>1</sup>:

التفرقة بين الإيراد الناتج عن النشاط الرئيسي للمنشأة والإيراد الناتج عن أنشطة أخرى عرضية أو ثانوية.

التفرقة بين المصروفات الخاصة بالنشاط الرئيسي للمنشأة وبين المصروفات الأخرى العرضية الناتجة عن ظروف سياسة مالية معينة للمنشأة.

وبعد هذه التفرقة في مكونات عناصرها المختلفة سوف يسمح لقائمة الدخل أن تظهر بعض المراحل الوسيطة أو المؤشرات ذات الدلالة الهامة والتي يمكن ذكرها على النحو التالي

**إجمالي الدخل:** ويمثل الفرق بين صافي المبيعات وبين تكلفة البضاعة المباعة.

**صافي الدخل من العمليات:** وهو عبارة عن الفرق بين إجمالي الدخل وإجمالي المصروفات التشغيلية.

**صافي الدخل من النشاط المستمر:** وهو عبارة عن صافي الدخل من العمليات بعد تعديله بينود الإيرادات الأخرى والمصروفات الأخرى.

**صافي الدخل السنوي:** وهو عبارة عن صافي الدخل من النشاط المستمر بعد تعديله بالبنود الأخرى.

## 2. نماذج حسابات النتائج

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص، ص88,89.

الجدول رقم (01-02): حسابات النتائج حسب الطبيعة

N+1	N	ملاحظة	
			<p>رقم الأعمال</p> <p>تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع</p> <p>الإنتاج المثبت</p> <p>إعانات الاستغلال</p> <p><b>1- إنتاج السنة المالية</b></p> <p>المشتريات المستهلكة</p> <p>الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى</p> <p><b>2- استهلاك السنة المالية</b></p> <p><b>3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)</b></p> <p>أعباء المستخدمين</p> <p>الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة</p> <p><b>4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال</b></p> <p>المنتجات العملية الأخرى</p> <p>الأعباء العملية الأخرى</p> <p>المخصصات للاهلاكات و المؤونات</p> <p>استثناء عن خسائر القيمة و المؤونات</p> <p><b>5- النتيجة العملية</b></p> <p>المنتجات المالية</p> <p>الأعباء المالية</p> <p><b>6- النتيجة المالية</b></p> <p><b>7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)</b></p> <p>الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية</p> <p>الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية</p> <p>مجموع منتجات الأنشطة العادية</p> <p>مجموع أعباء الأنشطة غير العادية</p> <p><b>8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b></p>

			العناصر غير العادية - المتوجات
			العناصر غير العادية - الأعباء
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: الجريدة الرسمية، رقم 19 المؤرخة في 2009/03/25، مرجع سبق ذكره، ص 34.

جدول رقم (01-03): حسابات النتائج حسب الوظيفة

N+1	N	ملاحظة	الحسابات
-----	---	--------	----------

			رقم الأعمال
			كلفة المبيعات
			<b>هامش الربح الإجمالي</b>
			منتجات أخرى عملياتية
			التكاليف التجارية
			الأعباء الإدارية
			أعباء أخرى عملياتية
			<b>النتيجة العملياتية</b>
			تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة
			(مصاريف المستخدمين المخصصات للإهلاكات)
			منتجات مالية
			الأعباء المالية
			<b>النتيجة العادية قبل الضريبة</b>
			الضرائب الواجبة على النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)
			<b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
			الأعباء غير العادية
			المنتجات غير عادية
			<b>النتيجة الصافية للسنة المالية</b>

المصدر: الجريدة الرسمية، رقم 19 المؤرخة في 2009/03/25، مرجع سبق ذكره، ص31.

المطلب الثالث: العناصر المكونة لحسابات النتائج

سنحاول في هذه النقطة التحليل لأهم الأرصدة الوسيطة التي يحتويها جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة:

### إنتاج السنة المالية :

إن رقم الأعمال رغم انه مؤشر عن حجم النشاط خاصة التجارية، لكنه قد يعطينا صورة خاطئة عن نشاط المؤسسة إذا كان هناك فارق كبير بين الإنتاج و المبيعات ينجر عنها تغيرات في المخزون، وان يكون الإنتاج الثابت مرتفعا، لهذا فان إنتاج الدورة يعطينا صورة أحسن عن النشاط الحقيقي للمؤسسة.

كما أن الهامش التجاري يعطينا صورة أحسن من رقم الأعمال فنجد مرتفعا عندما يكون هناك نشاط تجاري للسلع الكمالية أو المؤسسات التي تضمن خدمات ما بعد البيع، كما نجد منخفا في تجارة المساحات الكبرى و بقسمة الهامش التجاري على رقم الأعمال نحصل على نسبة الهامش على رقم الأعمال يمكن من خلاله مقارنة تطور المؤسسة عبر الزمن أو مقارنتها مع مؤسسات من نفس القطاع<sup>1</sup>.

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية + الاستهلاكات الخارجية الأخرى  
استهلاك السنة المالية = 60/ح + 61/ح + 62<sup>2</sup>

**القيمة المضافة:** تمثل الثروة الحقيقية التي أضافتها المؤسسة مهما كان نوعها. فالقيمة المضافة تترجم، ما أضافته المؤسسة ضمن نشاطها، وتعكس الفعالية التي تم بها دمج عناصر الإنتاج من رأس مال ويد عاملة وغيرها، وهي تمثل الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية، وتعتبر قياسا نقديا لما أضافته المؤسسة بوسائلها الإنتاجية الخاصة<sup>3</sup>.

القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية<sup>4</sup>

$$= (70/ح + 71/ح + 73/ح + 74/ح) - (60/ح + 61/ح + 62/ح)$$

### 3- الفائض الإجمالي للاستغلال L excédent brut d'exploitation

<sup>1</sup> صرامة عبد الوحيد، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> أوسريز منور، مجبر محمد، مداخلة بعنوان: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية "جدول حساب النتائج"، الملتقى الدولي الأول: في ظل معايير المحاسبة الدولية « النظام المحاسبي المالي الجديد » تجارب، تطبيقات وأفاق، جامعة الوادي، 2010، ص12.

<sup>2</sup> مبارك لسوس، التسيير المالي. ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص2

<sup>4</sup> أوسريز منور، مجبر محمد، مرجع سبق ذكره، ص12

يلعب دور هام في دراسة مردودية المؤسسة فهو يحتل مركز وسط في جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة ، و هو مفهوم جديد أتى به النظام المحاسبي المالي الجديد و يستخدم في التحليل المالي كمايلي:

يسمح بقياس الفعالية الاقتصادية للمؤسسة، فهو يعتبر نتيجة عمليات الاستغلال للمؤسسة أي العمليات المتعلقة فقط بالنشاط الصناعي والتجاري او الخدمي.

يعتبر مؤشر مستقل عن السياسة المالية المعتمدة من طرف المؤسسة ، فهو يحسب قبل إدخال المصاريف المالية و المرتبط بالهيكل المالي للمؤسسة.

إن الفائض الإجمالي للاستغلال مستقل عن حساب الاهتلاكات مهما كانت طريقة حسابها و بالتالي فهو يسمح بالمقارنة بين المؤسسات من نفس القطاع .

يعتبر الفائض الإجمالي للاستغلال مصدر تمويل للمؤسسة، إذ انه من خلاله يمكن تمويل دورة الاستثمار و الاستغلال بالمؤسسة حساب قدرة التمويل الذاتي.

إن الفائض الإجمالي للاستغلال لا يعتبر مصدر للتمويل في حالة وجود فارق التحصيلات من الزبائن و تسديدات الموردين او وجود تغيرات سالبة في المخزون لهذا يعتبر فائض الخزينة الاستغلالية هو المؤشر لحالة السيولة بالمؤسسة<sup>1</sup> .

$$\text{إجمالي فائض الاستغلال} = \text{عن القيمة المضافة للاستغلال} - \text{ح/63} - \text{ح/64}^2$$

#### 4- النتيجة العملية : Résultat opérationnel

وهي تمثل الناتج الصافي من العمليات التشغيلية التي قامت المؤسسة من خلال ممارسة الأنشطة الجارية (الأساسية)، أي عمليات التموين، الإنتاج والبيع. وتمثل النتيجة العملية مؤشر للربح الاقتصادي، وهي تقيس الأداء الاقتصادي والتجاري للمؤسسة بمعزل عن السياسات المالية والضريبية وتوزيعات رأس المال. ويتم التوصل إلى النتيجة العملية عن طريق استبعاد) طرح (كافة الأعباء العملية، وإضافة المنتوجات العملية<sup>3</sup>.

$$\text{النتيجة العملية} = \text{إجمالي فائض الاستغلال} + \text{ح/75} - \text{ح/65} - \text{ح/68} + \text{ح/78}$$

<sup>1</sup> صرامة عيد الوحيد، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> أوسريز منور، مجبر محمد، مرجع سبق ذكره، ص12

<sup>3</sup> لزعر محمد سامي، مرجع سبق ذكره، ص47.

## 5- النتيجة المالية : Résultat financier

ويتم التوصل إليها وذلك من خلال طرح الأعباء المالية من المنتوجات المالية

## 6- النتيجة قبل الضريبة : Résultat avant impôt

وهي مجموع كل من النتيجة العملية والنتيجة المالية، وتعتبر بمثابة نتيجة الاستغلال بالنسبة للنظام القديم إلا أنها تخضع مباشرة للضريبة<sup>1</sup>.

النتيجة الصافية للأنشطة العادية: وذلك بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - (حـ/695 و حـ/698) - (حـ/692 و حـ/693)

النتيجة غير العادية: وهي عبارة عن الفرق بين حـ/77 عناصر غير عادية (المنتجات) و حـ/67 عناصر غير عادية (الأعباء) حيث

يقابلها في المخطط المحاسبي القديم نتيجة خارج الاستغلال.

صافي نتيجة السنة المالية: وهي عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

$$\text{صافي نتيجة السنة المالية} = \text{النتيجة الصافية للأنشطة العادية} \pm \text{النتيجة غير العادية}$$

## خاتمة الفصل:

حتى تتمكن المؤسسة من التسيير الجيد لنشاطها يجب إظهار الأعباء في مختلف الكشوف المالية، وذلك من أجل حسن إنفاق و صرف هذه المبالغ في عمليات الاستغلال من خلال تشغيل هذه الأعباء في مختلف مستويات المؤسسة، أما الإيراد هو الناتج عن إجمالي التدفقات الداخلة التي تؤدي إلى زيادة في الأصول عن

<sup>1</sup> أوسريز منور، مجير محمد، مرجع سبق ذكره، ص13.

طريق العمليات التي تقوم بها المؤسسة مهما كان نوعها و كيفية توزيع هذه الإيرادات على الفترات المحاسبية باستخدام طريقة التسويات الجردية التي يتم من خلالها تحصيل الإيراد.

فجدول حسابات النتائج أو ما يعرف بقائمة الدخل هو إحدى القوائم المالية التي تبين قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق المكاسب الإيرادية خلال فترة زمنية معينة, و هي عبارة عن تقرير يبين مقدار الإيرادات و النفقات للمؤسسة المراد استخراج صافي دخلها أو خسائرها خلال فترة زمنية معينة و تكمن أهمية هذه القائمة في كونها تظهر التغيرات الناتجة عن العمليات المالية التي تمت خلال هذه الفترة,

إن جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة يبين و بكل وضوح مصدر النتيجة و يسלט الضوء على مختلف نشاطات المؤسسة بكل منهجية و ترتيب.

تمهيد:

إن معظم دول العالم تسير الآن نحو العولمة الاقتصادية، مما حتم على الجزائر إعادة النظر في نظامها المحاسبي ومحاولة تكييفه مع هذه التغيرات، وذلك بإحداث إصلاحات اقتصادية ومالية و جبائية، قصد إعطاء صورة جيدة وواضحة عن الساحة الاقتصادية والسوق المالية الوطنية، وهذا من خلال وضعها نظام محاسبي مالي جديد الذي فيه قد خطت خطوة كبرى نحو الإصلاح المحاسبي، وذلك بوضع معايير محاسبية خاصة بها ضمن المعايير الدولية لتنظيم العمل المحاسبي.

لكن الانتقال من الوضع إلى التطبيق قد ولد بعض التحديات بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، النظام الجبائي الجزائري و حتى مهنة المحاسبة.

نظرا لأهمية الضريبة لكونها تعد موردا رئيسيا لميزانية الدولة، فقد احتلت جانبا كبيرا من الإصلاحات هدف إحداث نظام جبائي يتماشى مع مستوى التحديات الاجتماعية والاقتصادية، ويتماشى مع الأنظمة الدولية الحديثة، و قد عملت الجزائر على وضع الترتيبات اللازمة للتجسيد الميداني لقواعد النظام المحاسبي المالي في شقها الجبائي من خلال إصدار مجموعة من القوانين تهدف إلى توضيح عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

و لإعطاء صورة واضحة عن النتيجة الجبائية و لإلمام أكثر بالموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

**المبحث الأول:** المعالجة الجبائية لمختلف حسابات الأعباء.

**المبحث الثاني:** المعالجة الجبائية لمختلف حسابات النواتج.

**المبحث الثالث:** تكوين النتيجة الجبائية، و المقارنة بين النظامين المحاسبي و الجبائي.

### المبحث الأول: المعالجة الجبائية لمختلف حسابات الأعباء

تتمثل في الأعباء التي تتحملها المؤسسة سواء كان أنية أو مستقبلية خلال السنة المالية نتيجة للنشاط الذي تمارسه. وقد تكون هذه الأعباء ناتجة عن استهلاكاتها في عمليات الإنتاج والاستغلال والاستثمار كالمواد والمنتجات والخدمات، أو بدون مقابل مثل بعض الضرائب و الرسوم المسددة إلى الدولة.

### المطلب الأول: شروط قبول الأعباء من الناحية الجبائية

**أولاً: الشروط العامة لخصم الأعباء:** إن تحديد الأعباء الواجب خصمها من الوعاء الضريبي أمر يتعلق بالتشريع الجبائي و لهذا هناك بعض القواعد التي يمكن الاسترشاد بها عند تحديد الأعباء و هي:

1. أن يكون العبء **مؤكد و حقيقي**: يجب أن يكون العبء فعلي و مؤكد حدوثه و ليس محتمل الحدوث

سواء كانت مدفوعة أو مستحقة الدفع ، و يجب أن تكون حقيقية أي ليست صورية أو وهمية و يتحمل الكيان عبئها بغض النظر عن دفعها أم لا.<sup>1</sup>

2. **إعداد الكشوف الخاصة ببعض الأعباء:** حسب نص المادة 152 و المادة 192 من قانون الضرائب

المباشرة و الرسوم المماثلة" تلزم المكلفين بوجوب إرفاق التصريح السنوي ببعض الجداول الخاصة حتى يتم التحقق من صحة النتائج المبينة في التصريح" كما هو الحال بالنسبة لكشف المصاريف العامة و كشف الاهتلاكات و المؤونات... الخ<sup>2</sup>، وفي حالة عدم وصولها في الآجال المحددة يترتب عنها دفع غرامة جبائية و لا يؤخذ بالربح المصرح به و يتم فرض الضريبة تلقائياً.

3. **يجب أن يترتب عن العبء تخفيض في الأصول الصافية:** بمعنى يجب أن يحدث العبء نقصاً في قيمة

الأصول الصافية و يترجم هذا النقص إما عن طريق انخفاض قيمة عنصر من عناصر الأصول أو عن طريق زيادة في قيمة الخصوم من دون أن ينتج ذلك أي مقابل لأي عنصر من عناصر الميزانية، و عليه لا تعتبر كأعباء قابلة للخصم الأعباء التي تؤدي إلى الزيادة في قيمة الأصول كحيازة التجهيزات.<sup>3</sup>

4. **أن يكون العبء مدرج ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها:** وفقاً لهذا الشرط فإن الأعباء التي

يقبل خصمها هي فقط تلك التي نشأت خلال الدورة بغض النظر عن تاريخ دفعها، و على ضوء هذا الشرط فإن الأعباء المتعلقة بسنوات مستقبلية يتم أخذها بعين الاعتبار خلال الدورة التي تم الالتزام بها

<sup>1</sup> و.م./م.ع. ض.، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، ص 17 .

<sup>2</sup> و.م./م.ع.ض. /قوانين الجبائية، ق. ض. م. ر. م.، ص، ص 6-7.

<sup>3</sup> يوسف مامش و ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، دار الحمديّة الجزائر، ص 130

أما الأعباء المتعلقة بنفقات حالية ولكنها ترتبط بدورات لاحقة فينبغي تأجيل خصمها إلى الدورات التي تحققت فيها.<sup>1</sup>

ثانياً: الشروط الخاصة المتعلقة بخصم بعض الأعباء: علاوة على اشتراط المشرع الجبائي لخصم الأعباء توفر الشروط العامة للخصم التي سبق ذكرها، أضاف بعض الشروط النوعية الخاصة ببعض الأعباء حتى لا يتسنى للمكلفين المغالاة فيها بغية تخفيف العبء الضريبي، و التي سنتناولها فيما بعد بالتفصيل.

و بعد أن استعرضنا الشروط العامة و الخاصة بخصم الأعباء، نتناول فيما يلي مختلف الأعباء التي أوردتها المواد 141، 169 من ق.ض.م.ر.م. و كذلك عناصر الأعباء الأخرى التي لم يرد ذكرها في القانون ووردت في جدول حسابات النتائج المعتمد في القوائم الجبائية.

#### المطلب الثاني: المشتريات المستهلكة و الخدمات الخارجية

أولاً: المشتريات المستهلكة: وهي متعلقة بالسلع و المواد الأولية التي حصلت عليها المؤسسة خلال دورتها المالية، وهي تخص البضائع المستهلكة أو المواد و اللوازم المستهلكة و تسجل محاسبياً بتكلفة الشراء مضافاً إليها كل المصاريف الملحقة بها و مخفضاً مختلف التخفيضات الممنوحة من طرف الموردين.<sup>2</sup>

ثانياً: الخدمات الخارجية: تحتاج كل مؤسسة أثناء مزاولة نشاطها لخدمات الغير مهما كانت إمكانياتها و تتمثل هذه الخدمات في مايلي:

1. التناول العام: الأجر الذي يتقاضاه الغير و الذي ينوب على المؤسسة في إنجاز بعض المشاريع وهذه

التكاليف التي تحملتها لقاء الحصول على هذه الخدمات تعتبر أعباء قابلة للخصم.

2. تكاليف الإيجار: يعتبر مبلغ الإيجارات المستحق خلال الدورة من الأعباء القابلة للخصم و يتضمن هذا

المبلغ الإيجار و النفقات الملحقة به التي تتحملها المؤسسة وفق عقد الإيجار غير أن هناك بعض

الإستثناءات منه:

- الإيجارات المدفوعة مسبقاً.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> يوسف مامش و ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص131.

<sup>2</sup> خلاصي رضا، النظام الجبائي الحديث، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 46.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 48.

3. مصاريف الصيانة والإصلاحات: تشمل المصاريف المدفوعة لصيانة الاستثمارات التي تعطلت و إصلاحها للمحافظة عليها لاستمرارها في النشاط<sup>1</sup>.
4. أقساط التأمين: تعتبر أعباء قابلة للخصم إذا كانت موجهة لتغطية خطر قد يؤدي إلى حدوث خسارة<sup>2</sup>.
5. أعباء العمال الخارجيون عن المؤسسة
6. أجور الوسطاء و الأتعاب: تشمل المبالغ المدفوعة للغير بحكم التعامل مع الكيان.
7. مصاريف الإشهار و النشر والعلاقات العمومية بما فيها مصاريف الدعاية.
8. مصاريف نقل السلع و النقل الجماعي للمستخدمين.
9. مصاريف التنقلات و المهمات و الاستقبالات: تشمل مصاريف الإقامة و تنقلات المستخدمين و مصاريف استقبال المتعاملين مع الكيان.
10. مصاريف البريد: يسجل فيه مصاريف إرسال الرسائل والطوابع البريدية ومصاريف التلكس والبرق والهاتف<sup>3</sup>.

