الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير

قسم علوم تجارية

تخصص: محاسبة

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تحت عنوان:

الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية

– دراسة حالة مؤسسة سوناطراك –

إعداد الطالبة:

حنيبش شيماء

تحت اشراف الاستاذ:

احمد بركات

السنة الجامعية 2017/2016

كلمة شكر

بسم الله و الصلاة و السلام على الحبيب المصطفى خير الانام ،نشكر الله عزوجل الذي مكننا سبحانه و تعالى بهبته لنا نعمة الارادة و العزيمة لاتمام هذا العمل المتواضع واوجدنا في احسن الاحوال.

يشرفنا ان نتقدم بجزيل شكرنا و عظيم امتناننا و عرفاننا الى كل من مد لنا يد العون من قريب او من بعيد في سبيل انجاح هذا العمل المتواضع و كل من افادنا بعلم ساهم في ا ثراء بحثنا هذا و نخص بالذكر كل من:

الاستاذ **احمد بركات** الذي لم يدخر جهدا في سبيل تلقيننا ابجديات انجاز هذه المذكرة و الذي حرص طيلة فترة لاشرافه ان يغرس فينا حب العمل و التفاني فيه ايمانا منه ان العمل عبادة و كذلك المشرف على التربص

السيد عبد العزيز شاوش.

الاهداء

الحمد لله فالق الانوار، و جاعل الليل و النهار ثم الصلاة و السلام المختار .

الى من ارضعتني لبن الحنان،و سقتني ماء الحياة،الى من تطيب ايامي بقربها

و يسعد قلبي بهنائها،الى اغلى كائن في الوجود...**امي**.

الى من كان لي سندا طوال الحياة،و لم يبخل عليا بالنفس و النفيس **والدي الكريم**.

الى من ترعرعت معهم ونما غصني بينهم،اخي و اخواتي

علي زكريا،اميرة ،اسماء.

الى ابن خالتي الذي ساندني بنصائحه و ارشاداته

الدكتور احمد بو لمدن.

الى من انار لي الطريق في سبيل تحصيل و لو قدر بسيط من المعرفة اساتذتي الكرام،الى رفقاء الدرب الذين كانو بمثابة اخوة زملائي و اصدقائي الاعزاء.

الى كل هؤلاء و باسمي معاني الحب و الوفاء اهدي هذا العمل.

حنيش شيماء

الملخص

تعالج المذكرة موضوع الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية حيث تم تنفيذ هذا العمل لدى مديرية الشؤون الاجتماعية لشركة سوناطراك و التي وفرت لنا جميع الموارد والمعلومات الضرورية.

حاولنا من خلال العمل التعرف لمختلف الآليات التي وضعتها سلطات الضرائب الجزائرية لغرض تحديد الوعاء الأساسي لحساب الضرائب على أرباح الشركات.

تمكن هذه الآليات من تحديد المحاسبة العامة المتوافقة مع القواعد والإجراءات و التي تضمن الحصول على النتيجة الجبائية للمؤسسة ، حيث و لحساب هاته الأخيرة نعتمد على النتيجة المحاسبية مع معالجة كل من حسابات المصاريف و المنتجات وذلك وفقا للقواعد الفنية والضريبة للقانون المعتمد. كما يجب مراعاة التوازن بين مصالح الدولة من جهة و السير الحسن للشركات من جهة أخرى ، بما يضمن تحسين مداخيل الطرفين.

Résumé

Ce travail a été réalisé au sein de la Direction Affaires Sociales de la société SONATRACH, qui a mis à notre disposition tous les moyens et informations qui nous ont permis d'élaborer ce mémoire de fin d'études pour l'obtention du diplôme de fin d'études Master.

Nous avons essayé à travers ce travail de présenter les différents mécanismes instaurés par l'administration fiscale algérienne à l'effet de définir l'assiette servant de base au calcul de l'impôt sur le bénéfice des sociétés.

Pour ce faire, la tenue d'une comptabilité générale conforme aux règles et procédures en vigueur constitue une garantie pour la bonne détermination du résultat fiscale des entreprises, qui est issu du résultat comptable de l'exercice après traitement des comptes de charges et de produits selon des techniques et règles fiscales arrêtées par la loi, tout en protégeant d'une part les intérêts de l'état et d'autre part le bon fonctionnement de ces entreprises, à travers l'optimisation des revenus de chaque partie.

فهرس المذكرة

الشكر

الإهداء

ملخص البحث

قائمة الأشكال والجداول

المقدمة.....**(ا ب ج)**

الفصل الأول: النتيجة المحاسبية وكيفية حسابها

تمهيد.....**01**

المبحث الأول: أهمية المحاسبة في المؤسسة.....02

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة و المحاسبة.....02

المطلب الثاني: دور المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية.....06

المبحث الثاني: النتيجة المحاسبية والعناصر المكونة لها.....07

المطلب الأول: مفهوم النتيجة المحاسبية.....07

المطلب الثاني: العناصر المكونة للنتيجة المحاسبية.....09

المبحث الثالث: كيفية حساب النتيجة المحاسبية.....14

المطلب الاول: حساب النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية.....14

المطلب الثاني: حساب النتيجة المحاسبية عن طريق جدول حساب النتائج.....24

خلاصة الفصل الأول.....**28**

الفصل الثاني: النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها

تمهيد.....**30**

المبحث الاول: مدخل الى الجباية.....31

المطلب الأول : تعريف الضريبة، خصائصها، ومبادئها.....31

المطلب الثاني : أنواع الضريبة وأهدافها.....33

المبحث الثاني : تحديد النتيجة الجبائية.....36

المطلب الأول : مفهوم النتيجة الجبائية.....36....

المطلب الثاني :الإستردادات، التخفيضات.....37

المبحث الثالث: شروط خصم الأعباء.....42

المطلب الأول :شروط خصم الأعباء العامة.....42

المطلب الثاني :الشروط العامة لخصم الإهتلاكات و المؤونات و خسائر سنوات السابقة.....44

المبحث الرابع :المعالجة الجبائية لحسابات الأعباء..... 47

المطلب الأول :المعالجة الجبائية للأعباء العامة.....47

المطلب الثاني :المعالجة الجبائية للإهتلاكات و المؤونات.....50

خلاصة الفصل الثاني.....**56**

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سوناطراك

تمهيد.....**57**

المبحث الأول: لمحة تاريخية عن شركة سوناطراك وأهدافها وأهميتها وهيكلها التنظيم.....58

المطلب الأول:نشاة و مهمة سوناطراك.....58

المطلب الثاني: الأهداف الإستراتيجية و الهيكل التنظيمي.....63

المبحث الثاني: ماهية مديرية شؤون الخدمات الاجتماعية وهيكلها التنظيمي ومهامه.....66

المطلب الأول: ماهية مديرية شؤون الخدمات الاجتماعية.....66

المطلب الثاني: مهام و هيكلة الدائرة المالية.....67

المبحث الثالث: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.....71

المطلب الأول :كيفية حساب النتيجة المحاسبية حسب الميزانية و جدول حسابات النتائج.....71

المطلب الثاني: كيفية تحديد النتيجة الجبائية.....76

خلاصة الفصل الثالث.....85

خاتمة.....87

المراجع

الملاحق

قائمة الاشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك	65
02	الهيكل التنظيمي لمديرية شؤون الخدمات الاجتماعية	67
03	هياكل الدائرة المالية بالمؤسسة	70

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	النظام الجبائي المطبق على فوائض القيمة غير المعاد استثمارها	41
02	الميزانية المحاسبية لمؤسسة سوناطراك	71
03	جدول حسابات النتائج لمؤسسة سوناطراك	74
04	جدول الاستردادات لمؤسسة سوناطراك	78
05	جدول التخفيضات	79

المقدمة العامة

المقدمة العامة :

يلزم القانون كافة المؤسسات سواء أكانت خدمية ، تجارية ، صناعية أو مختلطة بمسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل كل العمليات التي تقوم بها والتغيرات التي تطرأ عليها خلال دورة نشاطها وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) .

يمر التسجيل المحاسبي للدورة المحاسبية بمراحل مختلفة انطلاقا من الميزانية الافتتاحية وصولا إلى الميزانية الختامية و جدول حساب النتائج و اللذين يمثلان أهم الوثائق المحاسبية وذلك لكونهما يوضحان بصدق و دقة حالة المؤسسة و معلوماتها و بياناتها. و لتجسيد هاته المراحل و التي ألزم بها المشرع الجزائري المؤسسة فإن هذه الأخيرة تقوم بتسجيل و متابعة كافة العمليات بانتظام حيث تتحمل جميع الأعباء الملزمة لها و تقيد كافة الإيرادات التي حققتها بما يمكنها من إعداد وثائقها المحاسبية خلال كل دورة و التي تلخص نهاية أعمالها و نشاطاتها و تحدد نتيجة الدورة المحاسبية التي تتراوح بين الربح و الخسارة و الانعدام. فالنتيجة المحاسبية هي آخر نقطة تصل إليها المؤسسة خلال دورتها المحاسبية والتي تستخلصها من دقة وصحة وثائقها المحاسبية.

و من الجانب الآخر فإن الإدارة الجبائية تعمل على فحص البيانات المحاسبية للمؤسسة بغية التحقق من صحة النتيجة ودقة ونزاهة الوثائق المحاسبية. فلأعوان الجباية الحق في التدخل لفحص كافة المستندات المحاسبية ومراجعته و إجراء المقارنات بين الواقع و الوثائق المحاسبية و ذلك من أجل استخراج العناصر المكونة للإدماجات (الأعباء المدمجة) و استنباط المبالغ المؤلفة للتخفيضات التي تقررها القواعد الجبائية. حيث تضاف الأعباء المدمجة للنتيجة المحاسبية و تنزع منها التخفيضات بما يؤدي في النهاية إلى تحديد النتيجة الجبائية التي يتم على اساسها حساب الضريبة على ارباح الشركات.

و منه فإن النتيجتين المحاسبية و الجبائية ذاتا ارتباط وثيق، حيث أن إعادة المعالجة الخاصة للنتيجة الأولى يؤدي إلى استخلاص الثانية ، و من ثم فإن أي تعديل يطرأ عليها يؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية و بالتالي على الضريبة على أرباح الشركة.

إشكالية البحث:

يمكننا إذا و انطلاقا مما ذكر آنفا أن نطرح صياغة للإشكالية محل هاته الدراسة و التي يمكن صياغتها من خلا السؤال الرئيسي الآتي

كيف يتم تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية في المؤسسة ؟

الأسئلة الفرعية:

تقودنا الإشكالية المطروحة و ضمن سياق دراستها إلى تحديد التساؤلات الفرعية التالية:

- ماذا يقصد بالنتيجة المحاسبية؟ وكيف يتم حسابها؟
- ماذا يقصد بالنتيجة الجبائية؟ وكيف يتم تحديدها؟
- ما هي الإيرادات الخاضعة للضريبة والى أي مدى يمكن تقبل إدارة الضرائب لأعباء المؤسسة المخصومة من هذه الإيرادات؟.

الفرضيات:

لمعالجة إشكالية البحث والتساؤلات التي تطرحها نعتمد على الفرضيات التالية:

- يتم تسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة عبر مراحل محددة تمكن من إعداد قوائم مالية و حساب النتيجة المحاسبية.
- يتم الاعتماد على النتيجة المحاسبية لتحديد النتيجة الجبائية و ذلك عن طريق إجراء جملة من التعديلات.
- توجد إيرادات غير خاضعة للضريبة ، كما يمكن للإدارة أن ترفض خصم بعض الأعباء.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الاطلاع على المفاهيم المتعلقة بالنتيجتين المحاسبية و الجبائية و تبيان العلاقة بينهما و توضيح دور النتيجة المحاسبية في إعداد النتيجة الجبائية التي تعتبر اساس تحديد الضريبة على ارباح الشركات ، اضافة الى كشف خبايا هذا الموضوع الذي يصب في قالب تخصصنا.

أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار موضوع الدراسة اعتمادا على جملة من الأسباب الذاتية و الموضوعية.

- فمن بين الأسباب الذاتية:

–الميول الشخصي للباحث في تنمية القدرات المعرفية والمنهجية في المجال المحاسبي والجبائي.

–اكتساب معارف وخبرات للاستفادة منها مستقبلا في المجال المهني.

- أما الأسباب الموضوعية فمنها:

– العلاقة الوثيقة بين الموضوع و التخصص المحاسبي.

– اهمية الموضوع و الرغبة في التعمق فيه.

– محاولة الاطلاع على واقع المؤسسة فيما يتعلق بتفاصيل الموضوع.

أهداف البحث:

يمكن أن تحدد أهداف البحث كالآتي:

- تبيان العلاقة بين المحاسبة و الجباية.
- معرفة كيف يتم تحديد النتيجة الجبائية عن طريق الدراسة والتحليل.

المنهج المتبع:

قمنا بإعداد الدراسة في شقها النظري استنادا على المنهج الوصفي و التحليلي، حيث أبرزنا مختلف المفاهيم النظرية ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

أما عن الشق التطبيقي فشكلت الوثائق والمقابلات الشخصية التي اطلعنا عليها و أجريناها خلال التربص الأساس للدراسة التطبيقة للإشكالية.

صعوبات الدراسة:

تمثلت العوائق الأساسية لإنجاز البحث في بعض النقص الذي صادفناه فيما يخص المراجع التي سبق و تناولت دراسة هذا الموضوع.

محتوى الدراسة:

تم تقسيم البحث إلى قسمين من أجل دراسة الموضوع:

-القسم الأول نظري: ويحتوي على فصلين خصص أحدهما للنتيجة المحاسبية و كيفية تحديدها ومختلف الإجراءات المتبعة للوصول إليها ، فيما عالج الفصل الثاني النتيجة الجبائية ومختلف الإجراءات المتبعة لتحديدها.

-القسم الثاني تطبيقي : حيث خصصنا له الفصل الثالث الذي يعنى بتبيان الدراسة الميدانية التي أجريناها حول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، كما يظهر إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي في دراسة حالة مؤسسة جزائرية .

الفصل الأول
النتيجة المحاسبية و كيفية حسابها

تمهيد :

إن المؤسسة باعتبارها نظاما متكاملا تمزج فيه مختلف العمليات والنشاطات الاقتصادية، وتهدف إلى تنظيم وتسيير مختلف الأموال من أجل استغالالها في تطوير وتحسين هذه النشاطات المختلفة عن طريق تقنية المحاسبة .فالمحاسبة نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صور صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

ولهذا ارتأينا أن نتناول في هذا الفصل النقاط التالية:

-**المبحث الأول:** أهمية المحاسبة في المؤسسة

- **المبحث الثاني:** النتيجة المحاسبية والعناصر المكونة لها.