### ثالثا: الخدمات الخارجية الأخرى

1. مصاريف البريد والمواصلات والغاز والكهرباء والماء : تشمل مصاريف الهاتف والطوابع البريدية و الغاز و الكهرباء و الماء.
2. مصاريف نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين :تمثل جميع مصاريف النقل المدفوعة للغير والواجب تحملها باستثناء مصاريف نقل المشتريات التي تحمل مباشرة في تكلفة الشراء، و تضم مصاريف نقل البضائع و نقل المستخدمين<sup>4</sup>.
3. مصاريف الدراسات و الأبحاث : حسب نص المادة 09 من ق. م. التكميلي 2009 فإن نفقات الدراسات والأبحاث المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة فإنها تخصم في حدود 10% من مبلغ الدخل أو الربح بدون أن تتجاوز 100.000.000 دج شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25/03/2009، المتضمنة القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره ص 50

<sup>2</sup> خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص 48.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25/03/2009، المتضمنة القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره ص 50

<sup>4</sup> عاشور كتوش، المحاسبة العامة-أصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 138، ص 157.

بخصمه في إطار هذا البحث والتصريح بالمبلغ المعاد استثماره للإدارة الجبائية وأيضاً إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي.<sup>1</sup>

4. نفقات التسيير: حسب نص المادة 170 من ق. ض. م. ر. م. التي تنص على خصم مبلغ نفقات

التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه

5. المصاريف المتعلقة بكافة الحواصل المدفوعة لفائدة أشخاص خارجيين: الأعباء المتعلقة بالمبالغ المستحقة

على كافة الحواصل الناتجة عن السندات والديون والودائع والكفالات وأتأوى الامتياز أو التنازل عن

رخصة الاستغلال وبراءة الاختراع وبيع علامة صنع أو طرق أو صيغ الصنع وغيرها من الحقوق

المماثلة أو المكافئات على الخدمات المسددة لفائدة أشخاص طبيعيين أو معنويين مقيمين أو مستقرين

في دولة أجنبية، تقبل كأعباء قابلة للخصم إذا ثبت أنها عمليات حقيقية وليست وهمية وغير مبالغ

فيها.

6. أعباء الخدمات المصرفية وما شابهها

7. الاشتراكات والمستجدات

8. التوثيق والمستجدات: تضم جميع المصاريف المرتبطة بالتوثيق.

### المطلب الثالث: الأعباء والضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة

أولاً: مصاريف المستخدمين: المشرع الجبائي لم يخصص لها القدر الكافي إلا أنه أشار إلى قابلية خصمها في

الفقرة الأولى من المادة 141 من ق. ض. م. ر. م. على سبيل التعداد و ليس الحصر، كما يعد في حكم

الأجر ما يقدم للعامل من أجر و منح و تعويضات و الامتيازات العينية كالمأكل والملبس. الخ، و بالقياس على

زوج المستغل الذي يشترط لكي تخصم أجرة زوجته أو زوجة شريك أو مساهم يجب أن يكون الأجر الممنوح

معادل للعمل الفعلي الذي يقوم به وأن لا يكون مبالغ فيه، ويشترط لقابلية خصمه أن يكون حاضراً

لاشتراكات الضمان الاجتماعي وأن لا يقل الأجر عن الأجر الوطني الأدنى المضمون<sup>2</sup>

لكي تكون مقبولة جبائياً (أي قابلة للخصم) يجب أن توفر الشروط التالية<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة بـ 2009/07/26، المتضمنة قانون المالية التكميلي 2009، المورخ في 2009/07/22، ص 6

<sup>2</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة، ص 86-81.

<sup>3</sup> ولهي بوعلام، التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهم في إتخاذ القرار، ص 5.

- أن يتعلق بعبء فعلي و ليس وهمي.
- أن يكون غير مبالغ فيها بالمقارنة مع نوع العمل.
- أن ينشأ عنها إشتراكات إجتماعية.

مع الملاحظة أن أجر المستغل غير قابل للخصم بينما أجر زوجة المستغل أو زوجات أحد الأعضاء قابل للخصم.

**ثانيا: الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة :** تخضع المؤسسة وفقا للتشريع الجبائي الجزائري إلى مجموعة من الضرائب و الرسوم فهي مبدئيا قابلة للخصم و هي:

1. **الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة عن الأجر IRG :** هي ضريبة مباشرة يتم اقتطاعها مباشرة من دخل الفرد سواء كانت ثروته أو أمواله محل الضريبة، وهي تفرض على الأشخاص الطبيعيين بصفة صريحة و إلزامية و نهائية و بأسلوب العدالة حيث لا تدفع بالتساوي بين المواطنين بل تتناسب مع مداخيلهم و نشاطاتهم الاقتصادية، إضافة إلى الوضع العائلي و الالتزامات الأخرى و هي ضريبة سنوية ووحيدة، وهي تفرض على إجمالي المداخيل التي يجوزها نفس الشخص<sup>1</sup>.

2. **الضرائب و الرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال :** نخص بالضرائب غير المسترجعة عن رقم الأعمال الرسم على القيمة المضافة T.V.A التي تعتبر ضريبة على الاستهلاك تخص عمليات البيع و الخدمات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا و يتم إنجازه في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية، كذلك عمليات الإستاد و بغض النظر عن الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة.

يخضع للرسم على القيمة المضافة كل من المنتجون ، تجار الجملة ، المستوردون<sup>2</sup> .

1. **الضرائب و الرسوم الأخرى :**

- **الرسم على النشاط المهني TAP:** يستحق الرسم بصدد<sup>3</sup> :

<sup>1</sup> أحلام الموسخ، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة شهادة ماستر، التخصص : دراسات محاسبية و جبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة، 2014، ص 3.

<sup>2</sup> عتيقة بن طاطا، النظام الضريبي في كل سوريا و الجزائر، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، 2009، ص 38.

<sup>3</sup> قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ص ص 104-105.

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلاً مهنيًا دائمًا و يمارسون نشاطاً تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ما عدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة.

- رقم أعمال يحققه في المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطاً تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية، الضريبة على أرباح الشركات.

و يقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه. غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة.

• الرسم العقاري TF:

المادة 248 : يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية الموجودة فوق التراب الوطني، باستثناء تلك المعفية من الضريبة صراحة.

المادة 249 : كما تخضع للرسم العقاري على الاملاك المبنية التالية :

- المنشآت المخصصة لايواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتوجات؛
- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات، بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات وورشات للصيانة؛
- أرضيات البنايات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها
- الأراضي غير المزروعة والمستخدمه لاستعمال تجاري أو صناعي كالورشات وأماكن ايداع البضائع وغيرها من الأماكن من نفس النوع، سواء كان يشغلها المالك أو يشغلها آخرون مجانا أو بمقابل<sup>1</sup>.

ثالثا: الأعباء العملية

الأعباء العملية : تشمل الأعباء العملية الأخرى ومخصصات الاهتلاك والمؤونات والتي سنتناولها على الترتيب فيمايلي:

1. الأعباء العملية الأخرى : يمكن تلخيص أهمها فيما يلي :

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 113.

- الأتاوى المترتبة عن الامتيازات والبراءات والرخص وبرامج المعلوماتية و القيم المماثلة :

فيما يخص الأتاوى و الحقوق المستحقة عن البراءات و رخص الاستعمال وعلامات الصنع و مصاريف التحريب المتعلقة بنظام برنامج المعلوماتية و المصاريف المماثلة فإن خصمها مقرون بتقديم دليل يثبت تحمل هذه الأعباء و أن هذه الأخيرة لها علاقة بالعمليات الحقيقية وليست وهمية وأما غير مبالغ فيها.<sup>1</sup>

- نواقص القيمة المتعلقة بالتنازل عن الأصول الثابتة غير المالية
- أتعاب الحضور: و يقصد بها المبالغ المدفوعة للمساهمين مقابل حضورهم الجمعية العامة للشركة
- خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل
- حصة النتيجة عن العمليات المشتركة: تخص الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين في شكل شركة محاصة أو الأشخاص المعنويين المكونين في شكل تجمعات حيث تسجل أعباء شركة المحاصة في حسابات المسير عندما يتولى هذا الأخير مسك حسابات شركة المحاصة، حيث في حالة تحقيق ربح تسجل حصة نتائج المشاركين المساهمين الآخرين في حسابات المسير في الجانب المدين من حساب حصة النتيجة عن العمليات المشتركة كأعباء، أما بالنسبة لمحاسبة كل شريك مساهم غير مسير فإنه يسجل الحصة التي تعود له في الجانب الدائن من حساب حصة النتيجة عن العمليات المشتركة كمنتجات.<sup>2</sup>
- الإعانات الممنوحة و الهبات و التبرعات : تتمثل الإعانات الممنوحة والهبات و مختلف الهدايا ذات الطابع الإشهارى و مخصصات الإشهار المتعلقة بالرعاية والكفالة بالأنشطة الرياضية والثقافية، فإن قابلية خصمها مقرونة بشروط منصوص عليها في المادة 169 من ق. ض. م. ر. م. و التي سنتناولها فيمايلي:<sup>3</sup>
- الهدايا ذات الطابع الإشهارى و التي لا تتجاوز قيمتها الوحودية مبلغ 500 دج.
- الإعانات و التبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني ما لم تتجاوز مبلغ 200.000 دج سنويا.

<sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص86.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25/03/2009، المتضمنة القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص74.

<sup>3</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص82.

- الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري : تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الإطفاء الأصلي<sup>1</sup>. بمعنى المصاريف التمهيدية التي لم تطفء كليا عند بداية 2010/01/01 يتم إطفائها بنفس المبلغ وفقا لمخطط الإطفاء الأقصى وهو 05 سنوات و تسجل في صنف الأعباء.
- أعباء أخرى للتسيير
- مصاريف المقر

#### رابعا: الأعباء المالية:

تتضمن الأعباء المالية مجمل الأعباء ذات الطابع المالي وتتمثل في:<sup>2</sup>

- أعباء الفوائد: يضم مجموع الفوائد المرتبطة بالفترة المحاسبية و المتعلقة بالقروض و الديون و عمليات التمويل.
- الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات: تسجل الحسابات الدائنة التي لا يمكن تحصيلها و المتعلقة بالمساهمات كما أنها تمثل الحسابات الدائنة التي تولدت بمناسبة القروض الممنوحة للكيانات التي يكون فيها للمقرض مساهمات " سندات المساهمة، أشكال أخرى للمساهمة".
- فارق التقييم الخاص بالأدوات المالية.
- نواقص قيمة: يسجل هذا الحساب فارق التقييم الحاصل عند تقييم هذه الأصول أو الخصوم المالية المعنية و تقديرها بقيمتها الحقيقية "القيمة العادلة"، عندما يظهر هذا التقييم قيمة ناقصة فإنها تدرج ضمن نتيجة الفترة وفقا للتنظيم الحالي المعمول به، هذا الحساب لا يتعلق بالعناصر المالية التي يجب أن تقيم حسب قيمتها المهلكة والتي من خلالها يحسم الفرق بين القيمة الحقيقية و القيمة المحاسبية مباشرة من رؤوس الأموال.
- أعباء الصرف: تنجم عن العمليات التجارية التي تتم بالعملة الصعبة و التي قد تتحمل خسائر ناتجة عن تقلبات أسعار الصرف.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2009 المتضمنة ق. م. التكميلي 2009، مرجع سبق ذكره ، ص5.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، متضمنة قرار المؤرخ في 2008/7/26، مرجع سبق ذكره ، ص75.

- الخسائر الصافية الناتجة عن التنازل عن الأصول المالية: تدرج هذه الخسائر على أنها نواقص قيمة و تبرز كأعباء في حساب النتائج.
- الأعباء المالية الأخرى.

خامسا: الضرائب على النتائج و ما يماثلها: تضم الضرائب المستحقة على النتائج و الضرائب المؤجلة على النتائج العادية.

- الضرائب المستحقة على نتائج الأنشطة العادية وغير العادية : تفرض الضرائب على نتائج الأنشطة العادية و غير العادية و هي تمثل المبلغ المستحق على الأرباح المحققة خلال السنة المعنية و المحسوبة بتطبيق معدل 19% على الربح الصافي الخاضع للضريبة بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية و كذا الأنشطة السياحية و 25% بالنسبة للأنشطة التجارية و الخدمات و كذلك بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة و الخدمات أكثر من 50% من ر. ع. الإجمالي خارج الرسم.T.H.<sup>1</sup>

هذا بالنسبة للأشخاص المعنويين والشركات باستثناء شركات الأشخاص والشركات المدنية وهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة، أما بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح التجارية و الصناعية فهي تخص الأشخاص الطبيعيين و هي تمثل أيضا المبلغ المستحق على الأرباح المحققة خلال السنة المعنية بتطبيق جدول تصاعدي و ليس معدل ثابت.

- الضرائب الأخرى عن النتائج: يقصد بها جميع الضرائب المقتطعة من المصدر و المتعلقة بعوائد الديون و الودائع و الكفالات و مداخيل القيم المنقولة و المداخيل المتأتية من حقوق الاختراع أو الملكية الصناعية و التجارية و الحقوق المماثلة و المداخيل المتأتية من إيجار العقارات.
- الضرائب المؤجلة على نتائج الأنشطة العادية : هي طريقة محاسبية تركز على تسجيل ضمن صنف الأعباء العبء الضريبي عن النتيجة المتعلق بالعمليات العادية فقط للسنة المالية، وهي عبارة عن مبلغ

<sup>1</sup> و.م/ع. ض/قوانين جبائية / ق. ض.م. ر.م، مرجع سبق ذكره، ص 74.

الضريبة عن الأرباح قد يكون قابل للدفع أو قابل للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية وتنجم هذه الضرائب المؤجلة عن:<sup>1</sup>

- تفاوت زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما و أخذه في الحسبان عند تحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.
  - عجز جبائي أو فروض ضريبية قابلة للترحيل إذا كان يمكن حسمها من الأرباح الجبائية أو الضرائب المستقبلية محتملة الوقوع في مستقبل متوقع.
  - ترتيبات، إقصاءات، إعادة معالجة تمت في إطار إعداد القوائم المالية المدجة.
- الضرائب المؤجلة يتم تحديدها و يعاد النظر فيها عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التشريع الجبائي الجزائري المعمول به عند تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي تم خلالها تحقق الأصل وتسديد الخصم دون حساب التحيين، وتتفرع الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي إلى ضريبة مؤجلة على الأصول و ضريبة مؤجلة على الخصوم.<sup>2</sup>

#### • الضرائب المؤجلة:

يمكن أن يحدث عمليا اختلال زمني بين تاريخ أخذ عبء ضريبي بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية، كما هو حال الضرائب المؤجلة والتي ينتج عنها تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية.

حسب النظام المحاسبي المالي، فإن قيمة الضريبة تساوي إلى مجموع الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة الداخلة في تحديد النتيجة الصافية للنشاط والضريبة المستحقة هي مبلغ الضريبة المدفوعة أو المسترجعة. أما خصوم وأصول الضريبة المؤجلة فهي متعلقة بالمبلغ واجب الدفع أو المسترجع عن النشاط المستقبلي. وبالتالي، فالتسجيل المحاسبي لأصل في ميزانية الضرائب المؤجلة يبقى بدون أثر على النتيجة.<sup>3</sup>

المطلب الرابع: مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة

أولا: مخصصات الإهلاك

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 09/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص، ص 18 - 19 .

<sup>2</sup> نفس المرجع ونفس الصفحة .

<sup>3</sup> جاوحدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص9.

تعريف الاهتلاك جبائيا.

تعد طريقة اهتلاك أي تثبيت انعكاس لاستهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها هذا التثبيت خلال استخدامه غير أنه في بعض الأحيان تتدخل بعض العوامل كالتقادم التكنولوجي أو تلف بعض التثبيت وعدم استخدامها، يؤدي إلى تخفيض المنافع الاقتصادية المنتظرة من هذا التثبيت وهو ما يعرف بالاهتلاك.

يقصد به المعاينة المحاسبية للخسارة التي تتحملها قيمة الأصول الثابتة التي تتناقص مع مرور الوقت الناتج عن الاستخدام أو التقادم عبر الزمن أو التطور التقني .

حيث يعد الاهتلاك إجباريا في كل سنة مالية، سواء حققت المؤسسة الربح أو خسارة.<sup>1</sup>

● مخطط الاهتلاك: يتوجب على المؤسسة إعداد جدول تقديري يترجم وتيرة استهلاك المزايا الاقتصادية المنتظرة وفق للاستخدام المحتمل للتثبيت ويتم إعداده منذ لحظة دخول التثبيت إلى ذممة المؤسسة، ويظهر على الجدول عدد السنوات والتي تمثل مدة اهتلاك التثبيت، القيمة القابلة للاهتلاك والمعدل وطريقة الاهتلاك المتبعة و القيمة المتبقية إن وجدت والقيمة المحاسبية.

ثانيا: التثبيتات العينية القابلة للاهتلاك.

1- التثبيتات العينية المتعارف عليها: تعد التثبيتات العينية أصولا مادية تحتفظ بها المؤسسة لفترة تتجاوز السنة، لغرض استعمالها في الإنتاج أو لتأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، وتضم كل من الأراضي، البناءات إذ فيجب تمييز المباني عن الأراضي إذ كانت البناءات مقرونة بالأرض التي توجد عليها<sup>2</sup>، وأعمال ترتيب وتهيئة الأراضي والمنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية والمقالع والمناجم منذ تاريخ بداية الاستغلال.

<sup>1</sup> M F / D G I / D L F, guide fiscal et comptable des amortissement, op.cit, p 02.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية العدد رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة للقرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 46.

- 2- العقارات الموظفة: وتشمل كل من الأراضي والبناءات وأجزائها المعدة للإيجار في إطار قرض الإيجاري التمويل بغرض تأجيرها أو ترميم رأس المال، وتسجل أولويا ضمن التثبيات العينية وتكون مملوكة من طرف المؤسسة أو المستأجر.<sup>1</sup>
- 3- الأصول البيولوجية: تضم الحيوانات والنباتات الحية والتحول البيولوجي الذي يشمل طرق التكاثر.
- 4- الأصول المرتبطة بالبيئة والأمن: تشمل المعدات المتعلقة بالأمن "معدات إطفاء النيران أو المصفاة المخصصة لإخراج الغازات والتهوية"، وتعتبر من التثبيات العينية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول.
- 5- الأصول الموضوع موضع امتياز: امتياز الخدمة العمومية يمثل عقد يسند بموجبه مانح الامتياز إلى شخص طبيعي أو معنوي يدعي صاحب الامتياز بتنفيذ خدمة عمومية على مسؤولية لمدة متفق عليها في العقد حيث تسجل الأصول الموضوع موضع امتياز في ميزانية صاحب الامتياز.<sup>2</sup>

### ثالثا: طرق الاهتلاك المعتمد جبائيا.

يهدف تحفيز الاستثمارات أدخل الإصلاح الجبائي ابتداء من قانون المالية 1989 نظام الاهتلاك المتناقص و نظـام الاهتلاك المتزايد، علاوة على النظـام الخطي، وحسب نص المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن التشريع الجبائي يفرض على المؤسسات تطبيق نظام الاهتلاك الخطي بقوة القانون على جميع التثبيات، كما أجاز للمؤسسات حرية اختيار نظـام الاهتلاك المتناقص والمتزايد وفقا لمجموعة من الشروط، وستناول كل هذه الطرق بالتفصيل فيمايلي:<sup>3</sup>

### طريقة الاهتلاك الخطي "الثابت".

<sup>1</sup> Collection les codes RF, code IFRS, **normes et interprétations**, groupe revue fiduciaire, paris, 2009, p 532.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية العدد 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة للقرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 08 - 15.

<sup>3</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 87.

تطبق هذه الطريقة على كل التثبيتات العينية باستثناء الأراضي التي لا تملك، ويتمثل الاهتلاك وفق هذه الطريقة في التوزيع المتساوي لأقساط الاهتلاك على أساس مدة استعمال، ومنه معدل الاهتلاك  $T = \frac{100}{n}$ ، ومنه مدة الاستعمال  $N = \frac{100}{t}$  بحيث تكون أقساط الاهتلاكات متساوية القيمة خلال المدة المقررة للاستخدام، بحيث تصبح القيمة المحاسبية للتثبيت معدومة في نهاية استعماله، ويطبق الاهتلاك الثابت بقوة القانون في حالة عدم وجود طريقة أخرى أكثر ملائمة للمؤسسة.<sup>1</sup>

ويرخص للبنوك ومؤسسات المالية والشركات الممارسة لعمليات القرض الإيجاري بتطبيق نظام الاهتلاك المالي للقرض المالي عند حساب اهتلاك الجبائي للأموال المقتناة في إطار القرض الإيجاري.<sup>2</sup>

### طريقة الاهتلاك المتناقص.

يطبق الاهتلاك المتناقص على كل التثبيتات العينية باستثناء الأراضي، كما يمكن حساب اهتلاك التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة حسب نظام الاهتلاك المالي المتناقص، كما يطبق هذا النوع من اهتلاك على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي، حيث يكون مبلغ الاهتلاك بموجب هذه الطريقة في السنة الأولى من حياة التثبيت أكبر ثم يبدأ بالتناقص سنة بعد أخرى من جراء حساباته على القيمة المتبقية للتثبيت الواجب اهتلاكه، وعليه تظهر أقساط غير ثابتة بل متناقصة من دورة إلى أخرى، ويعتبر هذا النوع اختياري بالنسبة للمؤسسة وليس إجباري، ويطبق الاهتلاك المتناقص سنويًا على قيمة التثبيت الواجب اهتلاكها في المؤسسة مع استجابة لبض الشروط من بينها نذكر:<sup>3</sup>

- أن تكون المؤسسة خاضعة لنظام الربح الحقيقي.
- أن يختار هذا النوع بإرسال طلب خطي إلى رئيس المفتشية .

<sup>1</sup> عاشور كتوش، المحاسبة المعمقة وفق المخطط الوطني المحاسبي، الجزء الثالث، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعلی، شلف، 2002، ص13.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية العدد رقم 82، الصادرة في 2007/12/31، المتضمن لقانون رقم 07 - 12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن لقانون المالية لسنة 2008، ص 06.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية العدد رقم 42 الصادرة بتاريخ 27 جويلية 2008، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2009، مرجع سبق ذكره ص 04.

- هذا النوع يطبق على التثبيتات المكتسبة والمنشأة على الأقل منذ ثلاث سنوات وفق للمرسوم 92 - 271 الصادر في 92/07/06.
- يطبق هذا النوع على أساس القيمة المحاسبية الصافية باستخدام المعاملات التي تظهر في المعامل الضريبي للإهلاك المتناقص.
- ويحسب قسط اهتلاك من القيمة المتبقية الصافية حسب هذه الطريقة.
- الاهتلاك المتناقص يطبق على التثبيتات المكتسبة والمنشأة على الأقل منذ 3 سنوات، "أي التي تقل مدة استخدامها عن 3 سنوات لا يمكن تطبيق هذا النوع عليها".

#### طريقة الاهتلاك المتزايد.

حسب هذا النوع من الاهتلاكات، قسط الاهتلاك يحسب من القيمة الأصلية ويطبق على جميع التثبيتات بدون استثناء. بمجرد إرفاق طلب خطي لاختيار هذا النوع من اهتلاك مع التصريح السنوي. ويقتضي اختيار هذا النوع فيما يخص التثبيتات الخاضعة له، استبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الاهتلاك الأخرى.

وتكمن هذه الطريقة في تطبيق معدل اهتلاك متزايد تدريجياً مع مرور الوقت على القيمة الأصلية للتثبيت إلى أن يهتك نهائياً، حيث يمنح المؤسسة إمكانية تمويل ذاتية منخفضة في السنوات الأولى من فترة الاهتلاك.<sup>1</sup>

قسط السنة الأولى = القيمة الأصلية × (رقم السنة الأولى \ مجموع أرقام السنوات).

قسط السنة الأخير = القيمة الأصلية × (رقم السنة الأخيرة \ مجموع أرقام السنوات).

#### ثانياً: المؤونات

تعرف المؤونات بأنها جزء من أرباح المؤسسة التي تخصص لتغطية أعباء أو تدهورات محتملة فجائية لأصل من الأصول غير قابلة للإهلاك أو خسارة أو أعباء متوقعة.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية العدد رقم 42 الصادرة بتاريخ 27 جويلية 2008، المتضمنة للأمر رقم 08 - 02 المؤرخ في 24 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 04.

تخضع المؤونات إلى غرار الإهتلاكات إلى قواعد و شروط نص عليها التشريع الجبائي بهدف تفادي ممارسات غير قانونية للمؤونات و هي<sup>1</sup>:

- أن تكون المؤونة محددة بدقة: يجب أن يحدد و يحسب مبلغ الأعباء و الخسائر المحتملة الوقوع بدقة متناهية إنطلاقاً من عناصر و معطيات حقيقية بطريقة موضوعية، مما يقصي المؤونات الجزافية.
- الطابع الإحتمالي للعبء أو الخسارة: فإذا كانت التكلفة أو الخسارة أكيدة في مبدئها و مبلغها فيجب تسجيلها محاسبياً على أساس نفقة، إذا لا يجوز استعمال حساب مخصصات المؤونات إلا إذا توفرت صفة عدم التأكد في مبدأ أو مبلغ العبء المحتمل.
- أن تنشأ التكاليف أو الخسارة خلال الدورة الجارية: بمعنى أن كل مؤونة مكونة من خلال سنة مالية لتغطية أعباء ناتجة عن حادث نشأ بعد تاريخ إقفالها، تعتبر مرفوضة من الناحية الجبائية.
- قابلية التكلفة المحتملة للخصم: بمعنى كل تكلفة يقابلها دخول عنصر ضمن أصول المؤسسة، لا يمكنها أن تكون محمل تكوين مؤونة بل يجب أن تتعلق المؤونة بخسارة أو أو تكلفة فعلية قابلة للخصم.
- التسجيل المحاسبي للمؤونات: بمعنى عدم تسجيل المؤونات محاسبياً ينتج عنه فقدان إمكانية خصمها من نتائج الدورات المتعلقة بها، و يتعين على كل المكلفين أن يقدموا بناءً على طلب من الإدارة الجبائية كل الوثائق المحاسبية اللازمة لإثبات المؤونات.
- بيان المؤونات في الكشف الخاص بها: رغم كون المؤونة مبررة و مقبولة في موضوعها و مسجلة بانتظام في المحاسبة فإنه لا يمكن خصمها من النتائج الخاضعة للضريبة إذا إمتنع المسير من بيانها في كشف الأرصدة في مستخلصات الحسابات الواجب إرفاقها بالتصريح السنوي للنتائج.

### أنواع المؤونات :

هناك عدة أنواع من المؤونات فمنها ما هو متعلق بمؤونات الأعباء و منها ما هو متعلق بمؤونات المعاشات و التقاعد والأخرى متعلقة بمؤونات تجديد التثبيتات للكيانات الحائزة على الامتياز.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بن واضح الجيلالي، مداخلة بعنوان: تأثير التحليل الجبائي على نتائج و بعض إختيارات المؤسسة، ص: 7-8.

- مؤونات الأعباء: تعد الأعباء محققة الوقوع و تنشأ عن أعباء الاستغلال أو عن الأعباء المالية، فقد تنتج عن منازعات أمام المحاكم أو ضمانات مقدمة للزبائن أو مؤونات شكلت لمواجهة مخالفات أو غرامات ونذكر من بينها:

• مؤونات الأعباء الخاصة بالخصوم غير الجارية :

يتم تشكيل مؤونة الأعباء عند توقع تحمل عبء غير مؤكد أما عند حدوث العبء فعلا يتم ترصيد المؤونة المكونة سلفا بتسجيل العبء الذي سبق تكوين مؤونة له حين تحققه أو حدوثه في الحسابات المعنية من الصنف 06 في الجانب المدين بجعل أحد حسابات الديون أو أحد حسابات الأموال الجاهزة دائنا<sup>2</sup>، ويتم تسوية المؤونة في نهاية كل سنة مالية إما بالزيادة أو النقصان أو الإلغاء عندما تصبح كلية أو جزء منها غير مبرر، ففي حالة رفع المؤونة يتم تسجيل نفس قيود التشكيل مع إبراز القيمة المتغيرة أما في حالة تقليص المؤونة أو إلغائها فيعتمد تسجيلها في حساب الاسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات بجعله دائنا ووضع حساب مؤونات الأعباء مدينا. بمبلغ المؤونة المراد استرجاعها أو المبلغ الأصلي لها عند الإلغاء.<sup>3</sup>

• مؤونات الخصوم الجارية:

عند إقفال حسابات الفترة فإن الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يقع استحقاها خلال اثني عشر شهرا تكون موضوع تسجيل محاسبي في الجانب الدائن من الحساب مؤونات الخصوم الجارية بجعل حساب مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة مدينا.<sup>4</sup>

وعندما تتحقق التكلفة التي كانت موضوع المؤونة تقيد التكاليف المطابقة مباشرة في مبلغ المؤونة بجعل حساب المؤونات-الخصوم الجارية مدينا وحساب الأموال الجاهزة أو حساب الغير دائنا وبذلك يرصد حساب المؤونات-الخصوم الجارية المتعلق بالمؤونة، وفي حالة تجاوز مبلغ المؤونة للتكلفة المحققة فعلا فإن الفائض يقيد في حساب مسترجعات عن خسائر القيمة والمؤونات بمبلغ المؤونة الزائد عن التكلفة الفعلية أما في حالة كون مبلغ المؤونة أقل من التكلفة الفعلية فإن مبلغ التكلفة الزائد يقيد في حساب الأعباء المطابق في الجانب المدين .

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 54.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 55.

<sup>3</sup> عاشور كوش، المحاسبة العامة-أصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، مرجع سبق ذكره، ص 138.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 70.

• مؤونات المعاشات :

تدرج المنافع التي يمنحها الكيان للمستخدمين لديه سواء أكانوا في وضعية نشاط أو العكس في الحسابات كأعباء عندما يؤدي المستخدمون العمل المقرر عليهم في مقابل تلك المنافع التي يحصلون عليها أو عندما تكون الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للكيان إزاء المستخدمين لديه متوفرة<sup>1</sup>. يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات مبلغ التزامات الكيان فيما يخص المعاشات و مكمل التقاعد أو المبالغ المماثلة الممنوحة لبعض أعضاء الكيان أو للشركاء و الوكلاء الاجتماعيين و تثبت على شكل مؤونة<sup>2</sup>. يعالج نظام المعاش و الإحالة على التقاعد أو ما شابه ذلك من الخدمات المحددة باستخدام بعض الطرق و التقنيات الخاصة منها:<sup>3</sup>

- أن تستخدم التقنيات الحسابية لكي تقدر بصورة موثوق فيها مبلغ المنافع المتراكمة التي يستحقها الأعضاء المستخدمين في مقابل الخدمات التي أدوها أثناء ممارسة النشاط و في أثناء السنوات السابقة، و عليه فإن التقديرات يجب أن تتم حول المتغيرات الديمغرافية «الوفيات، دوران المستخدمين والمالية» الزيادات المستقبلية في الأجر و تكاليف الرعاية الطبية".
- أن تحدد القيمة المحينة للمنافع المستحقة للمستخدمين و أمثالهم، غير أن التقديرات أو متوسط الحسابات المبسطة يمكن أن توفر قيمة تقريبية موثوق فيها لتلك الالتزامات الواجب إظهارها في جانب الخصوم.

و مما سبق، فإن هذه المؤونات المخصصة للمعاشات يجب أن تحدد على أساس قيمة محينة لمجموع التزامات الكيان المستحقة لصالح مستخدميها باستخدام فرضيات للحساب و طرق حسابية ملائمة.

• المؤونات المتعلقة بتجديد التثبيتات " الامتياز " :

يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي يدعى "مانح الامتياز" إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي يدعى " صاحب الامتياز" بتنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته متحملا كل التبعات لمدة محددة و على العموم تكون طويلة الأجل مقابل حق تحصيل أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25/03/2009، المتضمنة القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره ، ص20.

<sup>2</sup> نفس المرجع و نفس الصفحة.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص55.

<sup>4</sup> نفس المرجع ، ص59.

حسائر القيمة : وفقا للمعيار المحاسبي الدولي I.A.S.36 المتعلق بانخفاض قيمة الأصول فإن الهدف منه هو تأكد الكيان من أن القيم الدفترية للأصول لا تزيد عن القيمة التي يمكن تحقيقها أو القابلة للتحصيل استجابة لمبدأ الحيطة و الحذر، و لذلك يقوم الكيان في نهاية كل سنة مالية عند إقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل لم يفقد من قيمته و إذا ثبت مثل هذا المؤشر، فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: المعالجة الجبائية لمختلف حسابات النواتج

المنتوجات الخاضعة للضريبة هي تلك المتعلقة بمختلف العمليات أيا كانت طبيعتها والمحققة في إطار النشاط الرئيسي للمؤسسة أو النشاط الثانوي الملحق للاستغلال العادي و من بين المنتوجات المعتمدة لتأسيس الأساس الخاضع للضريبة

#### المطلب الأول: رقم الأعمال و إنتاج الدورة

أولاً: رقم الأعمال الصافي : يعبر رقم الأعمال عن البضائع المباعة التي تم شراؤها من أجل بيعها على حالها أو مبيعات المنتجات المصنعة التي تم تصنيعها في المؤسسة من أجل بيعها.

1. مبيعات البضائع: إن المنتوجات المحققة في إطار بيع البضائع والسلع المماثلة

2. الإنتاج المباع : يشمل المنتوجات المباعة وأداء الخدمات و إنجاز الأشغال في إطار عقود الإنشاءات.

• المنتجات المصنعة : يعتبر الإيراد محققا و معترفا به جبائيا بالنسبة للمؤسسة المصنعة للمنتجات عند إتمام الإنتاج و تهيئته للبيع، وبالتالي فإن الإيراد الذي يؤخذ به عند تحديد رقم الأعمال هو تكلفة التصنيع عند إتمام المنتج نهائيا مع إضافة هامش الربح.<sup>2</sup>

• مبيعات الأشغال : يتحقق الإيراد في إطار ممارسة نشاط المقاولات و الإنشاءات عند الانتهاء من إنجاز

• الأشغال المنجزة في إطار العقود الطويلة الأجل : يتحدد الإيراد جبائيا بالنسبة لنشاط المقاولات و الإنشاءات التي تمت تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو أكثر حسب نسبة الإنجاز حيث يلزم التشريع الجبائي الجزائري المؤسسات الممارسة لهذا النشاط بتطبيق طريقة التقدم في الأشغال مسايرة للمرجعية الدولية حسب ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 محاسبة عقود

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص7.

<sup>2</sup> عاشور كوش، المحاسبة العامة-أصول و مبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، مرجع سبق ذكره، ص160.

الإنشاءات،<sup>1</sup> و تستوجب طريقة التقدم في الإنجاز معرفة النسبة المئوية للتقدم من خلال تقرير مدى التقدم المحرز في إنجاز مشروع و يتم تحديد ذلك على أساس التكاليف الفعلية المتكبدة حتى نهاية العام الجاري و قسمتها على التكاليف الإجمالية للمشروع.

3. التخفيضات و التنزيلات و الحسومات الممنوحة : من خلال القيام بعملية البيع تحصل عمليات من

نوع خاص تهدف إلى تخفيض سعر البيع نظرا لأسباب معينة يمكننا حصرها فيما يلي:<sup>2</sup>

- الحسومات :يمنح المورد هذا النوع من التخفيضات للزبائن في حالة ما إذا وجد عيب في البضاعة أو أيها غير مطابقة للمواصفات .
- التخفيضات : يمنح هذا التخفيض نظرا لحجم الصفقة التي تمت بين المؤسسة و الزبون من خلال رقم الأعمال الهام المحقق مع هذا الزبون خلال السنة.
- التنزيلات : يمنح هذا النوع من التخفيض لزبون لطول مدة التعامل معه.

**ثانيا : إنتاج الدورة :** يضم إنتاج الدورة تغيرات الإنتاج المخزن والإنتاج المثبت وإعانات الاستغلال و منتوجات الأنشطة الملحقمة.

1. **تغيرات الإنتاج المخزن:** إن حركة المنتوجات المصنعة التي تقوم بها المؤسسة بالنسبة لدخول أو خروج سلع قيد الإنتاج أو خدمات قيد الإنتاج أو منتجات مصنعة يتم جردها حسب طريقة الجرد المتناوب حيث يمثل التغير الشامل للمنتوج المخزن (الرصيد الدائن) أو المنتوج غير المخزن (الرصيد المدين) و هذا ما بين بداية الفترة و نهايتها.<sup>3</sup>

2. **الإنتاج المثبت :** يشمل عناصر الأصول المعنوية والعينية التي تنجزها المؤسسة لحاجاتها الخاصة و تدخل ضمن الأصول غير الجارية و تقدر هذه الأصول حسب تكلفة الإنتاج الحقيقية التي تحملتها المؤسسة في إنجاز هذا الأصل، كما تضاف المصاريف الملحقمة الداخلية المتعلقة بنقل و إنشاء و تركيب التثبيت في حالة اقتنائه.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة في 26 جويلية 2009 المتضمنة ق. م. التكميلي 2009، مرجع سبق ذكره، ص، ص 4- 5.

<sup>2</sup> عبد الوهاب رميذي، مرجع سبق ذكره، ص 144.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 09/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص76.

<sup>4</sup> نفس المرجع ونفس الصفحة .

3. الإعانات : تتمثل في مساعدات مالية ممنوحة من قبل الدولة أو الجماعات المحلية أو أطراف أخرى، هذه الإعانات يمكن أن تقدم في أشكال مختلفة قد تكون في شكل تمويل لتغطية أعباء أو خسائر أو لاقتناء تسيّبات، و عليه فإن المعالجة الجبائية للإعانات تختلف حسب صفة الإعانة و الغاية المرجوة منها.

و يعرفها النظام المحاسبي المالي على أنها عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتغطية تكاليف تحملتها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا.<sup>1</sup> من خلال هذا التعريف يمكن الاستنتاج بأن الإعانة تمثل مورد مالي مقدم في شكل مساعدة مالية غير قابلة للسداد و تمنح لتغطية تكاليف تحملتها مسبقا أو مستقبلا و تقديمها مرهون بالامتثال لبعض الشروط.

● تصنيف الإعانات : حسب نص المادة 144 من ق. ض. م. ر.م. فإن التشريع الجبائي يقسم الإعانات إلى إعانات التجهيز و إعانات الاستغلال و التوازن حيث تعتبر هذه الأخيرة من منتوجات الاستغلال و إعانات التجهيز من المنتوجات العملية.

● و حسب نص المادة 144 من ق. ض. م. ر.م. في الفقرة الأخيرة منها فإنه يدمج مبلغ الإعانة كلية في الربح الخاضع للضريبة في سنة استلام الإعانة.<sup>2</sup>

4. منتوجات الأنشطة الملحقة : تتضمن منتوجات المصالح المخصصة لصالح المستخدمين " المطاعم، نقل العمال، السكن و الإيواء " و مختلف منتوجات الإيجار و إنتفاعات المستخدمين و شحن البضائع و جميع المصاريف الملحقة المفوترة لصالح المؤسسة و عوائد إسترجاعات التغليف المودع و عوائد التنازل عن الترميمات.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: المنتوجات العملية

<sup>1</sup> نفس المرجع ، ص 13.