-**المبحث الثالث:** كيفية حساب النتيجة المحاسبية

المبحث الأول: أهمية المحاسبة في المؤسسة

إن مصطلح المؤسسة ليس بسيطا ولم يحدد بشكل قاطع حتى الآن و قد تواجدت المؤسسة منذ المجتمعات البدائية، وكلمة المؤسسة هي في الواقع ترجمة لكلمة ENTERPRISE وفيما يلي لنا نظرة عامة لماهية المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة و المحاسبة

الفرع الأول: مفهوم المؤسسة

1-تعريف المؤسسة

لقد قدمت للمؤسسة العديد من التعاريف، في مختلف الاوقات ، وحسب الاتجاهات ومن بين التعاريف نجد:

للمؤسسة تعاريف عديدة نذكر منها :

التعريف1:

تعرف المؤسسة على أنها مجموع الوسائل البشرية، المادية والمالية تستخدم بعضها مع البعض من أجل تحقيق الغرض الذي أنشئت من أجله والمؤسسات نوعان [1]:

- من حيث النشاط: مؤسسة صناعية، مؤسسة تجارية، مؤسسة الخدمات
- من حيث الملكية: مؤسسة عمومية اقتصادية، مؤسسة خاصة، مؤسسة مختلطة...

التعريف2:

تعتبر المؤسسة كنظام يتكون من مجموعة من الانظمة الفرعية التي يعتمد كل جزء منهاعلى الاخر ، وتتداخل العلاقات فيما بينها و بين البيئة الخارجية لتحقيق الاهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها[2].

2-خصائص المؤسسة:

من أهم الخصائص التي تتصف بها المؤسسة هي كالتالي:

[1] د.حواس صالح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 3122،ص21

[2] د.الداوي الشيخ، اقتصاد وتسيير المؤسسة، دار هومه ، 3122 ،ص5

- للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤوليتها.
- القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.
- أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كاف وظروف مواتية
- مساهمة المؤسسة في نمو الدخل الوطني باعتبارها وحدة اقتصادية.
- التحديد الواضح و الجلي للأهداف و الأساليب التي تزاول نشاطها في حدودها.
- المؤسسة كنظام مشكل من هياكل يمكن وصفها بأنها عناصر ثابتة لفترة معينة مثل هياكل الإنتاج و التوزيع.

3-أهداف المؤسسة:

يعرف هدف المؤسسة بأنه اتفاق عام لتحقيق غاية المؤسسة، ذلك لأن المؤسسة أصلا وجدت لتحقيق غاية معبر عنها بالهدف، ذلك لأن عملها و أدائها هو عمل هادف و ليس عشوائي وضمن هذا المنظور فان هدف المؤسسة هو قاعدة تحديد الأهداف الأخرى داخل المؤسسة و بالتالي تحديد هيكلة الأهداف بها.

وتتمثل هيكلة الأهداف في المؤسسة كما يلي : [1]

- الأهداف الإستراتيجية :وهي الأهداف العامة للمؤسسة ، ويتم تحديدها من طرف الإطارات العليا داخل المؤسسة أي في قمة هيكلة المؤسسة، والمجال الزمني لتحقيق هذه الأهداف يكون طويل المدى.
- الأهداف التكتيكية :وهي الأهداف التي تحقق من خلال التشكيلات التنظيمية الرئيسية في المؤسسة ويتم تحديدها من قبل المستويات المتوسطة في هيكل المؤسسة والمجال الزمني لتحقيق هذه الأهداف يكون متوسط المدى.
- الأهداف العملية :وهي الأهداف التي تحقق من قبل التشكيلات الفرعية والأفراد في المؤسسة و المجال الزمني لتحقيقها يكون قصير المدى .إن مفهوم المؤسسة الحديث يقوم أساسا على تحديد وتحقيق الأهداف وذلك لكون الأهداف تشكل المصدر الأساسي الذي يتوقف عليه مسار المؤسسة المستقبلي.

[1] كوتلر ديبوا ، تسويق و إدارة الأعمال ، طبعة 10 ، 2000 ، ص 97.

الفرع الثاني : مفهوم المحاسبة

1- تعريف المحاسبة:

التعريف1:

المحاسبة هي تقنية وعلم تشتمل مجموعة من المبادئ والأسس تستعمل لتحليل وضبط العمليات المالية، وهي وسيلة لمعرفة النتيجة لأعمال المؤسسة إعتمادا على مستندات مبررة لها، وتطبيقيا تهدف المحاسبة إلى جمع وتقييم وتقييد وإحتساب وتنظيم حركات معبرة بمصطلح نقدي.[1]

التعريف2:

المحاسبة عبارة عن أداة لكشف وتطوير المركز المالي للمؤسسة، وتحديد النتائج لنشاطها من حين لآخر، وإظهار مكونات حساباتها (ذمتها) إثر هذه النتائج لاسيما بين دورة مالية وأخرى. [2]

2-أهداف المحاسبة:

تهدف المحاسبة إلى [3]:

-توفير المعلومات المالية الالزامة.

-تسجيل العلميات المالية من واقع المستندات المؤيدة لها يدويا أو آليا.

-تبويب وتصنيف العمليات المالية في حسابات مستقلة تبين مديونية ودائنية المؤسسة بالنسبة للمتعاملين معها.

-تزويد إدارة المؤسسة بكافة المعلومات اللازمة لها سواء على شكل تقارير محاسبية أو قوائم مالية.

-تقديم معلومات تفيد الأطراف الخارجية من مستثمرين ومقرضين....في اتخاذ قرارات الاستثمار أو الإقراض أو أية قرارات أخرى.

[1] ابراهيم الأعمش ،أسس المحاسبة العامة مطبق للمخطط الوطني المحاسبي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ،1999 ص 4.

[2] أحمد طرطار ،لمحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 6-2003 ، ص 23.

[3] د.حواس صالح، المرجع السابق، ص6.

-قياس نتائج الأعمال عن فترة معينة وتحديد نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة هذا من جهة، ومن جهة أخرى مقارنتها بنتائج سنوات أخرى من أجل ملاحظة النمو أو التطور.

-تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة وللغير(إدارة الضرائب، القضاء، الشركاء.....).

3- المبادئ المحاسبية:

حدد المشرع الجزائري في المادة 06 للقانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي جملة الأساس والمبادئ المعترف بها عامة في إعداد القوائم المالية، والمتمثلة في:

-محاسبة التعهد: تهتم بمحاسبة أثار المعاملات وغيرها وهذا عند حدوث هذه الاحداث وتعرض في الكشوف المالية والسنوات المالية المرتبطة بها.

-استمرارية االاستغلال:الوضعية العادية للكيان التي لا يفترض بموجبها أن ليس له نية أو ضرورة في وضع حد لنشاطاته أو التقليل منها بصورة مهمة في مستقبل مرتقب.

-قابلية الفهم: نوعية معلومة ما عندما يكو ن من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة بالأعمال وبالنشاطات الاقتصادية وبالمحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية.

-الدلالة: المعلومة لها دلالة إذا كانت تؤثر في اتخاذ القرارات الاقتصادية بمساعدة آخذ القرار في تقييم الأحداث الماضية.

-المصداقية: جودة المعلومات عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعتبر والتي يمكن أن يوليه المستعملون ثقتهم لتقديم صورة أمنية عماهو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن ينتظر منها أن تقدمو بصورة معقولة.

-قابلية المقارنة: نوعية المعلومة لما يتم إعدادها وتقديمها في ظل احترام ديمومة المناهج وتسمح لمستعملها بإجراء مقارنات معتبرة في الزمن وبين الكيانات.

-التكلفة التاريخية: مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها / إنتاجها.

-أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: تدخل الصفقات والأحداث الأخرى في دفاتر المحاسبة وتقدم في الكشوف المالية طبقا لمادتها وواقعها الاقتصادي وليس فقط على أساس شكلها القانوني.

المطلب الثاني: دور المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية

المحاسبة تقدم المعلومات المالية الضرورية لأدوات التسيير بغرض إعلام الأطراف الأساسية المعنيين داخل المؤسسة وخارجها، وهذا يفترض نظام لتنظيم المعلومات فيما يخص الجمع، التصنيف وتسجيل المعطيات المحاسبية [1].

و المحاسبة كتقنية ونظام إعلامي، تهدف إلى تزويدنا بمعلومات رقمية نقدية لغرض اقتصادي، وقانوني حول نشاط مؤسسة ما [2].

1-الغرض الاقتصادي: ويتمثل في معرفة:

-مختلف نتائج النشاط: نتيجة الاستغلال، النتيجة خارج الاستغلال، النتيجة الإجمالية للدورة والنتيجة الصافية للدورة.

-مدى تطور ذمة المؤسسة المتمثلة في عناصر الأصول والخصوم.

-تمثل قاعدة أي تحميل مالي.

2-الغرض القانوني: و يتمثل في الملومات التي تؤدي إلى تدخل الهيئات الرسمية.

-إثبات ومراقبة العمليات مع الغير: تسديد، شراء، بيع،...

-معرفة في كل وقت الديون الواجبة الدفع، والحقوق الواجبة التحصيل.

-معرفة مستوى نشاط المؤسسة، لتحديد الخضوع للضريبة.

-و بمعنى أوضح فإن المحاسبة في أي مؤسسة مهما كان شكلها مؤسسة فردية أم شركة أشخاص أو شركة مساهمة أو مؤسسة عامة تقدم خدمة لفئات متعددة منها:

-**أصحاب الملكية** : تهتم المحاسبة بتبيان نتيجة نشاط المؤسسة من ربح أو خسارة وتحديد المركز المالي لأن أصحاب المؤسسة في حاجة دائمة لمعرفة التقدم الذي تحرزه المؤسسة ومعرفة درجة الفعالية التي تستخدم بها موارد المؤسسة.

[1] Eric DUMALANEDE avec la collaboration de Abdelhamid BOUBKEUR,Comptabilité générale, BERTI Editions, Alger, 2009,p 8.

[2] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة العامة، دار هومه 2002 ،ص9

-**الإدارة:** تقدم المحاسبة للإدارة المعلومات والتقارير الوافية التي تمكنها من إدارة العمليات اليومية للمؤسسة بصورة سليمة فمثالًا في المشروعات ذات الأقسام يمكن تحديد نتيجة أعمال كل قسم على حدا وبالتالي معرفة الأقسام التي تحقق خسارة وثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية أو إن استلزم الأمر اتخاذ قرار بإلغاء هذا القسم إذا كان ذلك ضرورياً.

-**الدائنون وحملة السندات:** يهتم دائنو المؤسسة بالوضع المالي للمؤسسة لمعرفة مقدرته على السداد، ومن هنا فإن البنوك قبل منح تسهيلاتها الائتمانية لعملائها تطلب منهم معلومات كاملة عن المؤسسة كالميزانية في آخر سنة وذلك لدراستها. ويعطى الدائنون أهميه خاصة لسيولة المؤسسة واتجاهات الأرباح وأثرها على السيولة.

-**إدارة الضرائب:** تهتم إدارة الضرائب بتحديد أرباح المؤسسة بدقة حتى تستطيع أن تحتسب الضريبة المستحقة ولكن هذا لا يتم إال إذا كانت المؤسسة تمسك دفاتر منتظمة وحسابات دورية وبعد تدقيق حسابات المؤسسة من قبل مدقق الحسابات.

-**المحللون الماليون:** يقوم المحلل المالي بتحليل المعلومات المالية وذلك لتقديم النصح والإرشاد للجمعيات التي تطلبها مثل المستثمرون.

المبحث الثاني: النتيجة المحاسبية والعناصر المكونة لها

تتمثل الأعمال المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة في تقديم النظام المحاسبي و اثبات العمليات المالية وتصنيفيا وترحيلها وتلخيصها و مراجعتها واعداد الحسابات الختامية لتحديد نتيجة أعمال السنة.

المطلب الأول: مفهوم النتيجة المحاسبية

النتيجة المحاسبية :

تتحصل المؤسسة بصفتها شخص معنوي على نتيجة محاسبية في آخر الدورة، قد تكون ربح أو خسارة، ولكي تحقق الهدف الذي أوجدت من أجله، وتماشيا مع مبدأ الاستمرارية عليها أن تحقق ربحا من خلال النشاط الاقتصادي الذي تمارسه، وهذه تخص المؤسسة في حد ذاتها وكذا بعض المتعاملين معها سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

وهناك عدة تعاريف للنتيجة المحاسبية من بينها:

أ–المفهوم المحاسبي :تحدد النتيجة المحاسبية للمؤسسة بالرصيد الذي تحصلت عليه فسواء كان ربح أو خسارة، ولإيجاد النتيجة المحاسبية الإجمالية للنشاط الذي تقوم به المؤسسة نقارن بين المصاريف والإيرادات [1].

ب–المفهوم الاقتصادي :إن المؤسسات الاقتصادية تسعى دوما إلى تحقيق أكبر الفوائد والأرباح و بذلك تحقق لنفسها مردود إضافي جديد يسمح لها باكتساب الاستقلالية المالية لهذا فهي تسعى إلى إحداث منفعة ذاتية ولكن في نفس السياق فإن الحصيلة الأساسية التي تأتي بها هذه المؤسسات للاقتصاد الوطني هي تلك القيمة المضافة المحققة من خلال تحقيق الأرباح والفوائد من هذه الأخيرة ومن المعلوم أن مجموع القيم المضافة يؤدي إلى الناتج الداخلي [2].

ج–المفهوم الجبائي :إن النتيجة المحاسبية غالبا ما توافق النتيجة الجبائية، فالمؤسسة تقوم بتخفيض المصاريف المتعلقة بنشاطها، أو تقوم أحيانا بالرفع من قيمة المصاريف لتكون نسبة الربح الخاضع للضريبة قليل.

يتم حساب النتيجة المحاسبية بتطبيق أسس وقواعد المحاسبة، وبعد أن نطبق عليها القواعد الجبائية نتحصل على النتيجة الجبائية التي تعتبر نتيجة محاسبية مصححة [3].

ويمكن تلخيص النتيجة المحاسبية في المعادلة التالية:

النتيجة المحاسبية = النواتج – الأعباء

- حالة ربح:

مجموع المنتوجات > مجموع الأعباء

أي (ح/70+ح/72+ح/73+ح/74+ح/75+ح/76+ح/77+ح/78) –
(ح/60+ح/61+ح/62+ح/63+ح/64+ح/65+ح/66+ح/67+ح/68+ح/69)>0 موجب.

[1] بلعيد لمياء ورشيد سعاد، الانتقال من النتيجة المحاسبة إلى النتيجة الجبائية، مذكرة الليسانس، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، 3113/3114 ،ص 29

[2] دريزي دلال وفني أمينة،الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة الليسانس، جامعةالجزائر، كلية العلوم االقتصادية وعلوم التسييروالعلوم التجارية، ص 5.

[3] بلعيد لمياء ورشيد سعاد، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية،مرجع سبق ذكره، ص29.

- حالة خسارة:

مجموع المنتوجات < مجموع الأعباء

أي (ح/70+ح/72+ح/73+ح/74+ح/75+ح/76+ح/77+ح/78) -
(ح/60+ح/61+ح/62+ح/63+ح/64+ح/65+ح/66+ح/67+ح/68+ح/69) <0 سالب.

المطلب الثاني: العناصر المكونة للنتيجة المحاسبية

الفرع الأول: الاعباء

الأعباء هي انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية تحت شكل مخرجات أو انخفاضات في قيم الأصول أو زيادة الديون، التي تؤدي إلى خفض رؤوس الأموال الخاصة ما عدا تخفيض رأس المال وتوزيع الأرباح [1].

الأعباء عادة تكون أرصدة حساباتها مدينة. تصنف الأعباء من خلال النظام المحاسبي للمؤسسات حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة ، و ذلك حسب طبيعة و احتياجات المؤسسة ، لكن المؤسسات التي تقوم بإعداد حسابات النتائج حسب الوظيفة ، ينبغي عليها إعداد جداول ملحقة تبين فيه الأعباء حسب طبيعتها[2].

أ) حالة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها:

-حساب 06(المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة و المواد الأولية المستهلكة و تموين أخر مستهلك):

يضم هذا الحساب مشتريات المواد الأولية المستهلكة، البضائع المباعة و المتعلقة بالمشتريات المخزنة المستهلكة.

تقيم المخزونات المستهلكة بتكلفة شرائها المتضمنة سعر الشراء و كل المصاريف الملحقة بعملية الشراء مثل النقل ،التأمين و مصاريف أخرى.

أما المشتريات غير القابلة للتخزين مثل فواتير المياه، الطاقة.....، أو أدوات و مواد لا تمر مباشرة على المخزن، تسجل مباشرة في حسابات مشتريات مستهلكة حساب 607 ، والمواد غير القابلة للتخزين و التي

[1] - BENNEGADI Samir, Normalisations Internationales de la comptabilité financière et de l'audit interne, Mémoire de magister, école supérieure de commerce d'Alger,2006/2007,p60.

[2] د.شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، دار النشر الصفحات الزرقاء، ص 79.

لم تستهلك قبل نهاية الدورة (عند تاريخ الإقفال) تعتبر مصاريف مسجلة مقدما و تسجل في حساب ×48 في الجانب المدين.

-حساب61 خدمات خارجية:

يسجل في هذا الحساب ، في الجانب المدين المصاريف المتعلقة بالخدمات الخارجية مثل المتعلقة مثل مصاريف الإيجار، الإصلاحات، مصاريف التأمين، أبحاث ودراسات، و الخدمات المقدمة من طرف الشركات المناوبة.

-حساب 62 خدمات خارجية- أخرى:

يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالمستخدمين خارج المؤسسة ومصاريف وسيطية، مصاريف الإشهار، مصاريف نقل السلع، التنقلات و مصاريف الاستقبال، ومصاريف البريد،و خدمات البنوك، اشتراكات ، يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة هذه المصاريف.

-حساب63 مصاريف المستخدمين:

يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بأجور المستخدمين بما فيها الاشتراكات الاجتماعية المرتبطة بالأجور.المكافآت حسب طبيعتها تسجل في حساب 638 أعباء أخرى للمستخدمين و يجعل مدينا بها و بالمقابل تجعل إما الإيرادات حساب 738 إيرادات أخرى للتسيير دائنا أو حساب الأعباء المعني مباشرة.

-حساب 64 ضرائب و رسوم:

يضم هذا الحساب الضرائب و الرسوم المماثلة المدفوعة للدولة أو الجماعات المحلية ،بالإضافة إلى المدفوعات التي لها صبغة اجتماعية اقتصادية . لا تسجل الضرائب على الأرباح في هذا الحساب بل يتم تسجيلها في حساب 695.

-حساب 65 مصاريف أخرى عملياتية:

يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالأنظمة الخاصة ببرامج الإعلام الآلي، الماركات التجارية و براءات الاختراع حساب 651 ،مكافآت الإداريين على وظائفهم حساب 653 ،خسائر ناتجة عن الزبائن حساب 654 ،مصاريف الغرامات و المخالفات حساب 656 ،نقص القيمة في حالة التنازل عن القيم الثابتة المادية أو المعنوية غير المالية حساب 652 ،و مصاريف أخرى استثنائية خاصة بالتسيير.

-حساب 66 المصاريف المالية:

يضم هذا الحساب أعباء الفوائد حساب 661، نقص القيمة المرتبط بحقوق سندات المساهمة 664 ،الخسارة الصافية الناتجة من التنازل عن أصول مالية حساب 667 ، خسائر الصرف حساب666 نقص فرق التقدير الناتج عن الأدوات المالية حساب 665 ، ومصاريف مالية أخرى حساب 668.

-حساب 67 العناصر الاستثنائية- أعباء:

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.

-حساب 68 الاهتلاك و المؤونات و نقص القيمة:

يجعل هذا الحساب مدينا مقابل جعل حسابات الاهتلاك أو المؤونات أو تدني القيمة المعنية دائنا.

-حساب 69 الضرائب على الأرباح:

يسجل في هذا الحساب الضرائب على الأرباح المستحقة على عاتق المؤسسة و يجعل مدينا بها.

ب) حالة تصنيف الأعباء حسب الوظيفة:

تصنف الأعباء حسب الوظيفة ، و ذلك حسب خصوصيات كل مؤسسة من حيث النشاط و الحجم بحيث يمكن أن نجد عدة طرائق و صور في تصنيف الأعباء حسب الوظيفة و هذا كما يلي:

1-تصنيف الأعباء من الزاوية الاقتصادية أو النشاط بحيث نجد: وظيفة الشراء ،وظيفة الإنتاج، وظيفة التوزيع ، الوظيفة الإدارية و المالية.

2-تصنف حسب وسائل الاستغلال بحيث نجد: المخازن، المصانع، المكاتب.

3-التصنيف حسب المنتوج أو نوعية الخدمات بحيث نجد المنتوج أ ،المنتوج ب.....

4-التصنيف حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية بحيث نجد: المديرية العامة، الإدارة والمالية، المديرية التجارية ، مصالح الدراسات ، المصالح النقدية.

5-التصنيف حسب المناطق الجغرافية بحيث نجد: المنطقة أ، المنطقة ب ، إفريقيا، أسيا، بقية العالم.....

الفرع الثاني: النواتج

النواتج هي زيادات للمنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية تحت شكل زيادة الأصو ل أو تخفيضات الخصوم، التي تؤدي إلى الزيادة في رؤوس الأموال الخاصة ما عدا زيادة مساهمات مالكي رأس المال[1] تكون أرصدة حسابات النواتج عادة أرصدة دائنة.

-حساب70 بيع المنتجات المصنعة و البضائع و تقديم الخدمات[2]:

يضم هذا الحساب العنصر و الحسابات الفرعية التالية: حساب700 مبيعات بضائع، 701 بيع المنتجات التامة الصنع، 702بيع منتجات وسيطية، 704بيع –أعمال،705 بيع دراسات، 706 خدمات أخرى مقدمة، 708 ايرادات النشاطات الثانوية، 709 تخفيضات وحسومات، و يضم هذا الحساب مبيعات المؤسسة من المنتجات و البضائع في السوق الوطنية و الدولية و المبيعات داخل المجموعة و خارجها، و إيرادات تقديم الخدمات، إيرادات النشاطات الرئيسية، و النشاطات الثانوية مثل المطاعم، السكن و النقل.

يجعل حساب المبيعات دائن بالسعر الصافي بعد طرح الرسم على القيمة المضافة والحسومات والتخفيضات إن وجدت.

-حساب 72 تغير المخزون:

يسجل في هذا الحساب تغيرات في الإنتاج المخزن و التغيرات في مخزون السلع .في حالة استعمال طريقة الجرد المؤقت يجعل حساب مدين بالنسبة لمخزون أول الدورة ، و يجعل دائن بالنسبة لآخر الدورة و يمثل حساب 72 فرق إنتاج المخزون الإجمالي، ويمكن أن يكون الرصيد مدينا أو دائنا، حسب حركة المخزون من الإنتاج.

-حساب73 إنتاج قيم ثابتة:

يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة تكاليف الإنتاج الخاصة بالقيم الثابتة المادية أو المعنوية المنتجة من طرف المؤسسة ، و تسجل ضمن الأصول غير المتداولة.

[1] - BENNEGADI Samir, op.cit, p60.

[2] د.شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص84.

-حساب 74 إعانات الاستغلال:

يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة إعانات الاستغلال المحصلة مقابل جعل حساب الغير أو حساب الخزينة مدينا.

-حساب 75 إيرادات أو نواتج أخرى وظيفية:

يجعل هذا الحساب دائنا بالمبالغ المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة : يضم هذا الحساب الإيرادات المتعلقة بالألنظمة الخاصة ببرامج الإعالم الآلي ، الماركات التجارية و براءات الاختراع حساب751، مكافآت محصل عليها للإداريين و المسيرين حساب 753 ،إعانات الاستثمار حساب754 ،إيرادات محصلة من الدين المعدومة 756 ،زيادة القيمة في حالة التنازل عن القيم الثابتة المادية أو المعنوية غير المالية حسابى 752 ،و إيرادات استثنائية مثل المحصل عنها من مؤسسات التأمين حساب757، إيرادات أخرى خاصة بالتسيير حساب758 مثل الإيرادات محصلة من الغير ناتجة عن الغرامات و المخالفات.

-حساب 76 نواتج مالية:

يجعل هذا الحساب دائنا بحيث :يضم الحساب إيرادات الفوائد المحصلة نتيجة حقوق أو قروض ممنوحة حساب 761 ،عائدات الأصول المالية حساب 762 ،الربح الصافي الناتجة من التنازل عن أصول مالية حساب 767 ،أرباح الصرف حساب 766 ،زيادة الفرق الناتج عن تقدير الأدوات المالية حساب 765،و إيرادات مالية أخرى حساب 768.

-حساب77 عناصر غير عادية –إيرادات:

يسجل في هذا الحساب المنتجات المتحصل عنها نتيجة لنشاطات غير مرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة وهنا ينبغي إعداد ملحق مفصل بهذه الإيرادات عند إعداد القوائم المالية في نهاية الدورة.

-حساب78 استرجاع خسائر القيم و المؤونات:

يجعل هذا الحساب دائنا مقابل جعل خسائر أو نقص قيمة للمؤونات المعنية أو عند تخفيض قيمة المؤونة المكونة أو إلغائها نهائيا مدينا.

كما يمكن اعتبار حساب 104 فارق التقييم إذا كان فائض قيمة وحساب105 فرق إعادة التقييم من النواتج، لأنهما يؤديان إلى الزيادة في الأصول والخصوم.

المبحث الثالث: كيفية حساب النتيجة المحاسبية

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية. ومن خلال النظام المحاسبي المالي فإن كل مؤسسة مجبرة على إعداد القوائم الختامية في نهاية كل دورة محاسبية، وتتمثل في:

-الميزانية.

-جدول حساب النتائج.

-جدول تدفقات الخزينة.

-جدول تغيرات الأموال الخاصة.

-الملاحق.

وسنتطرق في بحثنا إلى قائمتين: الميزانية وجدول حساب النتائج حيث يبين كل منهما النتيجة المحاسبية.

المطب الاول: حساب النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية

الفرع الاول: تعريف الميزانية

الميزانية هي الصورة الحقيقية لذمة المؤسسة في وقت معين .[1]

هدفها أن تعكس صورة وافية للمستعملين لاتخاذ القرارات الاقتصادية بعد إعلامهم بالوضعية المالية للمؤسسة وتتضمنه[2]:

-مصادر المراقبة من طرف المؤسسة.

-القدرة على تمييز الثروات في الماضي.

-الهيكلة المالية والملاءة والسيولة في لحظة معينة.

الميزانية هي إذا أهم أسس الإعلام للمسير الدائم للقيمة لانها تسمح بمعرفة ما تحوزه المؤسسة وما لا تحوزه الأمر الذي يسهل تشخيص مواطن القوة ومواطن الضعف.

[1] - Eric DUMALANEDE avec la collaboration de Abdelhamid BOUBKEUR, Comptabilité générale, op.cit, p72

[2] -BENNEGADI Samir, Normalisations Internationales de la comptabilité financière et de l'audit interne, op.cit,p63

الفرع الثاني: عناصر الميزانية

وتتمثل في:

أ- الأصول:

حسب مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB الأصل هو مصدر مراقب من طرف المؤسسة بفعل الحوادث الماضية، والذي تنتظر منافعه الاقتصادية المستقبلية من طرف المؤسسة.

المنفعة الاقتصادية المستقبلية ممثلة في أصل وهي الإمكانية التي تمكن هذا الأصل من المساهمة المباشرة أو غير المباشرة في تغيرات الخزينة لحساب ربح في المؤسسة [1].

تصنف الأصول إلى4 حسابات وهي:

1) حسابات التثبيت:

التثبيتات عبارة عن أصول ثابتة مادية و معنوية اقتنتها المؤسسة أو قامت بتصنيعها بوسائلها الخاصة و ذلك لاستعمالها بصورة دائمة وليس لغرض بيعها. وحتى يعتبر أصل ما استثمار، لابد أن يتوفر فيه وفي آن واحد الشروط التالية [2]:

- الملكية: أن يكون ملك للمؤسسة عن طريق الحيازة أو الانجاز وليس بطريقة الإيجار.
- الغرض: أن يكون الغرض من اقتنائه هو للاستعمال وليس للبيع.
- العمر الإنتاجي: أن يكون عمره الإنتاجي على الأقل سنة.
- القيمة: أن يكون قيمه معتبرة نسبيا.

-التثبيتات المعنوية (حساب20) : التثبيت المعنوي هو الأصل القابل للتحديد ، غير نقدي و غير مادي مراقب و مستمر في إطار أنشطته العادية ، و المقصود منه مثال: المحلات التجارية المكتسبة، العلامات و البرامج المعلوماتية و رخص الاستقلال الأخرى ، و الإعفاءات و مصاريف تنمية حقل منجمي للاستغلال التجاري.

-التثبيتات العينية (حساب 21) : هي أصول عينية يحوزها الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات و الإيجار و الاستعمال لأغراض إدارية ، و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى بعد السنة المالية.

[1] - Bernard Caspar et Gérard Enselme, Manuel de comptabilité approfondie, Litec, onzième édition, paris,2008,p95.

[2] د.حواس صالح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي،مرجع سبق ذكره،ص7.

تسجل حسابات التثبيتات العينية في جانب المدين في تاريخ دخول الأصول العينية تحت رقابة الكيان حسب الحالة.

-التثبيتات في شكل امتياز(حساب 22): يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد بسنة بموجبه شخص عمومي (مانح امتياز) الشخص الطبيعي أو الشخص المعنوي (صاحب االمتياز) تنفذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محدودة و طويلة على العموم مقابل حق اقتناء أتاوي من مستعلمي الخدمة العمومية.

ان قواعد المحاسبة في مجال امتياز الخدمة العمومية ، تطبيق على العقود التي تمت بصلة إلى الامتياز مثل عقود الإيجار الزراعية.

-التثبيتات الجاري انجازها (حساب23) :الهدف من هذه الحسابات هو إبراز قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة في تاريخ انتهاء كل سنة مالية و كذلك التنسيقات و المدفوعات على الحساب التي يقدمها الكيان للغير من أجل اقتناء تثبيت ما.

لا يطبق أي اهتالك على التثبيتات الجاري انجازها لكن وقوع خسارة في القيمة يجب إثباته.