<sup>2</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص72.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 09/03/25 المنضمة القرار المورخ في 2008/07/26 ،مرجع سبق ذكره، ص76.

المنتجات العملية: تشمل الأتاوى المحصلة لقاء الامتياز للمؤسسة و فوائض القيمة الناتجة عن التنازل و مقابل الحضور و المكافآت التي يحصل عليها الكيان بصفته يمارس وظيفة إدارية و حصص إعانات الاستثمار و حصة النتيجة على العمليات المشتركة و تحصيلات على الديون المدومة و المنتجات الاستثنائية لعملية التسيير و منتجات التسيير العادي و الإسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات.

1. الأتاوى المحصلة عن الامتياز و جميع حقوق الملكية الصناعية و التجارية للمؤسسة: تضم جميع الربوع

المتعلقة بحقوق منح الامتياز من أجل الاستغلال أو استغلال شهادة براءة اختراع في إنتاج منتج ما أو إجازات أو تراخيص باستخدام علامات تصنيع أو طرق أو استعمال برامج المعلوماتية ، فإن هذه المبالغ المحصل عليها تخضع للضريبة حسب الحالة إما للضريبة على الدخل الإجمالي أو إلى الضريبة على أرباح الشركات حسب نص المادة 176 من ق. ض. م. ر. م.<sup>1</sup>

2. فوائض القيم الناتجة عن التنازل : فائض القيمة يمثل جبائيا منتج تحققه المؤسسة بمناسبة عمليات ذات طابع استثنائي متعلقة ببعض عناصر الأصول

1.2 أنواع فوائض القيمة الناتجة عن التنازل : حسب المواد 172 ، 173 من ق. ض. م. ر. م. فإنها تميز بين نوعين من فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول الثابتة .

● فائض القيمة القصير الأجل : هو فائض القيمة المحقق بمناسبة التنازل عن التثبيتات المكتسبة أو المنجزة من طرف المؤسسة منذ ثلاث سنوات على الأقل و تدمج في الربح الخاضع للضريبة بنسبة 70% من فائض القيمة.<sup>2</sup>

● فائض القيمة الطويل الأجل : هو فائض القيمة المحقق بمناسبة التنازل عن التثبيتات المكتسبة أو المحدثة لأكثر من ثلاث سنوات و تدمج في الربح الخاضع للضريبة بنسبة 35% من فائض القيمة.<sup>3</sup>

3. عوائد أتعاب الحضور و أتعاب الإداريين و المسير: كما سبق و أن ذكرنا بأن هذه الأتعاب تعتبر من قبيل الأعباء القابلة للخصم بالنسبة للمؤسسة التي تدفعها ، و إنما تعتبر من قبيل المنتجات الخاضعة

<sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة ورسوم المائلة، مرجع سبق ذكره ، ص176.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص83.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق ، ص83.

للضريبة بالنسبة للمؤسسة التي تتحصل عليها، و يدخل في هذا الإطار المشاركة في إدارة مجالس الإدارة أو الرقابة أو المديرين أو التسيير لمؤسسات أخرى، و يدخل في هذا الإطار كل أشكال العوائد المتحصل عليها من أجور أو مكافآت أو بدلات حضور و مزايا و هبات أخرى على اختلاف أنواعها، بمعنى آخر كل مقابل تحصل عليه المؤسسة نظير وظائفها الإدارية لدى كيانات أخرى من نفس المجتمع، فإنها تعتبر منتوجات خاضعة للضريبة.<sup>1</sup>

4. **حصص إعانات الاستثمار المدججة في كل سنة مالية:** حسب نص المادة 144 من ق. ض. م. ر. م. في الفقرة الثانية فإنه يتم إخضاع الإعانات المتعلقة بجائزة تقيتات قابلة للامتلاك أو غير قابلة للامتلاك بتقسيم مبلغ الإعانة في شكل أقساط متساوية بغية إدماجها ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة المحققة في كل سنة من السنوات الخمسة الموالية، بمعنى أن مبلغ الإعانة يستوجب إخضاعه في كل سنة في حدود 5/1 قيمة الإعانة.

بالنسبة للتقيتات القابلة للامتلاك أو غير قابلة للامتلاك ابتداء من السنة الأولى التي تلي سنة تحويل الإعانة للمؤسسة و يدرج كل قسط في ربح كل سنة معينة حتى تنتهي السنوات الخمسة و بذلك يتم دمج كل مبلغ الإعانة.<sup>2</sup>

5. **حصص النتيجة عن العمليات المشتركة :** حسب نص المادة 795 مكرر 01 من ق. ت. ج. فإنه يجوز تأسيس شركات المحاصة بين شخصين طبيعيين أو أكثر تتولى إنجاز عمليات تجارية و لا تتمتع بالشخصية المعنوية و لا تخضع للإشهار " غير مسجلة في السجل التجاري " حسابات الشركة على العموم هي مدججة مع حسابات الشركاء، و حسب النظام المحاسبي المالي فقد أخضع هذا النوع من الشركات لقواعد خاصة للتسجيل المحاسبي حيث كل شريك يمسك محاسبة خاصة به و يتعاقد مع الغير باسمه الشخصي.

عندما تكون محاسبة شركة المحاصة ممسوكة من طرف مسير فإن هذا الأخير هو المؤهل قانونا ليكون معروف لدى الغير وأعباء و منتوجات شركة المحاصة تكون ضمن أعباء و منتوجات المسير<sup>3</sup>،

6. **تخصيلات على الديون المدومة**

7. **المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير**

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 77.

<sup>2</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 72.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 77.

8. منتوجات التسيير العادي الأخرى : تشمل إيرادات المباني غير المخصصة للنشاطات المهنية والتعويضات المستلمة نتيجة عدم احترام التعهدات والإعفاءات والتخفيضات الممنوحة عن طريق الطعن النزاعي أو الولائي و التبرعات المستلمة .
9. الإسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات : يتم استرجاع خسائر القيمة المتعلقة بالمخزونات وبالغير وبالأسهم والحصص الاجتماعية في نهاية السنة المالية عندما يتم إعادة النظر في خسائر القيمة و في حالة انخفاضها أو تم إلغائها فإن موضوع خسارة القيمة أصبح بدون مبرر و لذلك يجب تسويته عن طريق ترصيد الخسارة في حالة الإلغاء الكلي أو الجزئي عن طريق استرجاعها في جانب المنتوجات و تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة، وكذلك الشأن بالنسبة للمؤونات المتعلقة بالمعاشات والضرائب والمستخدمين في نهاية كل سنة مالية يجب إعادة النظر فيها وتسويتها في حالة الانخفاض أو الإلغاء لأنها أصبحت بدون موضوع عن طريق استرجاعها في جانب المنتوجات و تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: المنتوجات المالية و العناصر غير العادية

#### أولاً: المنتوجات المالية

تشمل أرباح الصرف وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول المالية وفوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم ومنتوجات

1. إيرادات توظيف رؤوس الأموال ذات الدخل الثابت : تشمل جميع القيم المنقولة التي يترتب عن توظيفها دفع فوائد حيث يتم تحديد قيمة الفائدة مسبقاً
2. إيرادات توظيف رؤوس الأموال ذات الدخل المتغير : حسب نص المواد 45 و 46 من ق. ض. م. ر. م. فإنه تتمثل ربوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها :<sup>2</sup>
3. عوائد حصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة
4. فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول المالية : فائض القيمة يمثل الفرق بين سعر التنازل وسعر الاقتناء أو القيمة السوقية للسندات المتنازل عنها، و عند التنازل عن الحصص و الأسهم المحققة من

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة، مرجع سبق ذكره، ص.63، 73، 54.

<sup>2</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص، 31 - 32.

طرف أشخاص معنويين يعتبر فائض القيمة خاضع لـ الضريبة على أرباح الشركات I.B.S عن طريق إدماج 70% من الفائض للربح الخاضع للضريبة إذا كان فائض القيمة قصير الأجل "أسهم مكتسبة منذ 03 سنوات على الأقل" أو 35% بالنسبة لفائض القيمة الطويل الأجل "أسهم مكتسبة منذ أكثر من 03 سنوات"

5. فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم الأصول المالية : يتم في نهاية كل سنة مالية تقييم الأصول و الخصوم المالية المعنية بقيمتها الحقيقية، و في حالة تحقق فائض قيمة من عملية التقييم يدرج هذا الأخير حسب التنظيم في حساب النتائج في جانب المتوجات و يدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة و لا يدخل ضمن هذا الإطار الأدوات المالية المقومة حسب قيمتها المهتلكة. بمعنى الفارق الناتج بين القيمة الحقيقية و القيمة المحاسبية المدمج مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة.<sup>1</sup>

6. أرباح الصرف : تنتج أرباح الصرف عن المعاملات الأجنبية المبرمة بالعملة الصعبة من خلال المكاسب التي تحققها من جراء تقلبات أسعار الصرف

فمسألة حدوث ارتفاع و هبوط في قيمة العملة الأجنبية مرتبط بمدى تغير معدل الصرف بين العملات الأجنبية و العملة المحلية فيمكن أن تحقق ربح عندما يرتفع سعر العملة الأجنبية بالنسبة للأصول المالية أما بالنسبة للالتزامات فتتحقق ربح عندما يهبط سعر العملة الأجنبية، و هذه الأرباح المتمثلة في الفوارق الناتجة عن القيم المسجلة أصلا حسب التكلفة التاريخية و القيم الناتجة عن تحويل العملة الصعبة في تاريخ الجرد و تشكل منتوجات مالية بالنسبة للسنة المالية.<sup>2</sup>

5. منتوجات مالية أخرى : تضم جميع المنتوجات التي لم تتناولها في العناصر السابقة.

ثانيا: العناصر غير العادية "المنتوجات" : تشمل المنتوجات المتعلقة بحوادث أو معاملات غير عادية واضحة التمييز عن النشاط العادي للكيان، و تمثل طابعا استثنائيا حيث تحدث في ظروف غير متوقعة<sup>3</sup>

المبحث الثالث: تكوين النتيجة الجبائية، و المقارنة بين النظامين المحاسبي و الجبائي

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص77.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص21.

<sup>3</sup> نفس المرجع ، ص 75.

بعدما تناولنا مختلف المتوجات و الأعباء من منظور جبائي، يمكن التطرق إلى مختلف مراحل تحديد النتيجة الجبائية انطلاقاً من النتيجة المحاسبية

**المطلب الأول: تحديد النتيجة الجبائية**

حسب نص المادة 140 من ق. ض. م. ر.م. فإن الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات العادية و غير العادية المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، و لكن من الناحية التطبيقية تتحدد بناء على النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات المتعلقة بإعادة إدماج بعض الأعباء غير قابلة للخصم و تخفيض بعض المتوجات غير الخاضعة للضريبة .

**الجدول رقم (02- 1) المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية**

المبلغ	البيان	
	ربح	I- النتيجة الصافية للسنة المالية
	عجز	
	II- الإدماجات- الاستردادات-	
	أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال	
	حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم	
	حصص الإشهار المالي و الرعاية الخاصة غير القابلة للخصم	
	مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم	
	الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم	
	الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم	
	المؤونات غير القابلة للخصم	
	الاهتلاكات غير القابلة للخصم	
	مصاريف البحث و التطوير غير القابلة للخصم	

	الاهتلاكات غير قابلة للخصم و المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري المقرض المستأجرم. 27 ق. م. ت. 2010
	الإيجارات خارج النتيجة المالية المقرض المؤجر م. 27 ق. م. ت. 2010
	الضريبة على أرباح الشركات
	الضريبة الواجب دفعها على النتائج
	الضرائب المؤجلة " تغيرات "
	خسائر القيمة غير القابلة للخصم
	العقوبات و الغرامات غير القابلة للخصم
	فواق تحويل الحسابات الدائنة و الديون المحررة بالعملات الأجنبية
	استردادات أخرى
	مجموع الإدماجات
	III الخصومات
	فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها م 173 من ق. ض. م. ر. م.
	حواصل و فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم و الأوراق المماثلة و أيضا أسهم و حصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة.
	المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة " المادة 147 من ق. ض. م. ر. م. "
	الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري " المقرض المؤجر " المادة 27 من ق. م. ت. 2010
	الإيجارات خارج النتيجة المالية - المقرض المؤجر - م. 27 من ق. م. ت. 2010
	تكملة الاهتلاكات
	خصومات أخرى
	مجموع الخصومات

العجز السابق القابل للخصم م147. من ق. ض. م. ر. م. .	
عجز السنة	20
المجموع القابل للخصم	
ربح	النتيجة الجبائية ( +II- III- IV )
خسارة	

المصدر: و. م / م. ع. ض. / القوائم الجبائية الجديدة لـ 2011، الجدول رقم 09.

أولاً: النتيجة الصافية للسنة المالية : حسب النظام المحاسبي المالي، تمثل النتيجة الصافية للمؤسسة الفرق بين المنتوجات و الأعباء المتعلقة بالسنة المالية، وتمثل النتيجة الصافية ربحا عندما تكون المنتوجات أكبر من الأعباء ، و تمثل خسارة في الحالة العكسية<sup>1</sup>، و لأنه سبق لنا و أن تطرقنا لتحديد النتيجة المحاسبية بالتفصيل في المطلب الأول من نفس المبحث، فسنحاول التطرق للمرحلة الثانية من تحديد النتيجة الجبائية و المتعلقة بالتعديلات الجبائية .

ثانياً: الاستردادات -الإدماجات- : تتكون أساساً من الأعباء الآتية :

1. أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال
2. حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم
3. حصص الإشهار المالي و الرعاية غير القابلة للخصم
4. الضرائب و الرسوم غير القابلة للخصم : على العموم تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي I.R.G. و الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب و الأجور التي يتحملها العمال I.R.G./I.T.S. و الرسم على القيمة المضافة T.V.A. من الضرائب و الرسوم غير قابلة للخصم.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 28/05/2008 المتضمنة المرسوم رقم 156/08، مرجع سبق ذكره، ص14.

5. المؤونات غير قابلة للخصم

6. الإهلاكات غير القابلة للخصم

7. مصاريف البحث و التطوير غير القابلة للخصم

**10. الإهلاكات غير قابلة للخصم و المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري "المقرض المستأجر":** حسب

المادة 27 من ق. م. التكميلي 2010 يمكن للمقرض المستأجر والذي يعتبر المالك الاقتصادي حسب

المعايير المحاسبية من ممارسة الإهلاك على الملك المستأجر إلى غاية 2012/12/31 بصفة انتقالية، وبعد

هذا التاريخ إذا لم تصدر نصوص قانونية تمدد في تطبيق الإهلاك فإن كل الإهلاكات المحصومة بعد هذا

التاريخ يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.<sup>1</sup>

**11. الإيجارات خارج المنتوجات المالية -المقرض المستأجر-:** حسب نص المادة 27 من ق. م. التكميلي

2010 يمكن للمقرض المستأجر بصفة انتقالية ممارسة الإهلاك وخصم الإيجارات المسددة إلى المقرض المؤجر

إلى غاية نهاية الاستحقاقات المحددة قانونا و هي 2012/12/31.

**12. الضريبة على أرباح الشركات I.B.S :** حسب نص المادة 141 ف 04 من ق.ض.م.ر.م. تخصم كل

الضرائب المهنية التي تتحملها المؤسسة و المتعلقة بالنشاط باستثناء الضريبة على أرباح الشركات، بمعنى أن

الضريبة المستحقة على النتيجة والضرائب المؤجلة لا يقبل خصمها من الربح الخاضع للضريبة وإن تم خصمها

جهلا بالقانون يعاد دمجها في السنة المعنية.<sup>2</sup>

**13. خسائر القيمة غير قابلة للخصم**

**14. الغرامات و العقوبات غير القابلة للخصم:** حسب نص المادة 141 ف 06 من ق.ض.م.ر.م. فإن

الغرامات والعقوبات و المصادرات أيا كانت طبيعتها و التي تتحملها المؤسسة من جراء مخالفتها للقوانين لا

يقبل خصمها من الربح الخاضع للضريبة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية رقم 49 الصادرة في 10/08/29 المتضمنة ق. م. التكميلي لـ 2010 ، مرجع سبق ذكره، ص11.

<sup>2</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة ورسوم الماتلة، مرجع سبق ذكره، ص69.

<sup>3</sup> نفس المرجع ، ص70.

15. إستردادات أخرى غير قابلة للخصم

ثالثا : الخصومات

1. فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة : حسب نص المادة 173 من

ق.ض.م.ر.م. يعتبر الجزء من فائض القيمة الناتج عن التنازل غير الخاضع للضريبة و المقدر بـ30%

بالنسبة لفائض القيمة القصير الأجل و 65% بالنسبة لفائض القيمة الطويل الأجل، ففي حالة إدراج

فائض القيمة كلية في الربح فإنه يتم خصم الجزء من الفائض غير الخاضع للربح.<sup>1</sup>

2. فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم و السندات المماثلة

3. حواصل الأسهم و حصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة

4. المداخل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو معفاة صراحة

5. الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري " المؤجر"<sup>2</sup>

6. تكملة الاهتلاكات: هو اهتلاك مكمل للاهتلاك السابق المطبق على التثبيتات و هو ناتج عن جهل

النصوص القانونية نظرا للتعديلات المستمرة للتشريع الجبائي أو السهو و نذكر بعض الحالات التي

تؤدي إلى حساب اهتلاك إضافي و خصمه من الربح الخاضع للضريبة.<sup>3</sup>

الاهتلاك محسوب على أساس قيمة الاقتناء خارج الرسم. H.T وهو من المفروض أن يحسب على أساس سعر

الاقتناء بكل الرسوم. T.T.C نظرا لأن التثبيت غير خاضع لـ TVA فيحسب الاهتلاك الإضافي على أساس

الفرق بين القيمتين.

7. خصومات أخرى : يدخل ضمن هذا العنصر كل التخفيضات التي لم تتناولها في النقاط السابقة،

كالمنتوجات التي تم إعفاؤها بنص قانوني و أدرجت في الربح الخاضع للضريبة بسبب جهل النصوص

الجبائية.

رابعا : العجز السابق حسب نص المادة 10 من ق. م. السنوي لـ 2010 فإنه في حالة تسجيل

عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبء يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال

<sup>1</sup> نفس المرجع ، ص 84 .

<sup>3</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 69..

السنة المالية، و إذا كان هذا الربح غير كافي لتغطية كل العجز فإن ما تبقى من العجز يرحل بالترتيب إلى السنوات المالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.<sup>1</sup>

و لكن قد يتزامن عجز مع عجز آخر أو يتحقق العجز بصفة مستمرة من دورة لأخرى، و بالتالي فإن ترحيل العجز يتم وفق احترام الترتيب بحيث يحمل العجز الأول خلال أول دورة أي تغطية العجز القديم مع احترام عدم تجاوز 04 سنوات متتابة متصلة غير متقطعة في تغطيته، فإذا تم تحقيق ربح في السنة المقبلة و استطاع هذا الربح أن يغطي العجز بكامله فهذا جيد أما إذا لم يكفي هذا الربح لمقابلة الخسارة فيتم تحميل العجز المتبقي وتحميله على السنوات الموالية

خامسا : تحديد النتيجة الجبائية

تعريف النتيجة الجبائية حسب قانون الضرائب<sup>2</sup>

حدد المشرع الجبائي الأساس الخاضع للضريبة" الربح الصافي الناتج بين: النتائج المحققة من طرف المؤسسة- الأعباء

المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهلاكات، مؤونات، ضرائب ورسوم،.....) و يمكن تلخيص العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية كما يلي:

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

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة في 2009/12/31، المنظمة ق. م. لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، ص6.