-مساهمات و حسابات دائمة ممحقة بمساهمات(حساب 26) : يتلقى حساب 26 في جانبه المدين ملفته اقتناء (أو قيمة الإسهام) سندات المساهمة و كذا الحسابات الذاتية المرتبطة بتلك السندات.

وفي حالة سندات قيمتها الاسمية مسددة جزئيا فان القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين للحساب 26.

-التثبيتات المالية الأخرى (حساب 27) : تشمل التثبيتات المالية الأخرى التي يجب أن تكون في الأصل مقومة بالتكلفة التي هي القيمة الحقيقية للمقابل المقدم أو المستلم لاقتناء الأصل.

-اهتلاك التثبيتات(حساب28): تقيد اهتلاك التثبيتات في الجانب الدائن للحساب 28 و هذه الحسابات تقسم إلى أقسام فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية التي تتضمنها و في المقابل تسجيل مخصصات الاهتلاكات كأعباء في الجانب المدين لحسابات الخصصات ، و في حالة التنازل عن عناصر الأصول أو نزع ملكيتها أو زوالها المعرض عنه (إسقاطه و إهماله) فإن حساب الاهتلاكات المتعلقة بها تحول إلى ح/ 20 و 21 المعني ، و تهلك التثبيتات المعنوية على أساس مدة نفعيتها ، و يفترض في هذه المادة النفعية عدم تجاوز 20سنة،إلا إذا كانت حالة استثنائية ينبغي تبريرها في الملحق.

-خسائر القيمة عن التثبيتات(حساب29) : يتم اعتماد الحساب 29 عند ثبوت خسارة في القيمة، بحسم حسابات التخصيص المتعلق (بالاستغلال ، أو الحسابات المالية أو الاستثنائية المعنية) .

يظهر في الميزانية المبلغ الصافي للتثبيتات بعد طرح الاهتلاكات و خسائر القيمة و في تاريخ بيع التثبيت ، يسجل خسائر القيمة التي تم إثباتها سابقا في شكل انخفاض لقيمة التثبيت، حتى يمكن تحديد فائض أو إنقاص القيمة المطلوب إثباته في حساب النتيجة.

2) المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ:

المخزونات هي أصول تمتلكها المؤسسة وتوجه للبيع في إطار الاستغلال الجاري ويدرج ضمن المخزونات أيضا المنتوجات قيد الإنجاز قصد البيع والمواد الأولية واللوازم الموجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات، وتصنف المخزونات إلى أصول جارية أو إلى أصول غير جارية وهذا حسب استعمالها في نشاط المؤسسة [1].

يؤخذ بمعيارين للتصنيف على العموم في إطار مدونة حسابات المخزونات [2]:

-الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات، أثناء الإنتاج، الإنتاج المخزن، البضائع التي أعيد بيعها على حالتها).

-طبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل كيان حسب احتياجاته الداخلية للتسيير.

على مستوى المحاسبي: نأخذ بمبدأ الفصل بين:

-البضائع المشتراة لكي يعاد بيعها على حالتها (حساب 30).

-المواد الأولية والتوريدات (حساب 31) المشتراة من أجل تحويلها، والتي تدخل ضمن تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة.

-التموينات الأخرى (حساب 32) ومنها المواد القابلة للاستهلاك (321) واللوازم القابلة للاستهلاك (322)التغليفات (حساب 326) التي هي المواد والأشياء التي تساهم في المعالجة وفي الصنع أو في الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتوجات المعالجة أو المصنوعة.

-سلع قيد الإنتاج (حساب 33).

-خدمات قيد الإنتاج (حساب34).

[1]-عزيزة المهري، اختيار التوافق بين المعيار المحاسبي الدولي ضرائب مؤجلة والتوجهات المحاسبية والجبائية فِي الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلّية العلوم الاقتصادية وعلوم التسييروالعلوم التجارية، 3124/3123 ،ص57.

[2]القانون رقم 18-22 المؤرخ فِي 3118/22/36 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

-المنتجات التي صنعها الكيان (الحساب 35) ومنها المنتجات الوسطية (حساب 351) والمنتجات التامة المصنعة (حساب 355) والمنتجات المتبقية أو مواد الاسترجاع (حساب 358).

-المخزونات المتأتية من التثبيتات (حساب 36) التي تشمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات العينية (وهذا الحساب يحسم منه ما يعتمد ب_ حساب التثبيت المعني).

-المخزونات التي يراقبها الكيان ولكن لا يحوزها ماديا عند إقفال السنة المالية: المخزونات المودعة أو المستودعة، والمخزونات السائرة في الطريق (حساب 37).

إن اختيار طريقة المتابعة في المحاسبة الخاصة بالمخزونات (طريقة الجرد الدائم أو طريقة الجرد غير الدائم) يعود إلى قرار التسيير.

3) حسابات الغير:

-الموردون الحسابات الملحقة (حساب 40):

ترد تحت الحساب 40 ،الديون وتسبيقات الأموال المرتبطة باقتناء السلع أو الخدمات.

الزبائن والحسابات الملحقة(حساب 41):

ترد ضمن الحساب 41 الديون المرتبطة ببيع السلع والخدمات الملحقة بدائرة استغلال الكيان.

-المستخدمون والحسابات الملحقة (حساب42):

تنشأ الأقسام الفرعية للحساب 42 حسب حاجات التسيير والإعلام المالي.

الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة(حساب 43):

-المبالغ المستحقة للكيان على مختلف الهيئات الاجتماعية بعنوان اشتراكات أرباب العمل في التأمينات الاجتماعية والمنح العائلية وحوادث العمل وتقاعد المستخدمين،...من خلال القيد في الجانب المدين من حسابات الأعباء حسب كل طبيعة معينة.

-المبالغ الواجب تسويتها إلى الهيئات المذكورة أعلاه لصالح المستخدمين من خلال القيد في الجانب المدين من حساب "المستخدمون – الرواتب المستحقة."

وتقيد في جانبها المدين عمليات التسديد التي تمت لصالح هذه الهيئات من خلال القيد في الجانب الدائن لحساب الخزينة.

-الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة (حساب 44):

ان العمليات الواجب قيدها في الحساب 44 ، هي على العموم العمليات التي جرت مع كيانات تعتبر كسلطة عمومية وتسجيل عمليات البيع والشراء التي تبرم مع هذه الكيانات وفق شروط جارية ومألوفة في الحساب 40 وفي الحساب 41 في نفس الفصل الذي سجلت فيه العمليات التي تتم مع الموردين والزبائن الآخرين.

-المجمع والشركاء (حساب 45).

-مختلف الدائنين ومختلف المدينين(حساب 46).

-الحسابات الانتقالية أو الانتظارية (حساب 47):

هذا الحساب لا يظهر في الكشوف المالية.

-الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا والمؤونات (حساب 48).

-خسائر القيمة عن حسابات الغير(حساب 49):

عند إثبات خسارة القيمة عن حسابات الغير يتم تقييدها في الجانب الدائن للحسابات 49 المنشأة حسب طبيعة الحسابات الدائنة المعينة.

وفي المقابل يتم القيد في الجانب المدين لحسابات التكاليف (مخصصات خسارة القيمة).

4) الحسابات المالية:

القيم المنقولة للتوظيف (حساب 50):

إن القيم المنقولة للتوظيف هي الأصول المالية التي يكتسبها الكيان قصد تحقيق ربح في رأس المال في أجل قصير. وتقابل هذه الأصول المالية القيم المنقولة المثبتة وهي السندات التي يكتسبها الكيان مع نية الحفاظ عليها باستمرار.

تقيد في الجانب المدين لحسابات "القيم المنقولة لمتوظيف" تكلفة اقتناء السندات في مقابل حسابات الغير أو حسابات الخزينة المعينة.

-البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها (حساب51):

يستعمل الكيان بالنسبة لكل حساب مالي يحوزه، تقسيما فرعيا منفصلا عن الحساب 51 .وتطابق حركات القيد في الجانب المدين، المبالغ المالية المستملة وحركات القيد في الجانب الدائن، المبالغ المصروفة في الصندوق.

-الأدوات المالية المشتقة (حساب52):

تطابق الأدوات المالية المتفرعة أدوات مالية مثل الخيارات والعقود ذات أجل (بالتراضي أو الموحدة)، والاعتمادات المتبادلة لاسعار الفائدة والعملة التي يحدث حقوقا والتزامات يترتب عنها تحويل بين أطراف الأداة خطرا واحدا أو عدة مخاطر مرتبطة بأداة مالية ابتدائية (تجارية) خفية.

وعند اقتناء أدوات المالية المتفرعة، يتم تسجيل كلفة الاقتناء في الجانب المدين للحساب 52 في مقابل الحسابات المالية المعنية.

-الصندوق (حساب53):

يسجل المبلغ النقدي الذي يقبضه الكيان في الجانب المدين لحساب الصندوق.

ويقيد مبلغ النقود المصروفة في الجانب الدائن لهذا الحساب، ويكون رصيده دائما مدينا أو سلبيا.

-وكالات التسبيقات والاعتمادات (حساب 54):

يسجل الحساب 54 المحررات المتعلقة بالأموال التي يسيرها محاسبي الوكالات أو المحاسبون التابعون والاعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير أو عون من أعوان الكيان.

-التحويلات الداخلية (حساب 58):

إن الحساب58 هو حساب عبور يستعمل لتسجيل العمليات في المحاسبة ويتم ترصيده بعد انتهاء هذه العمليات.

ويهدف هذا الحساب إلى تمكين عملية التمركز دون خطر الاستعمال المزدوج من:

-تحويل الأموال من حساب خزينة (صندوق أو بنك إلى حساب خزينة آخر بنك أو صندوق).

-وبصفة عامة كل عملية من شأنها أن تسجل في عدة دفاتر مساعدة.

-خسائر القيمة من الأصول المالية الجارية (حساب 59):

إن طبيعة الحساب 59 وتسييره يشبهان طبيعة وتسيير الحساب 49 فهما حسابان لتصحيح القيمة يسمحان بإعادة القيمة المحاسبية لأحد الأصول إلى قيمته القابلة للتحصيل.

وبالفعل وكغيرها من الأصول الأخرى فإن الأصول المالية التي لا يعاد تقييمها حسب قيمتها الصحيحة عند إقفال المدة، تفقد قيمتها إذا كانت قيمتها المحاسبية أعلى من قيمتها القابلة للتحصيل.

ب-الخصوم:

الخصم هو التزام حالي للمؤسسة ناتج من الحوادث الماضية والتي ينتظر تسويتها إلزاميا من مخرجات مصادر المؤسسة ممثلا للمنافع الاقتصادية [1].

وللخصم قيمة اقتصادية سلبية بالنسبة للهيئة:

-أي أنه التزام المؤسسة اتجاه الغير.

-الذي يحتمل أن يثير خروج للمصادر لفائدة هذا الغير.

وتصنف الخصوم إلى حسابات رؤوس الأموال، وتضم [2]:

-رأس المال والاحتياطات، ويماثلها (حساب 10):

يجزأ هذا الحساب إلى حسابات فرعية. وهذه الحسابات الفرعية يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني الذي يمارس فيه الكيان نشاطه.

يسجل الحساب الفرع 101" أموال الاستغلال" في جانب الدين الدائن:

-قيمة إسهامات المقاول في بداية نشاطه أو أثنائه.

وتقيد الاحتياطات في الجانب الدائن للحساب 106" الاحتياطات القانونية، القانونية الأساسية، العادية، المقننة."

يسجل الحساب 107" فارق المعادلة" الفارق الملحوظ عندما تكون القيمة الإجمالية لسندات المقومة عن طريق المعادلة أعلى من سعر الشراء.

[1] - BENNEGADI Samir, Normalisations Internationales de la comptabilité financière et de l'audit interne, op.cit,p95

[2] القانون رقم 18-22 المؤرخ فً 3118/22/36 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

يسجل الحساب 104"فارق التقييم" رصيد الأرباح والخسائر غير المقيدة في النتيجة، والناتجة عن تقييم بعض عناصر الميزانية بقيمتها الحقيقية، وفقا للتنظيم.

-الترحيل من جديد (حساب 11):

يسجل جزء النتيجة (الرابحة أو العاجزة) الذي أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار تخصيص نهائي الحق في الحساب 11"ترحيل من جديد" (رصيد دائن في حالة ترحيل جديد رابح، ورصيد مدين في حالة ترحيل من جديد عاجز.)

-نتيجة السنة المالية (حساب 12):

يسجل الحساب 12 كرصيد حسابات أعباء وحسابات منتوجات السنة المالية. ويمثل رصيد الحساب 12ربحا (أو فائضا). إذا كانت المنتوجات بلبمغ يفوق الأعباء (رصيد دائن) أو خسارة (أو عجزا) في حالة العكس (رصيد مدين).

يصفى الحساب 12 في الشركات حسب القرار القانوني لتخصيص النتيجة الذي يتخذه الجهاز المختص.

أما في المؤسسات الفردية فإن الحساب 12 يحول إلى حساب "رأس المال الفردي" (الحساب 10) في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية التي تلي سنة إنجازه.

-المنتوجات والأعباء المؤجلة –خارج دورة الاستغلال (حساب 13):

تسجل كل على حدى في الجانب الدائن.

لا يمكن تأجيل إدراج عملية ما في حسابات المنتوجات أو الأعباء إلا بتطبيق مبدأ ربط الأعباء بالمنتوجات، وهكذا فإن عبء ما لا يرتبط ارتباطا أكيدا بحاصل مستقبلي يمكن تحديده يجب إدراجو في الحسابات كعبء بمجرد حدوثه. وأي حاصل لا يرتبط ارتباطا أكيدا بعبء مستقبلي.

-مؤونات للأعباء –الخصوم غير الجارية (حساب 15):

تقيد كل على حدى في الجانب الدائن.

عند تكوين مؤونة للأعباء، يعتمد الجانب الدائن لحساب المؤونات بإجراء حسم إما حساب مخصصات استغلال أو مخصصات مالية.

وعند حصول العبء، يعمد إلى تصفية المؤونة المكون سلفا عن طريق حسم مباشر للتكاليف المناسبة للعبء، ويكون الفائض المحتمل من مبلغ المؤونة موضوع إلغاء باعتماد حساب الاسترجاع (78).

-الاقتراضات والديون المماثلة (16).

-الديون المرتبطة بالمساهمات (17).

-حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مسامة (18).

لابد من أن تحقق الميزانية المساواة التالية:

الأصول = الخصوم + النتيجة (في حالة ربح).

الخصوم = الأصول + النتيجة (في حالة خسارة).

تظهر النتيجة بالميزانية لكن ذلك دون معرفة العمليات التي قامت بها المؤسسة وأدت إلى الوصول إلى النتيجة [1].

يظهر الحساب 12" نتيجة السنة المالية" الممثل للنتيجة في الميزانية في الجانب الخصوم ضمن الصنف 1" حسابات رؤوس الأموال."

إذا أردنا إعداد الميزانية الختامية، نجد عدم توازن بين المجموع العام للألصول والمجموع العام للخصوم قبل تحديد النتيجة، إن نتيجة السنة المالية هي التي تعيد التوازن إلى الميزانية، حيث:

-إذا كان:

المجموع العام الأصول> المجموع العام لمخصوم (من دون النتيجة) فإن النتيجة ربحا.