<sup>2</sup> جاو حدو رضا، حمدي جليلة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص4.

### المطلب الثاني: نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي

العناصر التي تشكل الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و القواعد الجبائية ترتكز عموما في النقاط التالي<sup>1</sup> :

#### 1. قواعد وتقنيات الاهتلاك:

يعرف الاهتلاك في النظام المحاسبي المالي يختلف تماما عنه فهو عبارة عن توزيع منتظم للمبلغ القابل للاهتلاك للأصول الثابتة المادية والمعنوية على مدة منفعتها المتوقعة حسب مخطط للاهتلاك، مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة لها، بحيث يصبح الاهتلاك يمثل إثبات استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة للأصول الثابتة المادية والمعنوية. وبالتالي فعلى المؤسسات عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي، أن تعيد تحديد مدة وطريقة اهتلاك الأصول القابلة للاهتلاك، ومنه التأثير على أقساط الاهتلاك، وعلى الوعاء الخاضع للضريبة، باعتبار أن هذه الأقساط تكون محتواة ضمن هذا الوعاء .

**مدة الاهتلاك:** وفي هذا الصدد هناك نوعان من الأصول، الأصول غير المركبة وهي تلك الأصول التي لا يستطيع الكيان الاقتصادي تجزئة عناصرها لعدم استيفاء الأجزاء المكونة لها شروط التسجيل المحاسبي للأصل في السجلات المحاسبية على عكس الأصول المركبة<sup>2</sup> .

**بالنسبة للأصول غير المركبة:** يعتمد احتساب مدة اهتلاك الأصل حسب النظام المحاسبي المالي الجديد على مدة الانتفاع به أي المدة المقدرة للاستعمال من طرف المؤسسة المالكة له، والتي تعكس بواقعية استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بالأصل. خلافا للقواعد الجبائية الحالية التي تحدد مدة اهتلاك وفقا لتصنيف معين لكل فئة من الأصول المادية والمعنوية والتي تكون عادة قصيرة وأقل من المدة الحقيقية له، فمثلا إطفاء المصاريف الإعدادية التي تعتبر من الأصول المعنوية في المخطط المحاسبي الوطني، لا يمكن أن تتجاوز خمسة (05) سنوات.

**بالنسبة للأصول المركبة:** يسمح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات التي بإمكانها تجزئة أصل معين إلى عدة عناصر أخرى قابلة للتحديد، بحيث يمكن اعتبار كل عنصر منها كأصل منفرد بعينه يسجل محاسبيا على حدى وله

<sup>1</sup> جاو حدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص6.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 6.

مدة استعمال مختلفة وفي هذه الحالة، على المؤسسة إعداد مخطط اهتلاك منفصل لكل عنصر بدلالة مدة استعماله الحقيقية. والعنصر الجديد كذلك يتمثل في القيمة المتبقية المحتملة للأصل القابل للاهتلاك في تاريخ نهاية مدة منفعته التي تتمثل في سعر التنازل

2. الخسارة في القيمة تنص المعايير المحاسبية الدولية و بالضبط المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 ،

والنظام المحاسبي المالي حسب المادة 10 - 121 على إجبار المؤسسة لأن تقيّد تقييم ممتلكاتها كل نهاية سنة ، إذا كانت مؤشرات تدل على أن أصل من أصول قد يفقد قيمته و تتمثل هذه المؤشرات في القيمة السوقية ، التقدم التكنولوجي ، التقادم ، التراجع المادي ،... الخ ، فيجب على كل مؤسسة أن 5تقدر القيمة الإسترادية أو القيمة القابلة للتحويل لكي نلاحظ هل هناك تدهور أو نقصان قيمة<sup>1</sup>.

3. تاريخ إدخال الأصل في الميزانية : تسجل الأصول حسب المعايير المحاسبية الدولية و النظام

المحاسبي المالي في تاريخ تحويل المنافع و الأخطار ( تحت سيطرة و رقابة المؤسسة) بينما القواعد الجبائية لا تعترف بهذه الشروط و إنما تركز على ملكية المؤسسة للأصل و يدخل في هذا الإطار الأصول المؤجرة و خاصة القابلة للاهتلاك منها

4. تكاليف البحث و التطوير : حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS38) و النظام المحاسبي

المالي ، تعتبر تكاليف البحث نفقات و يجب تسجيلها ضمن الأعباء ، بينما تكاليف التطوير التي ينجم عنها عملية التنمية و تطوير المؤسسة ، ينبغي رسملتها و معالجتها محاسبيا ضمن الأصول المعنوية، إذا توفرت بها شروط الآتية<sup>2</sup>:

- هذه التكاليف أو النفقات تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية
- زيادة العمر الاقتصادي و تحسين أداء الأصل
- التقييم الصادق لهذه التكاليف
- امتلاك القدرة المالية لإتمام العمليات المرتبطة بتكاليف التطوير، و القدرة على استعمال الأصل أو بيعه . و إذا تخلف شرط تسجل التكاليف ضمن أعباء الدورة ، و بعبارة أخرى تتم رسملة مصاريف التطوير إذا تحققت الشروط السابقة معا . و هنا تواجه المؤسسة صعوبة في التفرقة بين تكاليف البحث و تكاليف التطوير ، و هو الحال كذلك بالنسبة لإدارة

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 126.

<sup>2</sup> عزوز علي، متناوي محمد، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 18/17 جانفي 2010، ص 12

الضرائب ، بالإضافة إلى أن تكاليف التطوير تؤدي هذه الأخيرة إلى زيادة قيمة الأصل المعنوي ، و هذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي من خلال حساب قاعدة الإهلاك ،مخصصات الإهلاك و الخسائر في القيمة السنوية

5. **التغيرات في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء :** يعتبر النظام المحاسبي المالي بأن التغيرات

في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة و التي علق عليها في الملاحق ، تندرج مباشرة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية( المرحل من جديد) بدون تسجيلها ضمن الأعباء و النواتج ، بعبارة أخرى تسجل هذه التصحيحات ضمن الميزانية عن طريق الأموال الخاصة ، بدون تسجيلها في حساب النتائج، وبالتالي إبعاد التصحيحات عن النتيجة المحاسبية و هذا ما سيؤثر بالنقصان في الوعاء الضريبي ، باعتبار أن النتيجة المحاسبية منطلق حساب النتيجة الجبائية

6. **تحويل الحقوق و الديون بالعملة الأجنبية :** مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد يسجل

الربح أو الخسارة الناتجة عن عملية التحويل الحقوق و الديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة حسب اتجاهين : أعباء : إذا كانت خسارة.

نواتج: إذا كان ربح .

بينما النظام الجبائي الجزائري يسمح بإظهار الخسائر على التحويل فقط . و لم يعالج الفروقات الموجبة الناتجة عن عملية التحويل ، و هذا سيؤثر على النتيجة الجبائية و الوعاء الضريبي ، و هو بمثابة ميزة تستفيد منها المؤسسات

7. **عقود الإيجار التمويلي :** عقود الإيجار هي عقود تتم بين طرفين مثل العقود التي تتم بين مؤجر

و مستأجر ، هذا العقد يعطي الحق للمستأجر في استخدام الأصل محل التأجير لفترة زمنية معينة مقابل مصاريف الإيجار ، و كمثال على ذلك إذا قامت مؤسسة سوناطراك باستئجار طائرة لنقل عمالها من الجنوب إلى الشمال لمدة خمس سنوات ، فكيف تتم المعالجة المحاسبية ؟ ففي السابق كانت الطائرة لا تظهر في الميزانية السنوية و يظهر فقط مصاريف الإيجار في حسابات النتائج . لكن من خلال النظام المحاسبي المالي و ، تتم المعالجة المحاسبية لهذا النوع من العقود عن طريق تسجيل انطلاقا من تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني الأصل محل التأجير ضمن عناصر الأصول بالقيمة العادلة و القيمة المدفوعة . لكن بشرط أن يتم تحويل الأخطار و المنافع الاقتصادية إلى الطرف المستأجر ، حتى تصبح هذه العقود عقود إيجار تمويلي . فقواعد النظام المحاسبي المالي تسمح بتسجيل هذه الاستثمارات

وفق عقود الإيجار كأصل بالإضافة إلى تسجيل الإهلاكات الخاصة به ، و هذا غير معمول به في القواعد الجبائية ، فهذه الأخيرة لا تعترف إلا بملكية الأصل ، و هذا سوف يكون له أثر واضح على الوعاء الخاضع للضريبة بالنقصان<sup>1</sup> .

8. تكاليف الاقتراض : إذا كانت تكاليف الاقتراض تؤدي إلى توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ويمكن تقييمها بطريقة موثوق بها، فيمكن ، في حين أن القانون الجبائي لا يأخذها ، إضافتها لقيمة الأصل وإلا فيتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية للدورة التي ترتبط بها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل، ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.

9. تقييم الأصول و الخصوم بالقيمة العادلة : يعتبر اعتماد مفهوم القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي لتقييم أصول وخصوم المؤسسة عنصرا جديدا ومهما بالمقارنة مع القواعد الجبائية الحالية التي تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية<sup>2</sup>.

10. الضرائب المؤجلة يمكن أن يحدث عمليا اختلال زمني بين تاريخ أخذ عبء ضريبي بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية، كما هو حال الضرائب المؤجلة والتي ينتج عنها تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية .، فإن قيمة الضريبة تساوي إلى مجموع الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة الداخلة في تحديد حسب النظام المحاسبي المالي النتيجة الصافية للنشاط والضريبة المستحقة هي مبلغ الضريبة المدفوعة أو المسترجعة. أما خصوم وأصول الضريبة المؤجلة فهي متعلقة بالمبلغ واجب الدفع أو المسترجع عن النشاط المستقبلي. وبالتالي، فالتسجيل المحاسبي لأصل في ميزانية الضرائب المؤجلة يبقى بدون أثر على النتيجة

11. المؤونات:

التعريف الجديد للمؤونات يؤدي إلى استبعاد مؤونات الخسائر المستقبلية والتصليلات الكبرى، وتبقى فقط المؤونات التي تشكل التزامات حالية للمؤسسة في نهاية الدورة، لأن الشروط الجديدة لتسجيل المؤونات تؤدي إلى تقليص تشكيل المؤونات، وبالتالي عدم التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة، وهناك عنصر جديد بخصوص المؤونات هو مؤونة التزامات المؤسسة تجاه عمالها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> جاو حدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص

<sup>2</sup> نفس المرجع نفس الصفحة.

<sup>3</sup> جاو حدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص

12. مؤونات المخزونات: ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الخسارة في القيمة الخاصة بالمخزونات، عندما تكون تكلفتها أكبر قمي من مة انجازها الصافية، هذه الأخيرة تتناسب مع سعر البيع المقدر، بينما حسب المخطط الوطني للمحاسبة، تسجل المؤونات تعوض بالخسارة في القيمة في النظام المحاسبي المالي، عندما تكون قيمة المخزونات نه في اية الدورة على أساس تكلفتها أقل من التكلفة الحقيقية للشراء أو الإنتاج، وتسجل الخسارة ضمن الأعباء، وتؤدي الطريقتين حتما إلى قيم متباينة<sup>1</sup>

<sup>1</sup>نفس الرجع، نفس الصفحة

## خلاصة الفصل:

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد أدى بالضرورة إلى ظهور عناصر إضافية عند التعديل الضريبي لوجود بعد بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي الجزائري ، فكما تتطلب عملية تحديد الوعاء الجبائي تعديلات للنتيجة المحاسبية، فإن التعديلات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد سواء على مستوى المفاهيم و التقييم أو المحاسبة ستكون لها أثر جبائي، لذلك فإن التطبيقات التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي الجديد أوجبت على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية و بالضبط الملاحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات ، و هذا يستلزم من المؤسسة إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية على النتيجة الجبائية ، و هذا ما سيشكل عائقا أمام المؤسسات و إدارة الضرائب بسبب الاختلاف في تقييم بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي .

## تمهيد:

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

و لقد تناولنا فيما سبق مختلف الأعباء و الإيرادات و كيفية تكوين النتيجتين المحاسبية و الجبائية و لتوضيح الجانب النظري و محاولة مقارنته بالواقع التطبيقي في الجزائر، إرتأينا القيام بدراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية صوفاكت للاغطية النسيجية "SOFACT".

ولإمام أكثر بالموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث سنتناولها فيمايلي:

**المبحث الأول:** تقديم مؤسسة صوفاكت للأغطية النسيجية، حيث سنحاول في هذا المبحث التعرف على المؤسسة مع توضيح هيكلها التنظيمي.

**المبحث الثاني:** تحليل جدول النتيجة المحاسبية لمؤسسة صوفاكت، سنحاول في هذا المبحث تقديم التعرف على مختلف أعباء و إيرادات المؤسسة مع تحليل كل عنصر من جدول النتيجة.

**المبحث الثالث:** تحليل جدول النتيجة الجبائية لمؤسسة صوفاكت.

## المبحث الأول: تقديم مؤسسة صوفاكت للأغطية النسيجية

سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم شركة صوفاكت للأغطية النسيجية الجزائرية التي أجرينها فيها الدراسة، ولهذا سوف يتم تقديم شركة صوفاكت، وكذلك رأس مال شركة، وسنطوي بطاقة فنية حول شركة صوفاكت، مع توضيح الهيكل التنظيمي.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة صوفاكت

أولاً: نشأة وتعريف المؤسسة<sup>1</sup>

## 1. النشأة:

بعد الإستقلال وخلال الستينات انشأت مؤسسة "SONITEX" المتخصصة في الصناعات النسيجية مديريتها العامة بالجزائر العاصمة و تشرف على جميع المؤسسات عبر الوطن. و في سنة 1982م وقعت الهيكل الأولى للمؤسسة "SONITEX" و إشتقت عنها مجموعة من المؤسسات المتخصصة نذكر من بينها المؤسسات التالية:

ENADITEX : هي متخصصة في توزيع المواد النسيجية.

COTITEX : هي مؤسسة متخصصة في الصناعة القطنية و خياطة الأقمشة و غيرها.

ELATEX : هي مؤسسة متخصصة في الصناعات الصوفية.

في إطار توسيع النشاطات الصناعية عبر الوطن، أبرمت المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية "SONITEX" سنة 1983م عقد مع مؤسسة "PECSTAR" في مومباي بالهند لإنشاء مركب لصناعة الأغطية النسيجية و الخيط الخشن في تيسمسيلت باسم "COUVERTEX" و بقيت أشغال هذا المشروع في طور الإنجاز إلى غاية سنة 1987م، ولم تدم هذه المؤسسة إلا عشر سنوات و في نهاية 1997م و بقرار رقم 02 للجمعية العامة للصندوق القابض للصناعة النسيجية قرر حل هذه المؤسسة و توزيع ممتلكاتها على المؤسسات الفرعية الجديدة و انبثقت عنها مؤسسة "صوفاكت SOFACT" و أصبحت مستقلة ماليا و إقتصاديا تسير أمورها بنفسها ، إلى غاية 2012 و نتيجة لتراكم الديون عليها و عدم القدرة على تسديدها قرر ضمها إلى المجمع أو ما يسمى بالمديرية العامة للمنسوجات الجزائرية "TEXALG" بحيث تصبح تابعة لهذا المجمع ماليا و ماديا حتى بالنسبة للديون.

<sup>1</sup> بناءا على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة .

## 2. تعريف مؤسسة صوفاكت:

شركة ذات أسهم برأسمال 5000.000.000 دج وهي منبثقة عن وحدات الإنتاج للشركة العمومية "COUVERTEX" و ذلك طبقا للقرار رقم 02 مجلس الصندوق القابض للصناعة النسيجية بدأت الإنتاج سنة 1987م تخضع لمجمع "HOCDMAN" متخصصة في إنتاج الأغطية النسيجية، تستعمل في إنتاج هذه الأغطية المادة الأولية (صوف إسطناعي 100% ACRYLIQU) المشتقة من مادة البترول .

3. موقع المؤسسة: تقع مؤسسة صوفاكت في الشمال الشرقي لمدينة تيسمسيلت حيث تبعد عنها بحوالي 1 كلم، وما جعل موقعها إستراتيجيا كونها تقع بالقرب من الطريق الوطني رقم 14 الذي يربط غرب البلاد بوسطها

## ثانيا: منتجات المؤسسة و خصائصها<sup>1</sup>

### 1. منتجات المؤسسة:

تختص المؤسسة في إنتاج و تسويق الأغطية النسيجية، المصنوعة محليا من مادة "الأكرليك" المستوردة من عدة دول أهمها: إسبانيا، تركيا، الولايات المتحدة الأمريكية، المكسيك، و أندونيسيا.

### 2. خصائص منتجات المؤسسة:

منتجات المؤسسة تتميز بخصائص تقنية تتمثل في الصلاحيات الطويلة، كما أنها تهتم بتحسين منتجاتها لتلبية رغبات المستهلكين، حيث أنها تعتمد على إستراتيجية تكاملية بين مختلف منتجات الشركة و ذلك بهدف:

- زيادة نسبة الربح و إرضاء المستهلك.
- الحصول على أسواق جديدة.
- إرضاء الموزعين

### 3. وظائف المؤسسة:

تقوم المؤسسة بعدة وظائف نذكرها في مايلي:

### 1.3 في المجال الإجتماعي:

- إستغلال كل الوسائل المتوفرة على مستوى المؤسسة للمحافظة على صحة العمال و نظافة المحيط أثناء العملية الإنتاجية
- توفير بعض الخدمات للعمال كالنقل، العيادة الطبية.

<sup>1</sup> بناء على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة .

- منح سلفات للعمال عند الحاجة إليها.
- منح علاوة الخبرة المهنية.

### 2.3 في المجال الإقتصادي:

- مراقبة المخزون باستمرار خاصة قطع الغيار لمواجهة أي طارئ أو أي عطل قد يحدث على مستوى الآلات من شأنه يوقف عملية الإنتاج، زيادة على صعوبة صعوبة إستيراد القطع.
- إستغلال أكبر قدر ممكن من الطاقة الإنتاجية المتوفرة إذ بلغت نسبة الإستغلال 75%.
- تسديد أجور العمال في الآجال المحددة.

### 4. أهداف المؤسسة و دورها:

من بين الأهداف الرئيسية لإنشاء هذه المؤسسة هو توفير متطلبات السوق الداخلية و التقليل من عبء التكاليف المرتفعة للاستيراد، إذ أصبحت المؤسسة تمول بنسبة كبيرة السوق المحلية من الأغذية النسيجية نتيجة لوجود منتجاتها، مع الحرص على بقائها في السوق بالإضافة إلى أهداف أخرى أهمها:

- المحافظة على هذا المكسب العظيم \_مركب الأغذية النسيجية\_ و الذي يعتبر من الهياكل القاعدية في الصناعة النسيجية
- إستعمال أحدث الوسائل المتطورة و التكنولوجيا في الإنتاج بغرض تحديث مواصفات المنتج و زيادة كميته لإعطائه قدرة تنافسية.
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح بغرض تطوير المؤسسة و المساهمة في الإقتصاد الوطني.

أما بالنسبة لدور المؤسسة في الإقتصاد الوطني فلقد ورثت مؤسسة صوفاكت مديونية ضخمة عن المؤسسة الأم، وبالرغم من هذا المشكل بقيت ظروفها الإنتاجية و التجارية و التسويقية في تحسن مستمر، وأصبحت تساهم بشكل كبير في تدعيم خزينة الدولة عن طريق الضرائب التي تدفعها بإنتظام لمصلحة الضرائب.

كما أنها تشغل عدد لا بأس به من العمال إذ تساهم في إمتصاص البطالة.

تعتبر ولاية تيسمسيلت من الولايات التي تفتقر للمؤسسات الإقتصادية، لذا نجد مؤسسة "صوفاكت" تساهم بشكل كبير في فك العزلة عن هذه المنطقة و تحاول أن تعطي لها طابعا صناعيا إلى جانب الطابع الزراعي الذي يطغى عليها.

المطلب الثاني: بطاقة فنية حول مؤسسة صوفاكت<sup>1</sup>

- التسمية: شركة لصناعة الأغطيت النسيجية، شركة ذات أسهم SOFACT-SPA.
- رأس المال الإجتماعي: عند الإنشاء 1.000.000 دج، 200 سهم.
- رأس المال الإجتماعي: إبتداء من تاريخ 01-01-2013 هو 5000.000.000 دج.
- المؤسسة الأم: COUVERTEX TESSEMSILT.
- تاريخ الإنشاء: 15-03-1998.
- رقم السجل التجاري: 98B07002021.
- رقم الضمان الإجتماعي: 3832463057.
- المساحة الكلية: 10 هكتارات و 03 آرات.
- المساحة المغطاة: 5.3 هكتار أين يوجد الورشات و المخازن، و المرافق الإجتماعية و الإدارة.
- الطاقة الإنتاجية:

تنتج الشركة حوالي 1000000 غطاء سنويا، و هذا المسطر ضمن الخطة إلا أن الإنتاج الحالي لا يتعدى 35% . و هذا يعود لعد عوامل منها:

عدم إنضباط العمال بالوقت المحدد للعمل.

المؤسسة لا تعمل إلا بفوجين عوض ثلاثة أفواج حسب ما صرح به نائب رئيس المديرية العامة.

بالإضافة إلى عوامل أخرى كعطل في الآلات، أو نقص في المادة الأولية، عدم توفر المياه، أو غيرها من العوامل التي من شأنها عدم تحقيق الخطة المسطرة سنويا.

• عدد العمال: 265 عامل

ويقع مصنع “صوفاكت” بمدينة تيسمسيلت حيث يشغل أكثر من 700 عامل، ليبدأ العدد في التقلص،

خاصة بعد إعادة الهيكلة منذ 11 سنة، عندما تحولت تسميته من مركب الأغطية إلى مركب

“صوفاكت”، لكن المفارقة أن يحتفظ المصنع الجديد أي “صوفاكت” بالديون المترتبة عن مركب الأغطية

والتي تجاوزت 100 مليار سنتيم آنذاك، وتمكّن المصنع من تقليص حجم الديون، غير أن انفتاح السوق في

السنوات الأخيرة على المنتجات غير المتوفرة دفع بمسيريه، السنة الفارطة، لمحاولة تقليص عماله بحوالي 80

عاملا، ليحتفظ اليوم بـ 320 عاملا فقط، ورغم الصعوبات لا يزالون يتفاوضون رواتبهم، الأمر

<sup>1</sup> بناء على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة .

الذي يدفع بالمسؤولين على المصنع المطالبة بإنقاذه من خلال مسح الديون أو على الأقل تجميدها كما حدث مع وحدة عين جاسر، خاصة وأن مصنع تيسمسيلت ينفرد وحده بتصنيع بعض المنتجات . للإشارة، فإن مصنع "صوفاكت" هو المصنع الوحيد الموجود على مستوى ولاية تيسمسيلت ورغم كل المتاعب التي يعيشها فإنه يساهم في دعم سوق الشغل.<sup>1</sup>

و كان هذا بسبب الديون المصنع التي قدرت بـ 96 مليار سنتيم، التي تسببت في شل نشاطاته وهذا ما أدى الى تسريح العمال الذين يتجاوز عددهم 320، التي أدت بالضرورة إلى إغلاق الأبواب وتسريح العمال.

• الزبائن: أي شخص يلتزم بالقانون التجاري الجزائري وهم:

وزارة الداخلية و الدفاع بألوان خاصة (أغطية ضد الحرائق) و هذا النوع من الأغطية مصنع تيسمسيلت وحده الذي يقوم بتصنيع بعض المنتجات التي لا تتوفر عليها السوق الوطنية كالأغطية المضادة للحريق التي تستعملها المؤسسات العقابية وغيرها من المنتجات الأخرى.<sup>2</sup>

الجامعات المحلية، المستشفيات، تجار الجملة و يجب ان يكون لديه سجل تجاري لتتم عملية البيع بشكل قانوني، و نجد من بين زبائن المؤسسة العامة أفراد المجتمع دون أن يحملون سجلا تجاريا و ذلك طبعا بأعداد محدودة.

#### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة

إعتمدت مؤسسة صوفاكت هيكلًا تنظيميًا يتناسب مع طبيعة و حجم أنشطتها إذ يترأس هيكلها التنظيمي، الرئيس المدير العام يشرف على قسم المنازعات القضائية و على مصلحة الأمن الوقائي، كما يقوم بعملية المراقبة و التنسيق بين مختلف المديرات المكونة للمؤسسة المتمثلة في:

1. مديرية الصيانة و الإنتاج.

2. مديرية الموارد البشرية.

3. مديرية التجارة و التسويق.

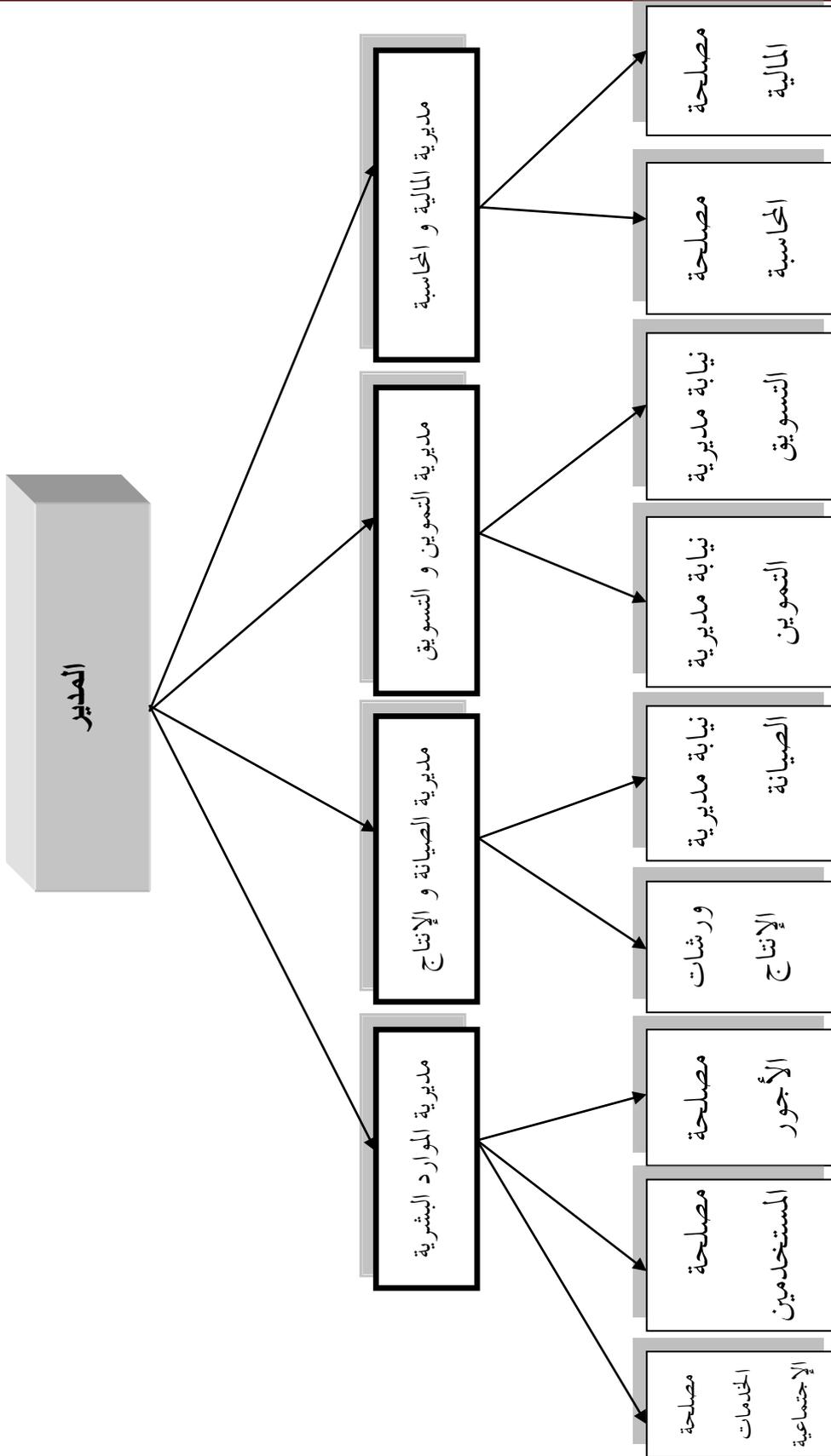
4. مديرية المالية و المحاسبة.

شكل الهيكل التنظيمي لمؤسسة صوفاكت:

الشكل رقم (03-01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة صوفاكت

<sup>1</sup> <http://www.al-fadjr.com/ar/index.php?news=177646%3Fprint?print> 25-04-2015 15:30

<sup>2</sup> [http://www.ouarsenis.com/ara/local\\_info/2461.html](http://www.ouarsenis.com/ara/local_info/2461.html) 01/05/2015 20 :56



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

## التحليل الوظيفي للهيكـل التنظيمي<sup>1</sup>:

### 1. المديرية العامة:

يوجد على رأس مؤسسة "صوفاكت SOFACT" المدير العام وهو شخصيا يقوم بتسيير الشؤون المالية و الإدارية للمؤسسة و هذا بإشرافه مباشرة على المديرية العامة، وهو المسير الأول للمؤسسة و تجـد تحت سلطته مختلف الهيئات الإدارية

### 2. مديرية المالية و المحاسبة:

تعتبر مديرية المالية و المحاسبة أحد الركائز التي تقوم عليها المؤسسة، فهي المسؤولة عن تقييم نشاطها كما أنها تسهر على تسجيل و مراقبة كل العمليات الحسابية و المالية التي تقوم بها المؤسسة لا سيما فواتير البيع اليومية و كل الفواتير المحررة في نفس اليوم تجمع أو بالأحرى تدون في قائمة جدول إرسال للمبيعات " borderea des ventes".

فلمصلحة المحاسبة العامة عدة أدوار أساسية تقوم بها:

تقوم بتسجيل المعلومات المتعلقة بنشاط مختلف الأقسام و المصالح.

تقو هذه المصلحة بتحديد النتيجة العامة لمدة محددة من نشاط السنة. تختص هذه المصلحة بمختلف جوانب المؤسسة القانونية و المالية، إذ تستغل معطياتها بالدرجة الأولى من طرف المسير الرئيسي للمؤسسة، المتعاملين و حتى العمال.

أما بالنسبة لمصلحة المالية تتمثل مهامها في التفاوض و في إعداد برامج لتمويل المؤسسة و الإشراف على تنفيذها، و تتمثل المهمة الرئيسية لهذه المصلحة في إدارة و تسيير الخزينة فوجودها نظري أما عملي فلا وجود لها.

### 3. مديرية الصيانة و الإنتاج: تلعب مديريةية الصيانة دورا لا غنى عنه في النشاط اليومي للمؤسسة إذ تقوم

بتصليح أي عطب من شأنه أن يعيق العملية الإنتاجية كما أنها تبدي رأيها فيما يخص تحديد المعدات

القديمة و إقتناء الآلات الجديدة

مكتب الدراسات: يقوم بدراسة كل ما يدخل في مجال تصليح الآلات و تحديد سبب العطل و طرق إستعمال التجهيزات الجديدة.

● مصلحة الصيانة: تشرف على مراقبة عمال الصيانة بما فيهم المختصون بالميكانيك، التنظيف..... الخ.

<sup>1</sup> بناء على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة .

- **مصلحة الكهرباء:** تتدخل حين يتعلق الأمر بعطب كهربائي.
- **مصلحة التصنيع:** تقوم بصناعة بعض قطع الغيار.
- **مصلحة معالجة المياه:** تربطها علاقة بورشة الصباغة، تختص بتسخية المياه، إضافة المواد الكيماوية، معالجة المياه القذرة قبل تصريفها.
- **مصلحة البرمجة:** يكمن دور هذه المصلحة في تقدير كمية المواد الأولية التي تدخل إلى الإنتاج المحدد وفق البرنامج السنوي للمؤسسة و الذي يتم تطبيقه باتفاق مع مديرية التجارة و مصلحة مراقبة الجودة و النوعية.
- **مصلحة مراقبة الجودة و النوعية:** تقوم بعملها أثناء و بعد عملية الإنتاج فهي تضم:
  - المخبر الفيزيائي: يختص بمراقبة كل ما هو فيزيائي من مقياس الخيط و كثافته، الأخطاء المرتكبة في الرسومات و حتى مقاييس الغطاء الجاهز و وزنه.
  - المخبر الكيميائي: يوجد على مستوى ورشة الصباغة، حيث تتوفر على عدة أجهزة تستعمل في مزج و استخراج الألوان المطلوبة.
  - أما بالنسبة لورشات الإنتاج فهي تعمل تحت الرقابة المباشرة لمديرية الإنتاج التي تحدد اختصاص كل ورشة و نذكر فيمايلي مراحل الإنتاج التي تمر بها كل ورشة:
- **ورشة الصباغة:** يتم على مستواها صباغة المادة الأولية
- **ورشة الغزل:** يتم تحويل المادة الأولية إلى خيط جاهز للاستعمال وهذا بعد القيام بعدة مراحل.
- **ورشة النسيج:** يتم على مستواها نسيج الغطاء حسب المقاييس و المواصفات المطلوبة.
- **ورشة الإتمام:** تقوم بتزغيب الأغطية و تسوية الزغبات.
- **ورشة الإتقان:** يتم فيها تقطيع الغطاء حسب المقاييس المطلوبة ليمر إلى الخياطة لوضع الحاشية و التذكرة ثم ينتقل إلى آلة قطع الأركان ليطوى و يغلف كآخر مرحلة في صناعة المنتج و يصبح بعدها جاهز للتسويق.

#### 4. مديرية التموين والتسويق:

- تتفرع مصلحة التموين إلى مصليحتين هما:
  - مصلحة الشراء: هي مسؤولة عن شراء المواد الأولية و الاستهلاكية و قطع الغيار اللازمة للعملية الإنتاجية، إذ يقوم بعد تحضير البرنامج السنوي و متطلبات الاستهلاك بمايلي:

- قبض تقديرات مصلحة الإنتاج و الصيانة من مواد أولية و قطع غيار.
- الإعلان عن مناقصات وطنية و دولية للتموين.

أما بالنسبة لعملية تسوية العمليات مع الموردين و القيام بإجراءات الشحن و النقل، الجمركة و تأمين على البضاعة لدى صندوق التأمينات فهي تقوم بها المديرية العامة للمنسوجات الجزائرية "TEXALG" باعتبار أن مؤسسة صوفاكت تابعة لهذه المديرية ماليا و سياسيا و إقتصاديا فهي من يقوم بهذه الإجراءات حتى بالنسبة لشراء المادة الأولية فهي تقوم بدراسة لطلب الذي ترسله مؤسسة صوفاكت، و يكون الشراء خارجي للمادة الأولية "الأكرليك" بالإضافة لقطع الغيار و مواد التلوين عن طريق مناقصات دولية تسدد عن طريق البنك الوطني الجزائري.

**مصلحة تسيير المخزون:** يكون عملها على مستوى المخازن إذ تقوم بالاجراءات التالية:

- حساب كميات امواد الداخلة إلى المخازن.
  - مراقبة نوعية المواد المقتناة و مدى تطابقها للمواصفات المطلوبة.
- و تتوفر المؤسسة على ثلاث مخازن هي: مخزن المواد الأولية، مخزن المواد الإستهلاكية، مخزن قطع الغيار.
- أما بالنسبة لمديرية التسويق فيأتي دورها بعد آخر مرحلة من الإنتاج أي الإتقان والتغليف و هي تنقسم إلى المديرية الفرعية للتسويق و المديرية الفرعية للتجارة.
- إن الدور الرئيسي للمديرية الفرعية للتسويق هو بيع المنتج بمختلف الوسائل و من أجل ذلك إنتهجت المؤسسة سياسة اقتصادية تسمح لها بإيجاد منافذ لمنتجاتها و إكتساح السوق، لذا تبنت الطرق التالية:

- المشاركة في المساهمات المختلفة "LES OFFRES":
- البيع بالتقسيط للجماعات المحلية و الإدارات التابعة للدولة.
- البيع بالجملة للخواص و المؤسسات العامة.
- تقديم تخفيضات للزبائن المتعاقدين (4% في فصل الشتاء، 9% في فصل الصيف).
- المشاركة في المعارض الدولية و الوطنية.
- لبيع للعمال مع الخصم من الأجور.

في حين تكون المديرية الفرعية للتجارة هي المسؤولة عن تسيير مخزونات الإنتاج النهائي كما تقوم بأجراءات البيع و إنهاء المعاملات مع الزبائن، إذ تتعامل مع عدة فئات من العملاء منهم سلك الأمن، الجماعات،

الثانويات، و مختلف القطاعات العمومية، إضافة إلى الخواص سواء كانوا متعاقدين أو جدد و هذا حسب تصريح المدير الفرعي للتجارة.

تعمل مديرية الإنتاج بالتنسيق مع مديريتي الإنتاج و المحاسبة، فيما يخص علاقتها بمديرية الإنتاج فهي تقوم بإعطاء تقديرات حول كمية المنتج المحتمل بيعه خلال كل شهر، و عن علاقتها بمديرية المحاسبة و المالية فهي ترسل فواتير البيع اليومية و التي تحتوي على تفاصيل البيع (نوع المنتج، الكمية، سعر الوحدة، القيمة الإجمالية، تاريخ البيع و رقم الفاتورة)

### 5. مديرية الموارد البشرية:

إن تطور المؤسسات الاقتصادية يتوقف على كفاءة العمال التي تشغلهم، لذا نجدها تحرص على تكوينهم باستمرار للرفع من خيراتهم المهنية و تحسينها، حيث لا نجد هذه المصلحة على مستوى المؤسسة أي مصلحة التكوين فالعامل يباشر عمله دون تكوين مسبق فهو يتكون بينما هو يعمل، و تعد مديرية الموارد البشرية مسؤولة عن متابعة النشاطات اليومية للمؤسسة، إذ تطلع هذه المديرية لمهام جد كثيفة و معقدة نظرا لعدد العمال الكبير الذي تتعامل معه، فهي تقوم بتسيير ملفات 265 عامل، و هي تتوفر على مجموعة من الدفاتر و السجلات الرسمية التي يلتزم بها المستخدمون و هي:

- سجل الحركة العمالية.
- سجل الأجور.
- سجل العمال الأجانب.
- سجل العطل مدفوعة الأجر.
- سجل حوادث العمل.
- سجل حفظ الصحة و الأمن و طب العمل.
- سجل الفحص التقني للمنشآت و التجهيزات الصناعية.
- سجل الإعذارات.

تقدم هذه السجلات إلى مفتشية العمل و محافظ الحسابات، للإطلاع عليها و مراقبتها إذا طلبت من طرف هؤلاء.

إن هذه المصلحة تتفرع إلى عدة مصالح تختص كل واحدة منها بمهام محددة، فتضم هذه المديرية ثلاث مصالح و هي: مصلحة الشؤون الإجتماعية، مصلحة المستخدمين و مصلحة الوسائل العامة.