[1] بوتين محمد، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبية الدولية، دار النشر الصفحات الزرقاء،3121 ، ص37.

-إذا كان:

المجموع العام الاصول< المجموع العام لمخصوم (من دون النتيجة) فإن النتيجة خسارة.

تحدد النتيجة كما يلي:

نعلم أن: المجموع العام للألصول= المجموع العام للخصوم

لدينا:

النتيجة= المجموع العام للألصول –(رؤوس أألموال الخاصة+ الخصوم غير الجارية+ الخصوم الجارية)

المجموع العام للخصوم = مجموع رؤوس الأموال الخاصة + الخصوم غير الجارية+ الخصوم الجارية

مجموع رؤوس الأموال الخاصة = المجموع العام للخصوم – (الخصوم غير الجارية+الخصوم الجارية)

مجموع رؤوس الأموال الخاصة = رأس المال + نتيجة السنة المالية

نتيجة السنة المالية = مجموع رؤوس أألموال الخاصة – رأس المال

المطلب الثاني: حساب النتيجة المحاسبية عن طريق جدول حساب النتائج

الفرع الأول: تعريف جدول حساب النتائج

-جدول حساب النتائج:

لقد عرفو النظام المحاسبي المالي بأنه بيان ملخص للألعباء والمنتوجات (أي النواتج) المنجزة من الكيان خلال السنة المالية [1].

هدفه أن يقدم للمستعملين ما يمكنهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية بإعلامهم بنمو المؤسسة. وهو المبدأ الأساسي المستعمل في الحكم حول الفعالية ونجاعة نشاطات المؤسسة.

[1] أ.عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ،الجزائر،2011 ،ص58.

يشمل جدول حساب النتائج على بيانات السنة الحالية والسنة السابقة، مما يمكن مستخدم الكشوف المالية من مقارنة النتائج المحققة خالل سنتين متتاليتين.

يجب إعداد جدول حساب النتائج تبعا لطبيعة الأعباء والنواتج غير أنه بإمكان المؤسسات إعداده حسب الوظيفة [1].

أ- حساب النتائج حسب الطبيعة:

تعرض الإيرادات والأعباء في حساب النتائج حسب طبيعتها (سلع بضائع، مواد أولية مستهلكة، نفقات المستخدمين....) ، والمعلومات التي تظهر فيه هي:

اولا: إنتاج السنة المالية:

إنتاج السنة المالية = المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة + الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال.

إنتاج السنة المالية =ح70 +ح72+ح73+ح74.

ثانيا: استهلاك السنة المالية

استهلاك السنة المالية =ح60 +ح61 +ح62.

ثالثا: القيمة المضافة للالاستغلال

القيمة المضافة للالاستغلال = إنتاج السنة المالية – استهلاكات السنة المالية.

رابعا: إجمالي فائض الاستغلال

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال – (ح63+ ح64).

خامسا: النتيجة العملياتية أو التشغيلية

النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال+(ح 75+ح78)- (ح65+ح68).

سادسا: النتيجة المالية

وتمثل الفرق ما بين النواتج المالية والأعباء المالية.

[1] أ.عبد الرحمان عطية،مرجع سبق ذكره، ص58.

سابعا: النتيجة العادية قبل الضريبة

النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملياتية +النتيجة المالية.

ثامنا: النتيجة الصافية للأنشطة العادية

النتيجة الصافية للألنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة – الضريبة

تاسعا: النتيجة غير العادية

النتيجة غير العادية =(النواتج غير العادية)ح77– (الأعباء غير العادية)ح67.

عاشرا: صافي النتيجة السنة المالية

صافي النتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للألنشطة العادية + النتيجة غير العادية.

ب–حساب النتائج حسب الوظيفة:

النوع الثاني يتمثل في تصنيف الاعباء بحسب الوظيفة (تكاليف الصنع، تكاليف التوزيع، التكاليف الإدارية) والهدف من هذه الطريقة عكس تنظيم المؤسسة وكبر حجم وظائفها بالإضافة إلى تزويد مستخدمي القوائم المالية بفهم ورؤية أفضل حول أداء المؤسسة.

أولا: هامش الربح الإجمالي

هامش الربح الإجمالي = رقم أعمال الدورة (المتمثل في مبيعاتها من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة) – كلفة المبيعات.

ثانيا: النتيجة العملياتية

النتيجة العملياتية =(هامش الربح الإجمالي+ المنتجات العملياتية أخرى) – (التكاليف التجارية + الأعباء الإدارية + الأعباء العملياتية الأخرى).

ثالثا: النتيجة العادية قبل الضريبة

النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملياتية – مصاريف المستخدمين ومخصصات الاهتلاكات +منتجات مالية – أعباء مالية.

رابعا: النتيجة الصافية للأنشطة العادية

النتيجة الصافية للألنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة – الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية – الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.

خامسا: النتيجة الصافية للسنة المالية

النتيجة الصافية للأنشطة العادية – الأعباء غير العادية + المنتوجات غير العادية.

خلاصة:

ترتبط النتيجة المحاسبية للمؤسسة مباشرة بإنتاج المؤسسة و مبيعات هذه المؤسسة حيث أنها ترتبط بالأعباء المتحملة من طرف المؤسسة، و على هذه الأخيرة التخفيض أو التقليل من الأعباء لأنها تؤثر على النتيجة النهائية في آخر السنة.

تحدد النتيجة بطريقتين:

-الفرق بين الأصول و الخصوم.

-الفرق بين مجموع الإيرادات و مجموع التكاليف.

حيث تتمثل الطريقة الثانية في جدول حسابات النتائج الذي يمكننا من الوصول إلى مختلف النتائج الجزئية حيث أنه لكل نتيجة معنى و دور في المؤسسة.

الفصل الثاني
النتيجة الجبائية و العناصر المكونة لها

تمهيد:

إن أهم ما حملته الإصلاحات الجبائية هو تكريس نظرة عدم التفرقة بين المؤسسات الإقتصادية الوطنية و الخاصة و ذلك بتأسيسهما للضريبة على أرباح الشركات، تفرض على إجمالي الأرباح و العائدات المحققة من طرف الشخص الإعتباري أو الشركة.

ويتم حساب الضريبة على أرباح الشركات بعد الوصول إلى النتيجة التي تختلف في مفهومها من الناحية الجبائية عن الناحية المحاسبية.

كما أن المؤسسة تأخذ على عاتقها أثناء قيامها بنشاطها العادي الإستغلالي، عدة أنواع من الأعباء من أجل تحديد النتيجة و من أهمها مصاريف التسيير التي تكون بارزة و أكيدة، و أيضا ثابتة، أي أنها تأخذ صفة الإحتمال، و تكون هذه الأعباء قابلة للخصم عند تحديد الوعاء الضريبي، و لكن بشرط أن تكون غير مخالفة للقواعد العامة أو الشروط التي وضعها المشرع الجبائي للحد من التهرب و إخفاء النتيجة الحقيقية.

و سنتطرق في هذا المبحث إلى النقاط التالية:

المبحث الأول : مدخل الى الجباية.

المبحث الثاني : تحديد النتيجة الجبائية.

المبحث الثالث : شروط خصم الأعباء .

المبحث الرابع : المعالجة الجبائية لحسابات الأعباء.

المبحث الاول:مدخل الى االجباية

تعد الضرائب من أهم العناصر التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها، ونظرا لأهمية موضوع الضرائب فقد أدلته الدراسات المالية عناية فائقة بالنسبة لجميع الحالات. لهذا نتناول في هذا المبحث إستعراض أهم الخصائص والمبادئ والأسس القانونية التي تحيط بالضريبة، ثم نتطرق إلى أنواعها والأهداف التي فرضت من أجلها.

المطلب الأول : تعريف الضريبة، خصائصها، ومبادئها

الفرع الأول : تعريف الضريبة

لقد إختلفت التعاريف المتعلقة بالضريبة بإختلاف نظرة الفقهاء والكتاب المالية لها فبعضها متقارب والآخر متباعد ويمكن أن نعرف الضريبة على أنها:

"إقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين دون مقابل خاص لدفعها وذلك بغرض تحقيق نفع عام".[1]

وتعرف كذلك بأنها" مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية، والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي وبدون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المختصة من طرف السلطة عمومية".[2]

أما عن أحدث تعريف للضريبة مضمونه هو التالي :" فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".[3]

الفرع الثاني : خصائص الضريبة

1-أداء نقدي:

تماشيا مع جميع المعاملات اليومية للأفراد والدول التي أصبحت تقوم على إستخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة فأتت الضريبة أيضا نقديا، حيث تفضل الأموال الأكثر سيولة والتي

[1] رفعت محجوب ، المالية العامة ، دار النهضة ، بيروت 1979 ، ص 16.

[2] بلحوت رقية ، مقدم يمينة ، الاصلاح الجبائي و أثره على ترقية الاستثمار الأجنبي بالجزائر ، مذكرة نهاية الدراسة ، 2004 ، ص 14.

[3] فوزي علي ناشد ، الوجيز في المالية العامة ، الدار الجامعية للنشر ، بيروت 2000 ، ص 11.

يسهل تحويلها بسرعة إلى نقود على عكس الأموال العينية التي تكون معرضة للتلف وعرضة للخسائر وبعض المصاريف المكلفة وغيرها من العيوب التي تؤدي إلى نقصان قيمتها.

2-الطابع الإجباري للضريبة:

أي أن الضريبة قسرية إلزامية ، تفرض أو تجبى من الأفراد على سبيل الجبر والإلزام، إنطلاقا من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها، ويقصد بالإلزامية إعطاء الضريبة صفة مميزة عن الإيرادات الأخرى، إذ أن الدولة هي الوحيدة التي تسن القوانين الخاصة بالضرائب من الوعاء إلى التحصيل بالإضافة إلى حقها في معاقبة المتهربين منها وتحصيلها منهم بالقوة[1].

3-الطابع النهائي للضريبة:

بمعنى أنها يدفعونها المكلفون بصفة نهائية، لا يمكن إسترجاعها مرة ثانية أو المطالبة بها لأي من الأسباب، كأن لم تصدر بقانون أو كانت أكثر من قيمتها أو شعر المكلفون بعدم عدالتها وحتى لو لم تحقق المصلحة العامة منها، و لكن يجوز إلغاؤها عند زوال شروطها[2].

4-الضريبة بدون مقابل:

فالمكلف بدفع الضريبة دون مقابل، أو أي منفعة أو خدمة تقدمها له الدولة وهذا لا يعني أنه لا يستفيد من الخدمات التي تقدمها المرافق العامة المختلفة بإعتباره فردا من أفراد المجتمع وليس بإعتباره ممولا لها بمعنى أنه قد يكون نفع غير مباشر يتمتع به الممول دون أن يدري وإن كان هذا النفع جماعيا.

5-حصيلة الضريبة تمكن الدولة من تحقيق النفع العام:

إن الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة بل أنها تحصل على حصيلة الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة من أجل القيام بإستخدامها في مصادر الإنفاق العام الذي يترتب على القيام به تحقيق منافع عامة للمجتمع، ولقد ازداد استخدام الضريبة في الآونة الراهنة حيث ازدادت درجات التدخل الإقتصادي والإجتماعي للدولة في تحقيق الأغراض الإقتصادية و الإجتماعية مختلفة لا شك في نفعها العام.[3]

[1] غازي عناية ، المالية و التشريع الضريبي ، دار البيارق ، عمان، 1998 ، ص 73.

[2] غازي عناية ، نفس المرجع ، ص 1

[3] مقدم يمينة ، بلحوت رقية ، مرجع سبق ذكره ، ص 17.

الفرع الثالث : المبادئ العامة للضريبة

1-العدالة:

فهذه واحدة من المبادئ التي يبني عليها نظام الضرائب الأمثل والمقصود هو أن يشارك الموطنون دولتهم في تحمل الأعباء المالية ، وفي كل نفقة عامة، ويتم توزيع هذا العبء حسب قدرة كل ممول أي بالنسبة للدخل الذي يتمتعون به بفضل حماية الدولة مع إعفاء أصحاب ذوي الدخل الضعيف.

2-اليقين:

فهي كما حددها آدم سميث أن تكون الضريبة التي فرضت على الممول مؤكدة ومحددة دون غموض أو تحكم.

والمقصود بهذا المبدأ هو الحفاظ على حقوق المكلف ليطمئن لها ولا بد أيضا من استقرار النظام الضريبي حتى لا يثقل عبؤها عليه ويفقد ثقته بالدولة.

3- الملائمة:

تتصرف إلى ضرورة أن تكون ملائمة الممول أثناء تحصيلها، أي الوقت المناسب مثلا إذا كان فلاحا وقت جني الثمار لأن المكلف وقتها تتوفر لديه الأموال وبالتالي يستطيع تسديد الديون الجبائية دون عناء ما دام في حالة يسر مالي.

4-الاقتصاد في النفقة:

ومؤداها أن كل ضريبة تنظم بحيث لا يقل مردودها عما يصرف أثناء تحصيلها كأن يكون مثلا عدد الموظفين أكثر من العدد اللازم ومبالغ فيه بحجة تعقيد الإجراءات التي تتطلب لهذا العدد الضخم من الموظفين ولكن لابد من إستعمال الحكمة والعقل الواعي الراشد العالم، لهذا جاء هذا الأساس العلمي لتفادي الإفراط والإسراف والتبذير وتجنب العبء الذي يقع على كاهل الممول أو على عاتق الخزينة.

المطلب الثاني : أنواع الضريبة وأهدافها

إن للضريبة عدة أهداف تسعى لتحقيقها من خلال فرضها من قبل الدولة بمختلف أشكالها:

الفرع الأول : أنواع الضريبة

موضوع الضريبة قد يكون شخص أو عمل أو مال ومنه تميز بين عدة أنواع من الضرائب[1]:

1-الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال:

أ- الضريبة على الأشخاص : هي الضريبة التي تفرض على رؤوس أي على الشخص ذاته بحكم وجوده في الخريطة الجغرافية، أي في الإقليم الترابي للدولة ويعاب عليها أنها تفتقد عنصر العدالة لأن طبقات المجتمع غير متكافئة.

ب- الضريبة على الأموال: تفرض على الأموال والملكية التي هي بحوزة الممول فإذا كانت على ملكيتها(وجود ثروة) فهي ضرائب مباشرة. وإذا كانت على تداولها أو تصرف فيها فهي ضرائب غير مباشرة.

2-الضريبة الوحيدة و الضريبة المتعددة:

أ – الضريبة الوحيدة : يهدف هذا النظام إلى فرض ضريبة واحدة يدفعها الممول, ويسمح أن تفرض ضرائب ثانوية إلى جانب الضريبة الرئيسية وفرض نوع واحد من الضريبة قد يؤدي إلى صعوبة كبيرة في إختيار المادة الخاضعة لها فضلا عن إنتهاكها لمبدأ العدالة.

ب- الضرائب المتعددة : ومفادها أن يختار مواد ضريبية كثيرة وأن تخصص لكل ضريبة مادة معينة ومناسبة.

3-الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

أ- الضرائب المباشرة: تفرض عادة على موارد تتميز بالثبات والإستقرار كرأس المال أو المدخول أي أن الإقتطاع المباشر للضريبة من دخل أو رأس المال.[2]

ب- الضرائب الغير المباشرة : فتفترض عند القيام بتصرفات غير متوقعة مثل نقل الملكية أو إنفاق الدخل والاقتطاع غير المباشر يتبع الثروة في تنقلها ومراحل تكوينها(إنتاج...إلخ).[3]

[1] رشيد سالمي ، الموارد الجبائية المستحقة للبلديات ، مذكرة ماجيستار، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير ، الجزائر 1998، ص 23-24-25-26

[2] بيساعد علي ، المالية العمومية ، مطبوعات موجهة للسنة الرابعة ، المدرسة الوطنية للمالية ، 1992 ص 108.

[3] غازي عناية ، الزكاة و الضريبة ، دار الكتب ، عمان ، 1991 ، ص 87.

4-الضريبة الشخصية والضريبة العينية:

أ – الضريبة الشخصية: وهي الضريبة التي تأخذ في الحسبان وضعية المكلف بها أي ظروف شخصية له(مهنية، مالية والعائلية ...إلخ).

ب- الضريبة العينية : وهي التي تفرض الثروة والمال دون الأخذ بعين الإعتبار شخصية المكلف بها ومدى قدرته على تحمل الضريبة كالرسوم الجمركية.

الفرع الثاني : أهداف الضريبة

1- الهدف المالي:

تتمثل الأهداف المالية للضريبة في كون هذه الأخيرة تمثل موردا أساسيا تعتمد عليه الدولة في تمويل ميزانيتها قصد تغطية نفقاتها العامة، ويتجلى هذا الهدف للضريبة خاصة في الدول النامية التي مازالت تعتمد في مداخليها بصورة واضحة على ما تجنيه من حصيلة الضرائب.

2-الهدف الإقتصادي:

بعدما كانت الضريبة وسيلة لتغطية أعباء الدولة ونفقاتها العامة, أصبحت وسيلة هامة وأداة إقتصادية تستخدمها الدولة للتمويل مشروعاتها الإقتصادية الإنتاجية وإستثماراتها التنموية أي أصبح هدفها إقتصاديا.[1]

3-الهدف الإجتماعي:

تتمثل الأهداف الإجتماعية التي ترمي إليها الضريبة في تحقيق العدالة الإجتماعية بإعادة توزيع الدخل القومي ومفادها تحسين المستوى المعيشي لطبقات المجتمع.

حيث نفرض ضريبة مرتفعة على ذوي الدخول المرتفعة والأثرياء وتخصص موارد هذه الضريبة لزيادة دخول الطبقات الفقيرة.

4-الأهداف السياسية:

تعتبر الضريبة كأداة في يد السلطة الحاكمة لممارسة نفوذها على باقي المجتمع فهي تعد وسيلة هامة قصد حماية مصلحة السلطة الحاكمة على حساب باقي فئات المجتمع.

وتستعمل الضريبة أيضا لتأثير على العلاقات الدولية إما بالسلب أو الإيجاب كالرسوم الجمركية.

[1] حسين مصطفى حسين ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة 2 ،1987 ،ص 4

المبحث الثاني : تحديد النتيجة الجبائية

في هذا الإطار سنتطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم المتعلقة بالنتيجة الجبائية أو الربح الخاضع للضريبة و كيفية تحديدها انطلاقا من النتيجة المحاسبية و كذلك الإسترادات ،التخفيضات .

المطلب الأول : مفهوم النتيجة الجبائية

وفقا لما جاءت به المادة 141 فقرة 1 و2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنه يوجد مفهومين للنتيجة الجبائية:

المفهوم الأول: متعلق بجدول حسابات النتائج (حسابات التسيير أو الإستغلال.)

المفهوم الثاني: متعلق بالميزانية.

أولا: تعريف النتيجة الجبائية من حيث الميزانيــة .

تنص الفقرة الثانية من المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي ":يشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول لدى اختتام الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة ، وتحسم الضريبة من الزيادات المالية و تضاف عند الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة ، ويقصد بالأصول الصافية في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير ، و الإستهلاكات المالية و الأرصدة المثبتة[1]."

فأحكام هذه الفقرة تتعلق بالنتيجة الجبائية عبر حسابات الميزانية ويمكن اعتبارها نتيجة محاسبية مقومة وهي عبارة عن ذلك الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات التي ينص عليها القانون الجبائي ، ويتضح من خلال العلاقة التالية:

[1] المادة 140 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2008.

الربح الجبائي = الربح المحاسبي+ الإسترادات – التخفيضات

ثانيا : تعريف النتيجة الجبائية من حيث جدول حسابات النتائج .

حسب أحكام المادة 140 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ":الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت التي تنجزها كل

مؤسسة أو وحدة أو مستثمر ، بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال و نهايته".[1]

وعلى أساس هذه التدابير يحدد ربح المؤسسة الخاضع للضريبة من منطلق العمليات التي تقوم بها وحداتها التي تمثل الهدف المتخذ من المؤسسة ، هذه العمليات تكون معروضة في حسابات الإستغلال في جدول حسابات النتائج.

المطلب الثاني :الإستردادات، التخفيضات

الفرع الأول: الإستردادات

الاستردادات: وهي عبارة عن تكاليف أدرجت في النتيجة المحاسبية ففي هذا الصدد فان المؤسسة لا تستطيع خصم بعض الاعباء لانها لا تعتبر مصاريف استغلالية او لانها تتجاوز الحد الاقصى المحدد من قبل ادارة الضرائب. هذه التكاليف لابد من إعادة إدماجها في النتيجة الخاضعة للضريبة.

إن الأعباء القابلة للخصم لابد أن تتوفر فيها شر وط معينة وعند عدم توفرها يصبح العبء غير قابل للخصم، وبالتالي يعاد إدماجه في النتيجة. ومن بين الأعباء القابلة للخصم نجد:

1. **المصاريف العامة:** التي تتكون من

–مصاريف المستخدمين: لا تقبل الخصم إلا في حدود تطابقها مع عمل منجز فعلا حيث أن المبلغ اللازم غير مبالغ علاوة على ذلك يجب على هذه الرواتب أن تكون خاضعة للضمان الاجتماعي المقررة في القوانين والتنظيمات المعمول بها كما تخصم أيضا المكافآت والألعاب .

[1] المادة 140 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2008.

-أجور الوسطاء والأتعاب:تتمثل في مصاريف المساعدات الفنية والمكافآت المدفوعة من قبل المؤسسة لأشخاص لا ينتمون إلى مستخدمي المؤسسة لقاء ما قدموه من خدمات لها.

-المصاريف المالية: تثبت الأعباء المالية محاسبيا في الفترة التي استخدمت فيها ويجب أن تستعمل لصالح المؤسسة و تتمثل في فوائد القروض و اعباء الصرف و غيرها من المصاريف المالية.

-المصاريف الجبائية: مثل ضريبة النشاط المهني، حقوق التسجيل، الطوابع والحقوق الجمركية و كما يمكن أن تكون محل خصم الغرامات والعقوبات المالية مهما كان نوعها.

-المصاريف الأخرى: التي يمكن ذكر البعض منها

هدايا ذات طابع إشهاري،منح هبات وتبرعات،مصاريف الترفيه المقابلات والمطاعم ،الرعايات والتأطيرات للنشاطات الرياضية والثقافية ،هبات لصالح الهيئات المعتمدة في البحث العملي والجمعيات ذات الهدف الخيري.

2. الاهتلاكات:

- التعريف المحاسبي: الاهتلاك هو معاينة الخسارة للقيمة اللاحقة للتثبيتات التي تتناقص عادة بالاستعمال أو الوقت [1].
- التعريف الجبائي: من الناحية الجبائية تعد الاهتلاكات اقتطاعات تطبق على النتيجة الخاضعة للضريبة التي تحققها الشركة، وذلك للأخذ بعين الاعتبار للخسارة أو النقص الذي يلحق بالاصول الثابتة وخاصة وأن الشركة عندما تقتني تثبيت فهي تقوم بنفقة التي يكون مقابلها إثراء في أصولها، ولا يمكن خصم هذه النفقة دفعة واحدة بل تخصم حسب تدني قيمة التثبيت في كل سنة مالية.

3. المؤونات:

قصد تدعيم المركز المالي للمؤسسة ، تقوم هذه الأخيرة بأخذ جزء من الأرباح الصافية لمواجهة الخسائر المستقبلية غير المؤكدة ، و هذا الجزء من الأرباح نسميه المؤونات.

كما أن المشرع أعطى للممول الذي يمارس نشاطا تجاريا أو مهنيا الحق في ترحيل الخسائر التي تلحقه في أحد الناشطين السابقين ، من الأرباح التي يحققها في ذات النشاط في السنة أو السنوات التالية ، وهذا لتجنب الأعباء على كاهل المؤسسة ، نتيجة خسائر خاصة بالسنوات الماضية.

[1] Sansri Brahim, Impôt sur les bénéfices des sociétés, édition CHIHAB, Alger, 1996,p38.

1) التعريف الجبائي للمؤونات :

هي تلك التخفيضات من الأرباح الخاضعة للضريبة لتغطية الخسائر المحتملة ، شريطة أن تكون هذه التخفيضات محددة بدقة و أن تكون مسجلة محاسبيا في الدورة و تظهر في الجداول الملحقة في المؤونات طبقا للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة. [1]

الفرع الثاني: التخفيضات

1- خسائر السنوات السابقة:

نصت المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة على أنه " :في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإن هذا العجز يعتبر عبئ يدرج في السنة المالية الموالية و يخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة وإذا كان هذا الربح غير كافي لتخفيض كل العجز فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الخامسة لسنة تسجيل العجز[2]."

2-الإعانات:

تعريف الإعانات:

يمكن أن تعرف الإعانة كمساعدة مالية غير مسترجعة تمنح للؤسسة سواء من طرف السلطة الوصية الوزارة، الوالية.....أو هيئة أخرى و هذا النوع من التمويل لا يقبل بين المؤسسات العمومية.

أنواعها:

-إعانات الاستغلال : وهي تلك الاعانات الممنوحة للشركة لغرض النشاط الاستغلالي والخاصة بالأصول المتداولة، كالإعانات المخصصة لمواجهة أعباء الاستغلال تدرج هذه الاعانات ضمن الوعاء الضريبي في السنة المالية التي تم فيها حصول الشركة عليها.

-إعانات التوازن: هي تلك التي تمنح بهدف الحفاظ على توازن الوضعية المالية لخزينة الشركة، وهذا تماشيا مع النتائج التي تحققها هذه الأخيرة و تدرج هذه الاعانات ضمن الوعاء الضريبي للسنة المالية التي حصلت فيه الشركة على مبلغ الاعانة.

[1] بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF. و المعايير الدولية (الجزء الثاني)، منشورات كليك 2013، ص 287.
[2] المادة (147) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2008.

-إعانات التجهيز: خص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة إعانات التجهيز بأحكام خاصة حول كيفية إدراجها في الوعاء الضريبي، وهذا من أجل تشجيع الاستثمار ، وهو ما أجملته المادة 144 ،إذ لا تدرج هذه الإعانات ضمن النتائج المحققة في السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها

للشركة، كما لا تدرج دفعة واحدة لأن ذلك سيؤدي إلى استرجاع الدولة جزء من المبلغ المدفوع كإعانة على شكل ضريبة دفعة واحدة،وانما تدرج هذه الإعانات بأجزاء متساوية بالأرباح الخاضعة للضريبة المحققة في كل سنة من السنوات المالية الخمس الموالية لسنة دفع الإعانة، دون التمييز بين حالة ما إذا كانت تلك الإعانات موجهة لحيازة تجهيزات قابلة للاهتلاك و حالة توجيهها لحيازة تجهيزات غير قابلة للاهتلاك [1].

3-فائض القيمة

ينتج فائض القيمة عن تنازل الشركة عن أحد أصولها الثابتة.

يخضع فائض القيمة الناتج عن التنازلات عن الإستثمارات للنظام الجبائي وفقا لتعليمات قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وعلى وجه الخصوص المادتين (172) و (173) إذ يمكن التمييز بين حالتين:

- عدم الرغبة في إعادة استثمار الفائض
- الرغبة في إعادة إستثمار الفائض

➢ **عدم الرغبة في إعادة استثمار الفائض:**

في هذه الحالة تحتسب الفوائض المحققة ضمن النتائج الخاضعة للضريبة كالتالي:

70% من الفائض حينما يكون ناجما عن التنازلات التي تخص استثمارات تم اكتسابها أو انجازها منذ ثلاث سنوات على الأكثر ويتعلق الأمر هنا بفوائض القيمة القصيرة المدى.

35% من الفائض حينما يأتي من التنازلات التي تخص استثمارات تم اكتسابها أو انجازها منذ أكثر من ثلاث سنوات ويتعلق الأمر هنا بفائض القيمة الطويل المدى.

[1] عمارة كريمة، الربح في جباية الشركات التجارية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2008/2007 ،ص115.

النظام الجبائي المطبق على فوائض القيمة غير المعاد استثمارها:

نوع فائض القيمة	مدة الاحتفاظ بالاستثمار المتنازل عنه	الحصة المدمجة في ربح المؤسسة الخاضعة للضريبة عى أرباح الشركات(IBS)	الحصة المعفية من الضريبة على أرباح الشركات(IBS)
فائض القيمة قصير المدى	أقل أو يساوي ثلاث 3 سنوات	%70	%30
فائض القيمة طويل المدى	أكثر من ثلاث 3 سنوات	%35	%65

المصدر: أ.يوسف مامش و أ. ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية، 2008،ص187.

- **الرغبة في إعادة إستثمار الفائض:**

في هذه الحالة يمكن للمؤسسة إستثمار الفائض كليا أو جزئيا.

- ✓ **الإستثمار الكلي للفائض المحقق:**

تعتبر الفوائض المحققة والتي ترغب المؤسسة في إعادة استثمارها معفاة تماما من الوعاء الضريبي شرط احترام الإجراءات التالية:

_ على المؤسسة الإلتزام كتابيا أمام إدارة الضرائب عن نيتها في إستثمار الفائض المحقق.

_ يكون تجسيد هذا الإلتزام في مدة أقصاها ثلاث سنوات إبتداء من الدورة المحاسبية التي تلي تلك التي تحقق فيها الفائض.

_ يجب على الأقل إعادة إستثمار قيمة الإستثمار المتنازل عنه بالإضافة إلى الفائض المحقق.

_ تحويل الفوائض المحققة والمستثمرة إلى حساب الإهتلاكات الخاصة بالإستثمارات الجديدة التي عوضت تلك المتنازل عنها يسمح للمؤسسة عند الإمتثال لهذه الشروط إستبعاد الفوائض المحققة عند حساب الوعاء الضريبي.