و على العموم فإن مديرية الموارد البشرية تهتم بوضع سياسة لتسيير الموارد البشرية الملائمة مع السياق الإقتصادي و الإجتماعي للمؤسسة مع إحترام القوانين المعمول بها و تتمثل مسؤوليتها الأساسية في:

- ضمان الاحتياطات الكمية و الكيفية للمؤسسة من حيث الموارد البشرية.
- السهر على تسيير علاقات اجتماعية مبنية على احترام مصالح المؤسسة و كذا حقوق و واجبات العمال.
- وضع إستراتيجية لتسيير الموارد البشرية تضمن الشمولية.
- أخذ مسؤولية هيكل المؤسسة و التحضير لقرارات المدير العام فيما يخص الهياكل الزائلة.
- الحرص على معرفة حالة العلاقات في المؤسسة و القيام بإجراءات الوقاية في حالة حدوث صراعات بين العمال.
- تنظيم و تحضير المفاوضات الجماعية مع النقابات.
- تنظيم و تطوير طلب العمال.

#### المبحث الثاني: تحليل جدول النتيجة المحاسبية لمؤسسة صوفاكت

ترتبط النتيجة المحاسبية بنشاط المؤسسة من إنتاج و بيع حيث أنها تتأثر بالأعباء المتحملة من طرف المؤسسة، و يجب على المؤسسة التخفيف أو التقليل من الأعباء لما لها من تأثير مباشر على النتيجة النهائية في آخر السنة المالية.

فمن خلال جدول حسابات النتائج يمكننا الوصول إلى مختلف النتائج الجزئية للمؤسسة التي لكل منها دور و معنى في المؤسسة. إن هذه النتائج الجزئية هي الأسس التي تتفاعل مع بعضها البعض لتؤدي في نهاية المطاف إلى النتيجة النهائية للسنة

المطلب الأول: مختلف أعباء و إيرادات مؤسسة صوفاكت

ستعرف على أعباء و إيرادات مؤسسة صوفاكت حسب ترتيبها في حسابات النتائج

الجدول رقم (03-01): حسابات النتائج لمؤسسة صوفاكت سنة 2010

السنة 2009	السنة 2010	إسم الحساب	
321702480.11	187975728.74	- المبيعات و المنتجات الملحقة.	70
-74317829.11	49359326.74	- تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد التصنيع	72
<b>247384657.00</b>	<b>237335055.48</b>	<b>1 إنتاج السنة المالية</b>	
126728436.39	147002357.45	- المشتريات المستهلكة	60
17166597.79	14868141.14	- الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى.	62 & 61
<b>143895034.18</b>	<b>161870498.59</b>	<b>2 استهلاك السنة المالية</b>	
<b>103489622.82</b>	<b>75464556.89</b>	<b>3 القيمة المضافة للاستغلال (2-1)</b>	
85636912.57	92484895.93	- أعباء المستخدمين	63
5531822.59	3765904.32	- الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة.	64
<b>12320887.66</b>	<b>20786243.36-</b>	<b>4 إجمالي فائض الاستغلال</b>	
2289619.49	13839709.08	- المنتجات العملياتية الأخرى	75
22598783.93	11262056.32	- الأعباء العملياتية الأخرى	65
100419085.33	142222104.11	- مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	68
57310089.75	97782233.96	- إسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات	78
<b>51097272.36-</b>	<b>62648460.75-</b>	<b>5- النتيجة العملياتية</b>	
196749.03	12839.63	- المنتجات المالية	76
78119873.63	87430618.88	- الأعباء المالية	66
77923124.60-	87417779.25-	<b>6- النتيجة المالية</b>	
<b>129020396.96-</b>	<b>150066240.00-</b>	<b>7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)</b>	

307181115.27	348969838.15	مجموع منتوجات الأنشطة العادية
436201512.23	499036078.15	مجموع أعباء الأنشطة العادية
<b>129020396.96-</b>	<b>150066240.00-</b>	<b>8 -النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
<b>129020396.96-</b>	<b>150066240.00-</b>	<b>10 -صافي نتيجة السنة المالية</b>
<b>129020396.96-</b>	<b>150066240.00-</b>	<b>11 - صافي نتيجة المجموع المدمج (1)</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

- مبيعات المؤسسة و المنتوجات الملحقة يتمثل حـ70 فيما يتم بيعه من منتجات تامة الصنع حيث تتمثل منتجات مؤسسة صوفاكت في الأغذية النسيجية بمختلف أحجامها
- تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع
- المشتريات المستهلكة و تتمثل في: المادة الأولية أكريليك Acrylique و هي صوف اصطناعية و ليست طبيعية تصنع هذه المادة من البترول، الألوان لتلوين الأغذية، خيط للخياطة، الأكياس المخصصة للتغليف،..... إلخ
- الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى تتمثل في: تتمثل في جميع الخدمات المقدمة للمؤسسة من طرف الغير والتي تتمثل في خدمات تعاقد مع خبراء المحاسبة وإيجارات المباني، صيانة والتوصيلات، التأمينات مصاريف البريد والمواصلات، مصاريف البنوك الكهرباء و الغاز و المياه.
- إضافة إلى هذا صيانة الأجهزة الإلكترونية، تصليح السيارات في حالة وقوع عطل لها خارج المؤسسة، الاستعانة بعمال البناء من خارج المؤسسة..... إلخ.
- أعباء المستخدمين: المقابل الذي تدفعه المؤسسة إلى مستخدميها من الأجور والعلاوات واشتراكات الضمان الإجتماعي المدفوعة للهيئات الاجتماعية.
- الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة التي تتمثل في الضرائب غير المسترجعة على رقم الأعمال والضرائب والرسوم الأخرى دون الضرائب على النتائج وغيرها، كما أنها تشمل ضرائب إضافية على النشاط التجاري والضرائب على أرباح الشركات IBS.
- المنتجات العملية الأخرى وهي العوائد التي تحققها المؤسسة من خلال ممارستها لنشاطها العادي
- الأعباء العملية الأخرى
- مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة

- إسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات
- الأعباء و المتوجات المالية

المطلب الثاني: تحليل حسابات النتائج لمؤسسة صوفاكت

قمنا بداية باعتماد حساب النتائج لسنة 2009 كسنة أساس، وهذا ما يمكننا من رصد التغيرات التي حدثت في مختلف البنود الواردة في حساب النتائج لسنة 2010 ، ونقوم لهذا الغرض بإعداد جدول خاص يكون على الشكل التالي:

الجدول رقم (03-02): تحليل حسابات النتائج لمؤسسة صوفاكت

إسم الحساب	السنة 2010	السنة 2009	التغير المطلق	التغير النسبي
- المبيعات و المتوجات الملحقه.	187975728.74	321702480.11	133725751.37-	(41.568%
- تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد التصنيع	49359326.74	-74317829.11	123677155.85	166.41%
إنتاج السنة المالية	237335055.48	247384657.00	10049601.52-	(4.062%)
- المشتريات المستهلكة	147002357.45	126728436.39	20273921.06	15.997%
- الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى.	14868141.14	17166597.79	2298456.65-	(13.389% )
استهلاك السنة المالية	161870498.59	143895034.18	17975464.41	12.492%
القيمة المضافة للاستغلال	75464556.89	103489622.82	28025065.93-	(27.08%)
- أعباء المستخدمين	92484895.93	85636912.57	6847983.36	7.996%
- الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	3765904.32	5531822.59	1765918.27-	(31.922% )
إجمالي فائض الاستغلال	20786243.36-	12320887.66	33107131.02-	-
- المتوجات العمليانية الأخرى	13839709.08	2289619.49	11550089.59	-

50.165%	11336727.61-	22598783.93	11262056.32	- الأعباء التشغيلية الأخرى
41.628%	41803018.78	100419085.33	142222104.11	- مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة
70.619%	40472144.23	57310089.75	97782233.96	- إسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات
22.606%	11551188.37-	51097272.36-	62648460.75-	النتيجة التشغيلية
93.474%	183909.4-	196749.03	12839.63	- المتتوجات المالية
11.918%	9310745.25	78119873.63	87430618.88	- الأعباء المالية
12.184%	9494654.65-	77923124.60-	87417779.25-	النتيجة المالية
16.312%	21045843.04-	129020396.96-	150066240.00-	النتيجة العادية قبل الضرائب
13.603%	41788722.88	307181115.27	348969838.15	بمجموع منتوجات الأنشطة العادية
14.404%	62834565.92	436201512.23	499036078.15	بمجموع أعباء الأنشطة العادية
16.312%	21045843.04-	129020396.96-	150066240.00-	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
16.312%	21045843.04-	129020396.96-	150066240.00-	صافي نتيجة السنة المالية
16.312%	21045843.04-	129020396.96-	150066240.00-	صافي نتيجة المجموع المدمج

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

التعليق على حسابات النتائج:

يمكن استنباط من الجدول السابق النتائج التالية:

1. إنتاج السنة المالية: يمثل رقم الأعمال أو مبيعات السنة مؤشر عن حجم النشاط و لكن إنتاج الدورة

يعطينا صورة أحسن عن النشاط الحقيقي للمؤسسة:

● المبيعات و المنتجات الملحقة:

انخفاض قيمة المبيعات في سنة 2010 بـ (133726751.37) أي بمعدل تغير

(41.568%) و هذا نتيجة إلى انخفاض نسبة الطلب على السلعة بسبب غزو السلع المستوردة

الأسواق المحلية و بأسعار منخفضة مما أدى إلى انخفاض نسبة المبيعات المحلية.

و بالمقارنة بين إنتاج السنتين 2009 و 2010 فإن إنتاج سنة 2010 انخفض بمعدل (4.062%) مقارنة بإنتاج سنة 2009.

## 2. استهلاك السنة المالية:

- المشتريات المستهلكة: ارتفاع المشتريات المستهلكة بمعدل (15.997%) و قد يكون هذا نتيجة لارتفاع تكلفة المواد الأولية أو ندرتها في السوق.

- الخدمات الخارجية: تتمثل في جميع الخدمات المقدمة للمؤسسة من طرف الغير والتي تتمثل في خدمات تعاقد مع خبراء المحاسبة وإيجارات المباني، صيانة والتوصيلحات، التأمينات مصاريف البريد والمواصلات، مصاريف البنوك،

عرفت الخدمات الخارجية انخفاض بقيمة (2298456.65) أي معدل (13.389%).

و هذا ما يفسر ارتفاع استهلاك السنة المالية بمعدل (12.492%) نتيجة لارتفاع المشتريات المستهلكة.

## 3. القيمة المضافة للاستغلال: ارتفع استهلاك السنة المالية بمعدل (12.492%) و يلاحظ أن معدل

الانخفاض المسجل في إنتاج السنة المالية كان (4.062%) و هذا ما أدى إلى انخفاض القيمة المضافة بمعدل 9.64% نتيجة لإرتفاع إستهلاك السنة عن إنتاجها، حيث يتم حساب القيمة المضافة للاستغلال بالفرق بين إنتاج السنة المالية و استهلاك السنة المالية.

## 4. إجمالي فائض الاستغلال: سجل انخفاض بمقدار (33107131.02) و هذا نتيجة لانخفاض القيمة

المضافة، حيث أن :

- أعباء المستخدمين. فقد ارتفعت بمعدل 7.996% و هذا نتيجة إما لزيادة عدد العمال أو ارتفاع كتلة الأجور

- الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة: انخفضت بقيمة (1765918.27) أي بمعدل (31.922%)، نتيجة لإنخفاض رقم الأعمال.

## 5. النتيجة التشغيلية: سجلت النتيجة التشغيلية انخفاض بمقدار (11551188.37) أي بمعدل زيادة

قدره 22.606% و هو مؤشر سلبي يعود إلى انخفاض إجمالي فائض الاستغلال أما فيما يخص:

- المنتجات التشغيلية الأخرى: فقد سجلت ارتفاعا بمقدار 11550089.59.

- الأعباء التشغيلية الأخرى: انخفاض الأعباء التشغيلية بمقدار (11336727.61) أي بمعدل (50.165%).
  - مخصصات الاهتلاك: ارتفاع مخصصات الاهتلاكات و المؤونات بمعدل 41.628% .
  - إسترجاع خسائر القيمة و المؤونات: سجل إرتفاع بـ 40472144.23 أي بمعدل 70.619%
6. النتيجة المالية: يلاحظ من الجدول السابق أن النتيجة المالية سالبة لكلا السنتين إلا أن نتيجة سنة 2010 حققت خسارة أكبر من نتيجة سنة 2009 ذلك ناتج عن:
- المنتجات المالية: سجلت انخفاض كبير بمقدار (183909.4) أي بمعدل (93.474%) بالمقارنة بسنة 2009.
  - الأعباء المالية: سجلت ارتفاع بقيمة 9310745.25 بمعدل 11.918%.
7. النتيجة العادية قبل الضريبة: هي المجموع ما بين النتيجة التشغيلية و النتيجة المالية و بما أن النتيجتين سالبتين فهذا سيؤدي إلى انخفاض النتيجة العادية قبل الضريبة و بمقارنتها مع نتيجة سنة 2009 فقد انخفضت بمعدل 13.312%.
8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية: سجلت اخفاض بمقدار (21045843.04) بمعدل (16.312%) و هذا لارتفاع إجمالي المصروفات عن الأنشطة العادية بمعدل (14.404%) كما يلاحظ ارتفاع في إجمالي الإيرادات إلا أن معدل ارتفاع المصروفات كان أكبر من معدل ارتفاع الإيرادات و هو ما أدى إلى انخفاض النتيجة الصافية للأنشطة العادية.
9. النتيجة الصافية للسنة المالية: عرفت انخفاض بمقدار 21045843.04 أي بمعدل 16.312% و يعود ذلك إلى انخفاض القيمة المضافة و انخفاض النتيجة المالية.

#### من أسباب إنخفاض المبيعات و الحصول على نتيجة سالبة:

لا يخفى على الكل أن التسعير الخاص بالسلع المستوردة منخفض بدرجة كبيرة مقارنة بالسلع المحلية، ليجد الزبون الفرصة للتهافت على السلع ومنتجات التي تعرض بأبخس الأسعار فالمنافسة تامة ولا سبيل للمنتوج المحلي للمقاومة أمام الكم الهائل أولاً من السلع المتواجدة عبر مختلف الأسواق من جهة وانخفاض كبير للسعر

من جهة ثانية أما فيما يخص المنتج المحلي فلا وجود له على مستوى السوق. ليجد الزبون الفرصة الملائمة بوجود سعر مناسب لاقتناء هذه المنتوجات ذات الأسعار المنخفضة التي حققت له أقصى منفعة بأقل ميزانية.

أما العوامل التي أدت إلى انخفاض إنتاج المؤسسة نذكر منها:

عدم انضباط العمال بالوقت المحدد للعمل.

المؤسسة لا تعمل إلا بفوجين عوض ثلاثة أفواج حسب ما صرح به نائب رئيس المديرية العامة.

بالإضافة إلى عوامل أخرى كعطل في الآلات، أو نقص في المادة الأولية، عدم توفر المياه، أو غيرها من العوامل التي من شأنها عدم تحقيق الخطة المسطرة سنويا.

### المبحث الثالث: تحليل جدول النتيجة الجبائية لمؤسسة صوفاكت

تستخلص النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية للحسابات المحصل عليها بعد إعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري. وانطلاقا من النتيجة الجبائية يتم احتساب الضريبة على أرباح الشركات، وعليه فأي تعديل في النتيجة المحاسبية سيؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية التي تخضع معالجتها للقوانين الجبائية.

### المطلب الأول: تحليل حساب النتائج حسب النظام الجبائي

#### الجدول رقم (03-03) حسابات النتائج حسب النظام الجبائي لمؤسسة صوفاكت

السنة 2009		السنة 2010		البيان
دائن	مدين	دائن	مدين	
1302038		234.180		المبيعات من البضائع
299838649		187662410		المبيعات من المنتوجات التامة الصنع
20561800		79.139		تقديم الخدمات
				مبيعات الأشغال
				المنتجات ذات الصلة

				التخفيضات و التنزيلات و المحسومات الممنوحة
321702486		18795729		رقم الأعمال الصافي من التخفيضات والتنزيلات و المحسومات
	74317829	49359327		الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
				الإنتاج المثبت
				إعانات الاستغلال
247384657		237335055		I إنتاج السنة المالية
	1084041		58556	مشتريات البضائع المباعة
	102547921		127044075	المواد الأولية
	13917795		10801523	التموينات الأخرى
				تغييرات المخزونات
				مشتريات الدراسات و الخدمات المؤداة
	9178679		9098203	مشتريات أخرى
				التخفيضات و التنزيلات و المحسومات المتحصل عليها عن المشتريات
	3112472		1191854	التقاويل العام
	22545			الإيجارات
	1031471		411835	الصيانة و التوصيلحات و الدعم
	3447185		3497635	أقساط التأمينات
				العاملون الخارجين عن المؤسسة
				الخدمات الخارجية

	666845		804602	أجور الوسطاء و الأتعاب
	712400		90100	الإشهار
	1289928		1538483	التنقلات و المهمات و الاستقبالات
	6883752		7333633	الخدمات الخارجية الأخرى
				التنزيلات والتخفيضات والمحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية
	142895034		161870499	II استهلاك " السنة المالية "
103489623		5464557		III القيمة المضافة للاستغلال " I I - I "
	85636913		92484896	أعباء المستخدمين
	5531823		3765904	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
12320888			20786243	IV إجمالي فائض الاستغلال
1591755		13839709		المنتجات العملية الأخرى
	22598784		11262056	الأعباء العملية الأخرى
	47934403		45853468	مخصصات الأهلاكات
			39168555	المؤونات
	52484682		57200081	خسائر القيمة
		97782.234		استرجاع علي خسائر القيمة و المؤونات
	51097272		62648461	V النتيجة العملية
196749		12840		المنتجات المالية

	78119874		87430619	الأعباء المالية
	77923125		87417779	VI النتيجة المالية
	129020397		150066240	VII النتيجة العادية " VI+V "
				العناصر غير العادية " المنتوجات "
				العناصر غير العادية " الأعباء "
				V III النتيجة غير العادية
				الضرائب الواجب دفعها عن النتائج
				الضرائب المؤجلة " تغييرات عن النتائج العادية "
	129020397		150066240	IX صافي نتيجة السنة المالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

تحليل حساب النتائج حسب النظام الجبائي:

يتم الحصول على المبالغ الجزئية لكل حساب من حسابات النتائج بالاعتماد على ميزان المراجعة

1. المبيعات من البضائع و المنتوجات:

الجدول رقم (03-04): تحليل مبيعات المؤسسة

المعدل	التغير	2009	2010	البيان	
(82.014%)	1067858-	1302038	234180	المبيعات من البضائع	
(52.636%)	157823761-	29983864 9	187662410	المنتوجات التامة الصنع	المبيعات من المنتوجات
-	20561720.861-	20561800	79.139	تقديم الخدمات	

المصدر: من إعداد الطالبة

التعليق:

- المبيعات من البضائع: كان هناك انخفاض في مبيعات البضائع بمقدار (1067858) أي بمعدل (82.014%)
  - المبيعات من المنتجات: هي المجموع ما بين المنتوجات تامة الصنع و تقديم الخدمات حيث كان هناك انخفاض في كلاهما و ذلك نتيجة حدوث عطل في الآلات في بعض الأحيان، نقص في المادة الأولية،..... إلخ
- و هذا ما أدى إلى انخفاض في المبيعات من المنتوجات لسنة 2010 مقارنة مع مبيعات سنة 2009.
2. المشتريات المستهلكة:

الجدول رقم (03-05): تحليل المشتريات المستهلكة للمؤسسة

البيان	2010	2009	التغير المطلق	التغير النسبي
مشتريات البضائع المباعة	58556	1084041	-1025485	(%94.598)
المواد الأولية	127044075	102547921	24496154	%23.887
التموينات الأخرى	10801523	13917795	-3116272	(%22.39)
مشتريات أخرى	9098203	9178679	-80476	(%0.876)

المصدر: من إعداد الطالبة

التعليق:

- مشتريات البضائع المباعة: انخفاض مشتريات البضائع بمقدار (1025485) أي بمعدل (94.598%) حيث أن المؤسسة تنشط في القطاع الصناعي و ليس التجاري
  - المواد الأولية: ارتفاع معدل المواد الأولية بـ 23.887% و هذا نتيجة إما لارتفاع سعر المواد الأولية في السوق أو كثرة الطلب عليها.
  - التموينات الأخرى: انخفاض نسبة التموينات بمعدل (22.39%)
  - مشتريات أخرى: انخفاض المشتريات الأخرى بمعدل (0.876%) أي بمقدار (80476)
3. الخدمات الخارجية:

الجدول رقم (03-06). الخدمات الخارجية و الخدمات الخارجية الأخرى لمؤسسة صوفاكت

البيان	سنة 2010	سنة 2009	التغير المطلق	التغير النسبي
التقاول العام	1191854	3112472	-1920618	(%61.707)
الإيجارات		22545	-22545	-
الصيانة و التصليحات و الدعم	411835	1031471	-619618	(%60.071)
أقساط التأمينات	3497635	3447185	50450	%1.463
العاملون الخارجين عن المؤسسة				
أجور الوسطاء و الأتعاب	804602	666845	137757	%20.658
الإشهار	90100	712400	-622300	(%82.352)
التنقلات و المهمات و الاستقبالات	1538483	1289928	248555	%19.268
الخدمات الخارجية الأخرى	7333633	6883752	449881	%6.535

المصدر: من إعداد الطالبة

التعليق:

● الخدمات الخارجية: تتكون الخدمات الخارجية مما يلي:

التقاول العام كان انخفاض كبير في بمقدار (1920618) أي بمعدل (%61.707)، أما الإيجارات فنلاحظ من خلال الجدول أنه في سنة 2010 لم كان رصيد الإيجارات معدوم، الصيانة و التصليحات و الدعم سجلت هي الأخرى انخفاضا في القيمة بمقدار (619618)،

أقساط التأمينات ارتفعت بمقدار 50450 أ بمعدل %1.463

أجور الوسطاء و الأتعاب هي أيضا ارتفعت قيمتها بمقدار 137757 أي بمعدل %20.658

الإشهار و التنقلات و المهمات و الاستقبالات سجل كل منها إنخفاض في القيمة

و هذا ما يفسر إنخفاض قيمة الخدمات الخارجية في حسابات النتائج نتيجة لانخفاض معظم حساباته الفرعية,

- أما الخدمات الخارجية الأخرى فقد سجلت زيادة في القيمة بمقدار 449881 أي بمعدل 6.535%

#### 4. مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة:

الجدول رقم (03-07): تحليل الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة لمؤسسة صوفاكت

البيان	سنة 2010	سنة 2009	التغير المطلق	التغير النسبي
مخصصات ألهتلاكات	45853468	47934403	-2080935	(%4.341)
المؤونات	39168555	-	-	-
خسائر القيمة	57200081	52484682	4715399	%8.984

المصدر: من إعداد الطالبة

التعليق:

- مخصصات الاهتلاكات: انخفضت بمقدار (2080935) أي بمعدل (%4.341)
- المؤونات: نلاحظ من خلال الجدول أنه لم يتم تسجيل أي مؤونة في سنة 2009 حيث سجلت سنة 2010 مؤونة بمقدار 39168555.
- خسائر القيمة: ارتفعت خسائر القيمة بمقدار 4715399 أي بمعدل %8.984.

المطلب الثاني: تحليل جدول النتيجة الجبائية لمؤسسة صوفاكت

جدول رقم (03-08): جدول النتيجة الجبائية لمؤسسة صوفاكت

I- النتيجة الصافية للسنة المالية	ربح	
	عجز	150066240
II- الإدماجات- الاستردادات-		
أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال		

	حخص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم
	حخص الإشهار المالي و الرعاية الخاصة غير القابلة للخصم
	مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم
	الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم
	الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم
	المؤونات غير القابلة للخصم
	الاهتلاكات غير القابلة للخصم
	مصاريف البحث و التطوير غير القابلة للخصم
	الاهتلاكات غير قابلة للخصم و المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري المقرض المستأجرم. 27ق.م. ت. 2010
	الإيجارات خارج النتيجة المالية المقرض المؤجر م. 27 ق. م. ت. 2010
	الضريبة على أرباح الشركات
	الضريبة الواجب دفعها على النتائج
	الضرائب المؤجلة " تغيرات "
	خسائر القيمة غير القابلة للخصم
459420	العقوبات و الغرامات غير القابلة للخصم
	استردادات أخرى
459420	مجموع الإدماجات
	III الخصومات
3818938	فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها م 173 من ق. ض. م. ر. م.
	حواصل و فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم و الأوراق المماثلة و أيضا أسهم و حصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة.
	المداحيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة " المادة 147 من ق. ض. م. ر. م. "
	الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري " المقرض المؤجر " المادة 27 من ق. م. ت. 2010
	الإيجارات خارج النتيجة المالية - المقرض المؤجر - م. 27 من ق. م. ت. 2010

144331	تكلمة الاهتلاكات
	خصومات أخرى
3833269	مجموع الخصومات
	IV العجز السابق القابل للخصم م147. من ق. ض. م. ر. م.
146691144	عجز السنة 2008
175911409	عجز السنة 2009
	عجز السنة 20
	عجز السنة 20
322602553	المجموع القابل للخصم
	النتيجة الجبائية ( IV - III - II + I )
	ربح
469294944	خسارة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

أنواع الضرائب و الرسوم في مؤسسة صوفاكت:

1. **الضرائب على أرباح الشركات IBS:** هي ضريبة مباشرة سنوية تفرض على أرباح التي تحققها الشركة، و تخضع هذه الأخيرة إجباريا للنظام الحقيقي دون الأخذ بعين الاعتبار حجم رقم الأعمال المحقق.

**الضريبة على أرباح الشركات = الربح الجبائي X المعدل الضريبي**

2. **الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:** الأساس الخاضع للضريبة هو المبلغ الإجمالي للمداخيل الصافية، باستثناء فوائض القيمة عن التنازل عن المداخيل الإيجارية و أرباح الأسهم الموزعة ناقص الأعباء القابلة للخصم:

3. **الرسم على القيمة المضافة TVA:** هي ضريبة غير مباشرة تخضع له كل العمليات التجارية و الصناعية و الحرفية، حيث يتم تحمله أثناء عمليات الشراء ثم إسترداده أثناء عمليات البيع

4. **الرسم على النشاط المهني TAP:** يفرض الرسم على النشاط المهني على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو غير تجاري، و هو يحسب على أساس رقم الأعمال الذي حققه هؤلاء الأشخاص بغض النظر على نتيجتهم المحققة

التعليق على جدول النتيجة الجبائية:

1. النتيجة الصافية للسنة المالية: لقد حققت مؤسسة صوفاكت نتيجة سالبة و ذلك لعدة أسباب و لقد تطرقنا إلى هذا سابقا من خلال تحليلنا لحسابات الدخل.
2. مجموع الإدماجات:
3. مجموع الخصومات: تمثل الخصومات التي تحصلت عليها المؤسسة فيمايلي:
  - فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة : هو فائض القيمة الناتج عن التنازل غير الخاضع للضريبة ، ففي حالة إدراج فائض القيمة كلية في الربح فإنه يتم خصم الجزء من الفائض غير الخاضع للربح و المقدر في مؤسسة صوفاكت بـ 3818938.
  - تكملة الاهتلاكات: اهتلاك مكمل للاهتلاك المطبق على التثبيتات و قدرت قيمته بـ 14331.
4. المجموع القابل للخصم: هو عجز السنوات السابقة يعتبر عبء يدرج في السنة المالية الموالية و يخفض من الربح المحقق، و إذا كان هذا الربح غير كافي لتغطية كل العجز فإن ما تبقى من العجز يرحل بالترتيب إلى السنوات المالية إلى غاية السنة الرابعة.
 
$$322602553 = 175911409 + 146691144$$
5. النتيجة الجبائية: بعد حساب النتيجة الصافية للسنة المالية و الأعباء غير القابلة للخصم مخصوصا، و المنتوجات غير الخاضعة للضريبة و خسائر السنوات السابقة، نستطيع تحديد النتيجة الجبائية و التي تحسب وفق العلاقة التالية:
 
$$\text{النتيجة الجبائية للدورة} = \text{النتيجة المحاسبية للدورة} + \text{الأعباء غير القابلة للخصم} - \text{المنتوجات غير الخاضعة للضريبة} + \text{خسائر السنوات السابقة}$$

$$-(150066240) - 459420 + 3833269 - 322602553 = -469394944$$

## خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل التطبيقي حاولنا دراسة كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في مؤسسة صوفاكت للأغطية النسيجية، وذلك بعد تقديم مؤسسة صوفاكت محل الدراسة، ثم التطرق لتحليل قائمتي النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية مؤسسة، حيث تبين بأن المؤسسة حققت خسائر لعدة سنوات سابقة متتالية على الرغم من أن مؤسسة صوفاكت للأغطية النسيجية شركة رائدة في قطاع النسيج بالجزائر وهذا لعدة أسباب:

- مصنع تيسمسيلت ينفرد وحده بتصنيع بعض المنتجات التي لا تتوفر عليها السوق الوطنية إلا أن المؤسسة حققت خسائر كبيرة خلال السنوات السابقة.

كما تواجه الشركة مجموعة من العوائق والمتمثلة في سوء التسيير و هذا لعدم وجود مجلس إدارة ينظم و يراقب عمل المسيرين وكذلك واقع وطبيعة الاقتصاد الجزائري.

**خاتمة:**

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي يعتمد بالدرجة الأولى على تلبية احتياجات المستثمر من خلال تزويده بصورة صادقة و واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة و لا يضع ضمن أولوياته الاعتبارات الجبائية كما في السابق، أحدث هذا نوعا ما اختلافا بين مفاهيم و أهداف النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي الحالي ، و لهذا قامت الدولة الجزائرية ببذل العديد من الجهود كما تضمن قانون المالية التكميلي 2009، قانون المالية لسنة 2010 مجموعة من النصوص القانونية التي تعتبر خير دليل على حرص الدولة الجزائرية و عليها على إزالة مختلف العقبات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي و ضرورة تكييفه مع محتوى قواعد النظام الجبائي.

حيث حافظت الهيئات المالية الجزائرية بمختلف فروعها من خلال القوانين و القواعد الصادرة عنها، على إبقاء و بصفة متواصلة على العلاقة بين المحاسبة و الجباية،

إن المحاسبة تقنية تتطور مع الزمن و هذا راجع على التحولات الاقتصادية لنشاطات المؤسسة، و التي تعطي من وراءها صورة واضحة و مفصلة و كاملة عن المؤسسة.

إن تطبيق القواعد الجبائية و الإصلاحات المتعلقة بها يمكن من تحديد الربح الجبائي الذي نحسب على أساسه الضريبة على أرباح الشركات، حيث يمكننا القول بأن النتيجة الجبائية هي نتيجة محاسبية معدلة، هذا التعديل هو نتيجة الاختلاف الحاصل بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية المعمول بها في المؤسسات.

**إختبار الفرضيات:**

**الفرضية الأولى:** " يتم تحديد النتيجة المحاسبية بعد تحديد مختلف أعباء و إيرادات الدورة"، توصلنا من خلال الدراسة النظرية للفصل الأول إلى: تقدم النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي و المالي بالفرق بين إيرادات السنة المالية و أعباءها و بالتالي فإن زيادة الإيرادات عن الأعباء يؤدي إلى تحقيق نتيجة موجبة أي ربح، و العكس في حالة زيادة الأعباء عن الإيرادات يؤدي إلى تحقيق خسارة.

**الفرضية الثانية:** " تتم المعالجة الجبائية لكل من الأعباء و الإيرادات بالإعتماد على النصوص الجبائية" تحدد النتيجة الجبائية من خلال إجراء بعض التصحيحات و المعالجات على النتيجة المحاسبية آخذين بعين الاعتبار النصوص الجبائية، بمعنى إجراء بعض التسويات على المنتوجات غير الخاضعة للضريبة و التي يجب طرحها من

الربح الخاضع للضريبة، و إجراء بعض المعالجات على الأعباء التي تم خصمها و لكن جبائيا غير قابلة للخصم و التي يجب إعادة إدماجها في الربح الخاضع للضريبة.

**الفرضية الثالثة:** "تحتسب كل من النتيجة الجبائية و النتيجة المحاسبية بتحديد أعباء و منتوجات السنة المالية" الأساس الخاضع للضريبة "الربح الصافي الناتج بين: النتائج المحققة من طرف المؤسسة- الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهلاكات، مؤونات، ضرائب ورسوم،.....)"

**الفرضية الرابعة:** "لا يمكن حساب النتيجة الجبائية إلا بعد تحديد النتيجة المحاسبية"، تستخلص النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية للحسابات المحصل عليها بعد إعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري.

### النتائج:

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بالنتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية و خصوصا الاختلاف بين مفاهيم و أهداف النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي ، فقد استنتجنا بعض النتائج التي يمكن سردها فميلي:

1. ترتب جدول حسابات النتائج فيه التكاليف (حسب الطبيعة أو الوظيفة. كما تحتوي على أرصدة السنة السابقة ومعطيات السنة المالية الجارية، فهي معطيات تتعلق بالأداء
2. المعالجة الجبائية المتعلقة بالنتيجة و تخصيص الإهلاكات و تشكيل المؤونات و إعادة تقييم الإستثمارات تؤثر على نتائج المؤسسة و مختلف إختياراتها.
3. من خلال الجهود المبذولة والتي من الممكن أن تقلل من أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي الجزائري، يلاحظ أن الدولة تعمل على تكييف قواعد وقوانين النظام الجبائي الجزائري وفقا للمفاهيم المحاسبية الجديدة.
4. التغيرات إثر اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد مست تقريرا الشكل فقط بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة.
5. و حسب الدراسة الميدانية التي قمنا بها يمكن القول أن الممارسة الفعلية للقواعد المحاسبية الجديد تقتصر إلى حد كبير على تغيير الحسابات
6. لم يتم تزويدنا بالمعلومات الكافية حول المعالجة الجبائية لنتيجة المؤسسة.

التوصيات:

1. العمل على تكييف التشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي حتى تتقلص درجة التباعد والتعارض.
2. إلهتمام بعقد المؤتمرات والندوات وطرح برامج تكوينية جديدة في الجامعات وغيرها، سواء على المستوى المحلي أو الدولي للتعرف على كل جديد في النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي.
3. تشجيع البحث العلمي ومساعدة الباحثين بإعطائهم المعلومات والبيانات المالية المتوفرة عن تطبيقات النظامين المحاسبي و المالي في الجزائر.

1. حاج علي, النظام المحاسبي المالي الجديد, دار بلقيس للنشر, الجزائر, 2012
2. الحمي عبد الحمي مرعي, و آخرون, مبادئ المحاسبة المالية, دراسة متكاملة, دار المطبوعات الجامعية, الإسكندرية 2005
3. خالد الخطيب, الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية, دار الحامدية, الأردن, 1998
4. خلاصي رضا, النظام الجبائي الحديث, الجزء الأول, دار هومة, الجزائر, 2005
5. الرحمان عطية, المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي و المالي, الطبعة الأولى, الجزائر, 2011
6. شعيب شنوف, محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية, مكتبة الشركة الجزائرية بوداود, الجزء الأول, 2008
7. عاشور كتوش, المحاسبة العامة-أصول ومبادئ وفقاً للمخطط المحاسبي الوطني-, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2003
8. عبد الرحمان عطية, المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي و المالي, دار النشر جيلطي, 2009
9. عبيد الحميد كراحة, هيثم العبادي, المحاسبة الضريبية, دار الصفا, الأردن, 2000
10. عيد الوهاب رميدي, علي سماي, المحاسبة المالية و فق النظام المالي المحاسبي الجديد, دار هومه للنشر, الطبعة الأولى, الجزائر, 2011
11. لبوز نوح, مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد, المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة, مؤسسة الفنون المطبعية و المكتبية لولاية بسكرة, الجزء الأول 2009,
12. مبارك لسوس, التسيير المالي. ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2004
13. محمد أبو نصار, جمعة حميدات, معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية و العملية, دائرة المكتبة الوطنية, الطبعة الثالثة, عمان, 2008
14. هادي رضا الصفار, مبادئ المحاسبة المالية, دار الثقافة للنشر و التوزيع, عمان, 2009
15. وليد ناجي الجبالي, نظرية المحاسبة, منشورات الأكاديمية العربية في الداغمارك, 2007

1. أحلام لموسخ، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة شهادة ماستر، التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2014
2. جميلة بن هجيرة، اثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على الثببتات العينية-دراسة حالة, مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية, تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة , جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2012
3. حسام الدين حليو, التمويل الذاتي وأثره في توليد و تجديد الثببتات- دراسة تطبيقية, مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير, تخصص مالية مؤسسية, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2012
4. رواصل صالح, الإعراف و القياس للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي- دراسة حالة, مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية, تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة , كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح, ورقلة
5. عتيقة بن طاطا، النظام الضريبي في كل سوريا و الجزائر، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، 2009
6. فايز زهدي الشلتوني, مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية "دراسة تطبيقية للقوائم المالية المنشورة للمصارف الفلسطينية", مذكرة ماجستير, الجامعة الإسلامية, غزة, 2005
7. لزعر محمد سامي, التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي- دراسة حالة , مذكرة ماجستير غير منشورة, تخصص-الإدارة المالية, كلية العلوم الإقتصادية , قسنطينة, جامعة منتوري, 2012

### ثالثا: المداخلات و المقالات

1. أوسرير منور, مجبر محمد, مداخلة بعنوان: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية "جدول حساب النتائج", الملتقى الدولي الأول: في ظل معايير المحاسبة الدولية « النظام المحاسبي المالي الجديد» تجارب، تطبيقات وأفاق, جامعة الوادي, 2010
2. بن واضح الجيلالي، مداخلة بعنوان: تأثير التحليل الجبائي على نتائج و بعض إجتيارات المؤسسة

3. جاو حدو رضا, حمدي حليمة إيمان, آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكيفه, الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر, جامعة الوادي, يومي 5-6/05/2013
4. صرارمة عبد الوحيد, الملتقى الوطني الأول حول "الحوكمة المحاسبية", مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي نظرة جديدة لتحليل المالي قراءة في جدول حسابات النتائج المحور الخامس
5. عاشور كتوش, المحاسبة المعمقة وفق المخطط الوطني المحاسبي, الجزء الثالث, مطبوعة جامعية, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة حسيبة بن بوعلي, شلف, 2002
6. عزوز علي, متناوي محمد, متطلبات تكيف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي, الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية, معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, جامعة الوادي, الجزائر, 17/18 جانفي 2010
7. عمورة جمال, الاهتلاكات وتدهور قيم الثببتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF), الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS, جامعة البليدة, 13-15 أكتوبر 2009
8. كتوش عاشور, متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر, مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا - العدد السادس جامعة شلف, الجزائر
9. ولهي بوعلام, التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهم في إتخاذ القرار

قائمة المراجع بالفرنسية

1. M F/ D G I/ D L F, **guide fiscal et comptable des amortissement**, op.cit,
2. Collection les codes RF, code IFRS, **normes et interprétations**, groupe revue fiduciaire, paris, 2009

## قائمة المصادر و المراجع:

1. الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009 المتضمنة القرار المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات، الجزائر
2. الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة بـ 26/07/2009، المتضمنة قانون المالية التكميلي 2009، المؤرخ في 22/07/2009،
3. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
4. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة

## قائمة المواقع الإلكترونية

1. <http://www.al-fadjr.com/ar/index.php?news=177646%3Fprint?print25-04-2015> 15:30
2. [http://www.ouarsenis.com/ara/local\\_info/2461.html](http://www.ouarsenis.com/ara/local_info/2461.html) 01/05/2015 20 :56