✓ **الإستثمار الجزئي للفائض:**

في حالة إعادة إستثمار المبلغ الناتج عن الفائض جزئيا في الأجل المحدد قانونيا ، فالجزء الثاني من الفائض يرصد في حساب النواتج الإستثنائية أو في النتيجة الإجمالية إذا شرعت المؤسسة في استخراج نتيجة الدورة المحاسبية ، مع العلم أن المؤسسة سبق لها وأن استبعدت الفائض في الأجل المحدد(3 سنوات) والآن عليها تصحيح نتيجتها لتخفيض ما تحصلت عليه في شكل إعفاءات جبائية.

4-الغاء المؤونات:

عندما تقوم المؤسسة بتقدير مبالغ المؤونات الواجب تسجيلها في دفاتر المؤسسة تستعمل ح/153 مقابل حساب الأعباء ح/ 6863حيث تسجيلها يكون في السنة N وحدوثها يكون في السنة او السنوات الموالية لها و بالتالي يجب تحيينها .

عندما تقومة المؤسسة بالغاء او تخفيض هذه المؤونات تسجل من ح/15 مقابل ح/ 7863 حيث انه جبائيا تعتبر كتخفيضات.

المبحث الثالث: شروط خصم الأعباء

المطلب الأول :شروط خصم الأعباء العامة

لم يعط المشرع صراحة مفهوم محدد و صريح للأعباء العامة ولكنه ذكر في المادة (141) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " :يحدد الربح الضريبي الصافي بعد خصم كل من الأعباء العامة من طبيعة كانت ."فبذلك نص القانون على إمكانية خصم جميع الأعباء العامة من النتيجة الخاضعة

للضريبة (الربح الضريبي) لكنه لم يتناول مفهوم الأعباء العامة من الإستغلال. أي يمكن اعتبار الأعباء العامة كمصاريف ضرورية لسير عملية الإستغلال في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة ، تكاليف مالية ، ضرائب و رسوم.)

حيث يشترط لخصم الأعباء العامة من الإيرادات الإجمالية عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة توفر الشروط التالية:

- **يجب أن يستخدم العبئ لمصلحة المؤسسة ويدرج في حسابها:**

إن الهدف من إنشاء أي مؤسسة هو تحقيق الربح بعد تخفيض التكاليف من الإيرادات ، و بالتالي لا تستطيع المؤسسة خصم الأعباء إلا إذا كانت هذه الأعباء في صالحها وضمن نشاطها الإستغلالي ،

فالعمليات الخارجة عن عمليات الإستغلال وغير المرتبطة مباشرة بالإستغلال كالمصاريف الشخصية للمسير لا تدخل ضمن زمرة التخفيضات بل تضاف إلى النتيجة المحاسبية لكي تخضع إلى الضريبة على الأرباح ، كما لا تخصم النفقات الخاصة بالغرامات أيا كانت طبيعتها و التي تقع على كاهل مخالفي الأحكام القانونية.

2.يجب أن تكون الأعباء المتعلقة بالسنة المالية موضوع الفحص وسبب في نقص الأصول الصافية:

وقد قسمنا هذا الشرط إلى قسمين:

- **أن تكون متعلقة بالسنة المالية:**

وما ذلك إلا تطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات الضريبية و المالية ، و بعبارة أخرى فالربح الخاضع للضريبة هو الربح المكتسب أي الربح المحدد طبقا لقاعدة الإستحقاق ، و بالتالي يخصم من الإيرادات

المحققة خلال سنة ما كل المصروفات و الأعباء المتعلقة بهذه السنة سواء سددتها المنشأة أو لم تسددها بعد.

إن أي دين لا يمكن تحمله إلا في السنة التي تم فيها استحقاق هذا الدين ، فالأعباء يجب أن تخص

السنة المالية التي نشأت فيها بغض النظر عن تاريخ دفعها ، وعلى هذا النحو فإن الأعباء المستحقة على عاتق المؤسسة والتي لم يتم دفعها عند نهاية الدورة المالية و أثبتت بشكل قانوني تعتبر قابلة للخصم عند تحديد وعاء الضريبة ، لذلك فإنه لا يشترط في العبئ أن يكون قد دفع فعلا.

- **أن تكون سببا في نقص أصولها:**

هذا الشرط يقتضي أن تحدث الأعباء نقصا واضحا في الأصول الصافية للمؤسسة.

- **أن يكون العبئ حقيقيا و مؤكدا:**

التسجيل المحاسبي للأعباء و تبريرها بكل الوثائق و المستندات التي تؤكد صحة هذه النفقات وذلك استنادا إلى المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 02.

المطلب الثاني :الشروط العامة لخصم الإهتلاكات و المؤونات و خسائر سنوات السابقة

أولا :الشروط العامة لخصم الإهتلاكات.[1]

الشروط الواجب توفرها لقابلية خصم الإهتلاكات تتمثل فيما يلي:

_ أن تتعلق بعناصر الأصول الثابتة التي تمتلكها المؤسسة والتي تظهر في الميزانية.

_ أن تتعلق بالتدهور الفعلي للعناصر المهتلكة.

_ أن تتحدد بسعر التكلفة(أي تكلفة الإقتناء أو الإنشاء)وهذه التكلفة يجب أن تتوقف عن التطبيق عندما تتساوى مع الإهتلاكات.

_ أن يكون تطبيق الإهتلاكات مطابقا للأعراف التجارية.

وفيما يتعلق بالسيارات السياحية فإن أساس حساب الأقساط السنوية للإهتلاك المالي القابل للتخفيض (قاعدة إهتلاك)محدد بقيمة 1.000.000 دج حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة فقرة 03.

وهو ما يتوضح أكثر في المثال التطبيقي الآتي:

قيمة شراء السيارة 2.000.000 دج	معدل الاهتلاك = 20%
الاهتلاك المحاسبي	2.000.000 x 20% = 400.000 دج
الاهتلاك الجبائي	1.000.000 x20% = 200.000 دج
المبلغ المعاد إدماجه في النتيجة المحاسبية	400.000 – 200.000 = 200.000 دج

[1] قاسي رؤوف ، الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلي النتيجة الجبائية(دراسة حالة سوناطراك لقسم الإنتاج)، ص 49 (بتصرف) .

ثانيا : شروط خصم المؤونات وخسائر السنوات السابقة

➢ **شروط خصم المؤونات:**[1]

على غرار الإهتلاكات فإن للمؤونات شروطا جاء بها المشرع لكي تخصم من الوعاء الضريبي وهذا طبقا للمادة (141) فقرة 05 من قانون الضرائب المباشرة ، ومن بين الشروط ما هو شكلي وما هو موضوعي وذلك بهدف الوقوف ضد محاولات الغش و التهرب الضريبي.

- **الشروط الشكلية:** طبقا للمادة 141 فقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة فإن الشروط الشكلية هي:

–يجب على الشركات و المؤسسات الخاضعة للضريبة أن ترفق مع التصريح السنوي المنصوص عليه كشف يبين المؤونات المشكلة مع البيان الصحيح لها.

- **الشروط الموضوعية:**

تتمثل الشروط الموضوعية لخصم المؤونات فيما يلي:

_ الخسائر و الأعباء يجب أن تكون محددة بصفة دقيقة ، ويجب أن تكون الأعباء أو الخسائر قابلة للتقويم و التعديل وبالتقريب الكافي ، إن تقويم المؤونات الواجب تشكيلها يجب أن يكون تقريبا و ليس عشوائيا ، وهذا بالنظر للسنوات المالية السابقة.

_ الخسائر أو التكاليف التي تشكل من أجلها المؤسسات المؤونة يجب أن تكون حتمية ال وقوع أي نسبة وقوعها كبيرة من جهة تاريخ حدوثها ومن جهة مبلغها.

_ المؤونة يجب أن تخصص الأعباء أو خسائر قابلة للخصم من وجهة نظر الجباية ، فهذا الشرط يتعارض مع خصم المؤونات المشكلة لتغطية الأعباء غير قابلة للخصم مثل المؤونات من أجل الضريبة على أرباح الشركات.

_ الأعباء والخسائر يجب أن تكون ناتجة عن نشاط السنة المالية أو الأحداث الجارية ، وبذلك يخرج من مجال الخصم كل المؤونات المكونة لمواجهة أعباء السنوات المالية السابقة أو اللاحقة.

[1] المادة 141 فقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- **شروط خصم خسائر السنوات السابقة:**

عادة ما تحقق المؤسسات حديثة العهد خسائر في السنوات الأولى من نشاطها و ذلك لإمكانيتها المحدودة وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الاقتصادي ، ولهذا خول لها المشرع إمكانية خصم خسائر

السنوات السابقة ، بحيث تخصم هذه الخسائر من الربح المحقق ، و إذا لم يكفي لتغطية هذا العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة إذا تحققت الشروط التالية:

- **إثبات العجز محاسبيا:**

نلاحظ أن الخسارة التي يجوز خصمها من أرباح السنوات التالية هي الخسارة الضريبية أي الخسارة التي تعتمدها مصلحة الضرائب ، وبعبارة أخرى الخسارة الدفترية بعد تعديلها بما ينص عليها قانون الضرائب و

تعليمات المصلحة مثل :الزيادة في مكافآت الموظفين عن مرتب الثلاثة شهور ، و الخسارة الناتجة من إعادة تقدير الأصول الثابتة.

إذن حتى يتضح العجز و يعتبر قابلا للخصم ، يتحتم على المؤسسة مسك محاسبة كاملة وواضحة وبذلك يتضح للإدارة الجبائية من خلال هذه الوثائق المحاسبية القيمة الحقيقية للعجز المسجل للسنة المالية، وفي

الحالة التي يتم فيها رفض هاته الوثائق لعدم قانونيتها أو صحتها فإنه لا يمكن إنقاص العجز المسجل ولا

يمكن إدراجه أيضا ضمن الأعباء القابلة للخصم.

- **بقاء العجز على عاتق المؤسسة:**

إن الخسائر التي تحول إلى الحسابات الشخصية للشركاء لا تعتبر قابلة للخصم ، و بذلك فالخسارة التي يمكن ترحيلها هي التي تكون على عاتق المؤسسة فقط.

- **هوية المؤسسة:**

يتضح من خلال هذا الشرط أنه من المفروض على المؤسسة تحمل الخسارة بنفسها وترحيلها ، وفي هذا الصدد يفرق بين حقيقة المؤسسة و شخصية المستغل ، فعلى سبيل المثال إذا كان التنازل عن المؤسسة خاسرة فإن المستغل الجديد لا يمكن أن يتحمل هذه الخسارة على أرباحه الخاضعة ، ونفس الشيء في حالة اندماج مؤسستين بحيث لا يمكن امتصاص خسارة مؤسسة من طرف ربح الأخرى ، وكذا الشأن عند وفاة المستغل فإن الورثة لا يمكنهم نقل العجز و إنقاصه على حساب أرباحهم.

المبحث الرابع :المعالجة الجبائية لحسابات الأعباء .

المطلب الأول :المعالجة الجبائية للأعباء العامة.

- **عقود خدمات و أشغال طويلة الأجل[1] :**

حسب المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة فقرة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 يجبر المؤسسات على تطبيق طريقة تقديم الأشغال ويلزم المؤسسات تبني وسيلة التسيير و نظام حساب مستمر ودائم لتحديد وبصفة جيدة درجة تقدم الأشغال ، وهنا تحدد النسبة المؤوية لتقدم الأشغال وتطبق هذه النسبة على حساب النواتج بعد حساب التكلفة ، أي مجموع النفقات التي تتحملها المؤسسة لا تتجاوز الأشغال أو الخدمة.

- **أعباء السلع و المواد الاستهلاكية: [2]**

تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم ويجب أن تقيد المشتريات(البضائع و المواد) في المحاسبة بتكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة زائد المصاريف الملحقة ، مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها. أما فيما يخص تقييم المخزونات فيمكن للمؤسسة استعمال إحدى الطرق المتبعة في هذا المجال لإعداد الجرد الدائم أو الدوري لها.

- **أعباء الخدمات:**

إن قيمة الخدمات المقدمة للمؤسسة هي عبارة عن تكاليف حقيقية و مصاريف فعلية مختلفة من حيث الإستغلال العادي للسنة المالية الجارية.

وتتمثل أعباء الخدمات فيما يلي:

- ✓ **مصاريف النقل:**

وهي تلك المصاريف التي تتعلق بنقل البضائع للزبائن و كذلك التنقل و المهمات في حالة ما تكون ناتجة عن إلتزامات مهنية ، و تعتبر هذه النفقات قابلة للخصم إذا كانت مرفقة بأدلة كافية لقبول عملية الخصم.

[1] المادة (140) فقرة ، 4 من قانون المالية التكميلي ، لسنة 2009.

[2] دلماجي أسماء ، مذكرة الماجستير بعنوان جباية المؤسسة في ضل SCF ، دراسة حالة الجزائر الفضائية ، ص 33(بتصرف) .

✓ **الإيجار و المصاريف المتعلقة به:**

يعتبر بند الإيجار من أول أنواع المصروفات التي نص المشرع صرامة على وجوب خصمها عند تحديد وعاء ضريبة من إيرادات النشاطات التجارية و الصناعية.

لقد أباح المشرع خصم قيمة الإيجار المدفوع فعلا للمكان الذي تستغله المؤسسة إذا كان العقار ملكا للغير ، بشرط أن يكون العقار موجها كليا أو جزئيا للإستخدام الشخصي حيث لا يدخل ذلك ضمن تكاليف المؤسسة الواجبة الخصم حسب المادة 169 من قانون الضرائب مباشرة فقرة 01 .

✓ **مصاريف الصيانة و الإصلاح:**

تكون هذه المصاريف قابلة للخصم إذا كانت مخصصة لصيانة عناصر الأصول و تجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها دون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاص بالتجهيزات، أي تكون سببا في تمديد مدة استعمالها القانونية.

✓ **أعباء الاشتراك في الدورات العلمية:**

بهدف مواكبة التطور التكنولوجي في أدائها الإنتاجي ، تخصص المؤسسات مصاريف اقتناء الكتب ، المجلات و الاشتراكات في الدورات العلمية ، و تعتبر هذه المصاريف من الناحية الجبائية قابلة للخصم إذا كانت مبررة بوثائق لها ولا تتعدى % 1 من رقم الأعمال وفق المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة.

✓ **هدايا مختلفة:**

لقد اعتبر المشرع أن قيمة الهدايا كلهاغير قابلة للخصم ، مع استثناء تلك المتميزة بالطابع الإشهار ما لم تتجاوز 500 دج للوحدة ، وكذا الإعانات و التبرعات ماعدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسة و الجمعيات ذات طابع إنساني ما لم تتجاوز 1000000دج ، هذا حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 1 التي تتضمن " ..... لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي مختلف أنواع الهدايا بإستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ، عندما تتجاوز قيمتها الوحدوية 500 دج لكل مستفيد ، و الإعانات و التبرعات و الهبات بإستثناء تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات و الجمعيات ذات طابع إنساني عندما لا تتجاوز قيمتها 200.000دج.

✓ **أعباء المستخدمين:**

تعد مصا ريف المستخدمين كالعلاوات و التعويضات و المساهمات الاجتماعية و المستحقات الجبائية المتعلقة بذلك و كذا عوائد الشركاء و المسيرين و الأعباء الإجتماعية قابلة للخصم بشرط التصريح بها في أجل 30 يوما حسب المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة.

✓ **الأعباء الجبائية:**

تنص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة على أنه " :يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف ، و تتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص الضرائب الواقعة على عاتق المؤسسة المحصلة خلال السنة المالية بإستثناء الضريبة على أرباح الشركات ".[1]

✓ **الأعباء المالية:**

تتشكل من الفوائد و أعباء الصرف و غيرها من المصاريف المالية و خصمها يكون من أرباح السنة

المالية التي استحقت فيها هذه الفوائد ، حسب المادة 141 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أنه" يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف و تتضمن هذه التكاليف على الخصوص فيما يخص أرباح الفوائد و أرباح الصرف و غيرها من المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات المالية".

✓ **مصاريف التأمين:**

تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شأنها ضمان

عناصر الأصول من الأخطار المحتملة (الحرائق ، فيضانات ،سرقة)..... ، وتكون قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في المؤسسة ، وفي هذه الحالة يكون مبلغ التأمين زيادة في الأجرة ، أما مصاريف التأمين الشخصية لمسيري المؤسسة وكذلك التي لا تتعلق مباشرة بالإستغلال فيجب إعادة إدماجها.

✓ **مصاريف الإشهار:**

يمكن خصم هذه المبالغ من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة أن تتجاوز % 10 من رقم أعمال السنة

[1] بن ربيع حنيفة ،(الجزء الثاني)، مرجع سبق ذكره، ص 285.

المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين في حد أقصاه30.000.000 دج بمقتضى المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 2 .

المطلب الثاني :المعالجة الجبائية للإهتلاكات و المؤونات

أولا :المعالجة الجبائية للإهتلاكات:[1]

من المعروف أن الإثبات المحاسبي للتدني الذي يلحق الاستثمارات نتيجة استعمالها هو مبدأ عام في الإهتلاكات ، إلا أن هناك عدة طرق لحساب التدني ، فقبل 1989 كان يطبق نظام الإهتلاكات الخطي ، وبعد هذه السنة وجد نوعين جديدين يتمثلان في نظام الإهتلاك المتناقص و نظام الإهتلاك المتصاعد. يعتبر الإهتلاك جبائيا عبئ تتحمله المؤسسة نتيجة النقص الذي تتعرض له استثماراتها بفعل الاستخدام أو التقدم التكنولوجي أو مرور الزمن ، يستوجب خصمه من الإيرادات عند تحديد النتيجة.

2.طرق الإهتلاك:

- **طريقة الإهتلاك الخطي:**

بمقتضى أحكام المادة 95 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" يطبق بقوة القانون نظام الإهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات الجديدة المقيدة في المحاسبة إبتداء من السنة1970 " إلا أن هذا المفهوم قد أعيد النظر فيه في:

المادة 174 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة على أن هذه الطريقة تطبق على جميع الأصول الثابتة القابلة للإنخفاض ، بحيث يوزع تدني هذه الأخيرة بالتساوي على عدد سنوات عمرها الإنتاجي ، وذلك حسب قسط سنوي ثابت والذي يساوي (القيمة الأصلية/عدد السنوات.)

وبذلك تبين من هذه الأحكام أن مجال الإهتلاك الخطي منذ 1970 غير منتهي إلا في حالة ما إذا اختار أحد الأنظمة الباقية(تنازلي ، تصاعدي).

أما من جهة كيفية احتساب الإهتلاك الخطي يوزع تدهور قيمة الإستثمار على سنوات عمره الإنتاجي بالتساوي أي قسط الإهتلاك لكل دورة ثابت و يساوي:

الإهتلا ك =القيمة الأصلية/ عدد السنوات

[1] دلماجي أسماء ، مرجع سبق ذكره ،ص64.

وتحسب نسبة الإهتلاك بالعلاقة عدد سنوات العمر الإنتاجي للإستثمار/100

أما قاعدة الإهتلاكات فتكون من ثمن التكلفة مع:

-إدراج الرسم على القيمة المضافة عند توجيه الإستثمار إلى أنشطة خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

و بالنيابة لنقطة البداية للإهتلاك الخطي فيحسب إبتداء من تاريخ استعمال الإستثمار وليس إبتداء من تاريخ شرائه أو صنعه ، بحيث أن قسط الإهتلاك السنوي يضع في الإعتبار التدهور عن طريق الإستعمال. وفي هذا الإطار تقسم السنة المالية إلى 12 شهر وكل شهر إلى 30 يوم ، وأيضا فيما

يخص قاعدة النسب المتأخرة والتي مفادها أنه إبتداء من أول يوم إلى الخامس عشر يقيد الإستثمار في المحاسبة الشهر والعكس صحيح ، فمن 16 إلى 30 في شهر تقيد في المحاسبة الشهر الموالي.

- **طريقة الإهتلاك المتناقص:**

من أجل تمكين المؤسسات من تجديد التجهيزات الإنتاجية التي تواكب التطور التكنولوجي ، أحدث المشروع في إطار الإصلاح الجبائي نظام الإهتلاك المتناقص والذي نشأ بموجب القانون رقم 88/33 والمتضمن قانون المالية 31 /1988/12 المؤرخ في 1989.

ويستعمل هذا النظام عندما تكون المؤسسة ملزمة بنوع من الإستثمارات والتي تستعمل بصفة مكثفة من السنوات الأولى من تاريخ إقتنائها ، وخصوصا عندما تريد المؤسسة استرجاع تكلفة الإستثمار. ولا يشترط عند تطبيق هذا النظام أن تكون الإستثمارات جديدة بل ممكن تطبيقه على الأموال الخاضعة للإهتلاك الخطي على شرط أن تكون مهتلكة تماما.

- ✓ **مجال تطبيق الإهتلاك التنازلي (المتناقص:)**

حسب المادة 174 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة على أن هذه الطريقة تطبق وبصفة إجبارية على[1]:

-التجهيزات التي تساهم بصفة مباشرة في إنتاج باستثناء عقارات ، والمباني و الورشات.

[1] المادة 147 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2008

-المحلات المخصصة لمزاولة نشاطات المؤسسة خلال السنة المالية.

-المباني والمحلات المخصصة لمزاولة نشاطات المؤسسة السياحية.

✓ **شروط تطبيق الإهتلاك المتناقص:**

3 ليس بإمكان المؤسسات المعنية تطبيق الإهتلاك التنازلي إلا على الأموال التي تتعدى مدة استعمالها سنوات إبتداء من يوم شرائها أو صنعها ، ولاستعمال هذه الطريقة يجب توفر الشروط التالية:

-كتابة طلب لمصلحة الضرائب يطلب فيها السماح باعتماد هذه الطريقة وذلك مباشرة عند التصريح بالاقتناء أو إنجاز الإستثمارات وفي حالة القبول لا يحق للمؤسسة التراجع.

-أن لا تقل مدة حياة الإستثمار عن ثلاث سنوات.

-أن تكون التجهيزات والمعدات مستعملة مباشرة في عملية الإنتاج.

- **طريقة الإهتلاك المتصاعد:**[1]

هذا النموذج من الإهتلاكات ، قليل الإستعمال لأنه لا يتناسب مع أية حقيقة اقتصادية كانت ، لكنه يستعمل بالنسبة للاستثمارات المقتناة بواسطة قرض ، حيث هذا الأخير سيسدد أقساط ثابتة. فلا يوجد شروط محددة لاستعمال هذه الطريقة بحيث تطبق على جميع الإستثمارات بعد تقييم طلب للإدارة الجبائية مرفق بالتصريح السنوي للنتائج.

هذا النظام مسموح به في الجزائر بموجب أحكام المادة 11 من قانون المالية 89 الفقرة 2 والذي يقتضي تسجيل أقساط ضعيفة في السنة الأولى وأقساط هامة في السنوات الأخيرة (في نهاية حياة المال

المستهل) ويعتبر الإهتلاك المالي التصاعدي اجتياز للمؤسسة التي تريد أن تخفض الوعاء الضريبي ، أي أنه عندما تكون أقساط السنوات الأولى ضعيفة فإن المؤسسات تعطي مردودية ضعيفة ، و يمكن أن تكون في حالة تدهور. بينما الأقساط السنوية المعتبرة فإنها تخفض الوعاء الضريبي ، وبذلك في هذا الصدد يلاحظ في هذا النظام لا يمثل أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات التي ترغب في رفع مستوى التمويل الذاتي خلال السنوات الأولى مقارنة بالإهتلاك المتناقص.

[1] قاسي رؤوف مرجع سبق ذكره ص 73.

✓ **شروط ومجال تطبيق الإهتلاك المتصاعد:**

لا توجد هناك قائمة محددة للاستثمارات القابلة للخضوع له ، ويمنح نظام الإهتلاك المتصاعد للمؤسسات التي قامت بتقديم طلب إختيار ملحق بالتصريح السنوي للنتائج ، إلا أن الإختيار غير قابل للرجوع فيه بالنسبة للإستثمارات التي تمنح الحق في الخضوع.

ثالثا :المعالجة الجبائية للمؤونات

في هذا الصدد نقوم بتصنيف المؤونات إلى صنفين:

1. تدني القيم[1] :

تخصص لمواجهة تدني قيم بعض الإستثمارات ، المخزون و الحقوق.

- **مؤونة تدني الإستثمارات:**

وهي تتعلق بالإستثمارات غير القابلة للإهتلاك مثل الأراضي و المتجر ، كذلك الإستثمارات التي يتم إهتلاكها بصورة إستثنائية في حالة الفيضانات. فإندثار المحلات التجارية تأتي لأسباب استثنائية مثل انخفاض رقم الأعمال الذي يرد إلى المنافسة أو فقدان الزبائن. أما عن إندثار الأراضي فيمكن إرجاع السبب مثلا إلى تغيير مخطط التعمير أو تلوث المحيط. و اذا ما تبين للمؤسسة أن قيمة بيع الإستثمارات التي كونت لها مؤونة ارتفعت عن السنة الماضية أو أن رقم الأعمال لهذه السنة إرتفع مقارنة برقم أعمال السنة الماضية عندها تقوم بتخفيض المؤونة.

- **مؤونة تدني المخزونات:**

ينتج تدني في المخزون نتيجة لانخفاض سعر المواد و اللوازم والبضائع في السوق ، أو نتيجة تدهور غير متوقعة ، وتكون القيمة الحقيقية للمخزون عند الجرد أقل من تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج ، فالمؤسسات عليها أن تكون مؤونة بالفرق بين تكلفة الإنتاج و القيمة الحقيقية للمخزون عند الجرد.

وفي حالة ما إذا كانت القيمة الحقيقية يوم الجرد غير معروفة ، فتأخذ كمقياس أو كأساس القيمة المحتملة للبيع منقوص منها تكاليف التوزيع و الربح.

[1] بن يوسف نصر الدين ، مذكرة ماجستر في جباية المؤسسة ، ص 49 (بتصرف).

واذا ما تبين للمؤسسة أن المؤونة المكونة في نهاية الدورة السابقة غير كافية فتقوم برفع قيمتها واذا تبين العكس أي أصبحت دون فائدة كلية أو جزء منها تقوم بإلغائها أو تخفيضها ، وتعتبر المؤونة المخفضة أو الملغاة من النواتج خارج الإستغلال.

- **مؤونة تدني قيمة السندات:**

تسجل السندات محاسبيا بتكلفة الشراء(القيمة الاسمية) ، أو سعر الاكتتاب وفي نهاية الدورة المحاسبية وعند تقييم ما في حقيبة الأوراق المالية للمؤسسة نقوم بمقارنة القيمة الرسمية للسندات مع القيمة المحتملة البيعية لها(أو سعر السند في البورصة)، فإن حدث و كان سعر السند في السوق(أو القيمة المالية المحتملة البيعية) في حالة عدم وجود السوق المالي أقل من القيمة الإسمية عندها تشرع المؤسسة بتكوين مؤونة تدني السندات بالفرق.

- **مؤونة تدني قيم الزبائن:**

يمكن لبعض عناصر الحقوق خلال السنة المالية أن تصبح غير أكيدة وحتى تواجه المؤسسة عدم الوفاء من قبل العملاء –وبذلك عدم قابلية التحصيل –تقوم بتشكيل مؤونة تثبت عدم التحصيل ، والهدف المحاسبي منها هو الموازنة بين طرفي الميزانية بتقييد المبالغ الحقيقية التي تنقص منها المؤونة.

وهنا نجد المؤسسة أمام حالتين:

_ لا تحصل أي شيء من الزبائن (ديون معدومة.)

_ تحصيل جزء من الذمة المترتبة على الزبائن (ديون مشكوك فيها.)

فبالنسبة للديون المشكوك فيها فيجب تشكيل المؤونة وتسجيل النقص المحتمل ، وتقوم برفع المؤونة في حالة ما إذا ساءت وضعية الزبون وتقوم بتخفيض المؤونة في حالة ما إذا تحسنت وضعية الزبون.

- **مؤونة الخسائر و الأعباء:**

تطبيقا لمبدأ الحيطة و الحذر تخصص مبالغ لمواجهة ما قد يحدث من أخطار مستقبلية(تكوين مؤونات.)

- **مؤونة الخسائر المحتملة:**

تكون هذه المؤونات بقصد مواجهة خسائر محتملة ، وهي عبارة عن أعباء خارج عملية الإستغلال بحيث أن هذه الأعباء تشمل على عنصر اللايقين فيما يتعلق بقيمتها و إنجازها.

لذلك لابد من تكوين مؤونة لمواجهة هذه الأعباء المتوقعة الحدوث وفقا لمبدأ الحيطة والحذر والتي تقضي بأن نأخذ بعين الإعتبار أية خسائر محتملة.

ويمكن أن نقسمها إلى قسمين:

- **مؤونة النزاعات والخلافات** :بحيث يحدث أن تكون هناك خلافات بين المؤسسة وجهات أخرى.
- **مؤونات ضمانات الزبائن والتعويضات** :وتشمل تعويضات تسريح العمال ، وتشكل المؤسسات

مؤونات تسمح لها في حالة إرجاع البضائع من تسديد المبلغ المدفوع من الزبائن. تقوم بتسجيل مؤونة الخسائر المحتملة في حسابين من حساب الأعباء وحساب المؤونة المعني.

- **مؤونة التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات:**

هذا الصنف من المؤونات يشكل لمواجهة أعباء لا يمكن أن تتحملها المؤسسة خلال سنة مالية واحدة ، وتخص بالتحديد عمليات الإستغلال الكبرى ، ونظرا لما تتطلبه هذه العمليات من غلاف مالي كبير فإن سنة مالية واحدة لا تكفي لتغطيته فيوزع على عدة سنوات مالية. وبعكس مؤونات الخسائر المحتملة ، فإن التكاليف الواجبة التوزيع على عدة دورات التكاليف ستقع يقينا ، لذا تحجز المؤسسة نفسها لمواجهة هذه التكاليف لتحميل كل دورة بالعبئ العائد لها.

خلاصة الفصل الثاني:

ومجمل القول أنه بالرغم من صعوبة التفصيل في هذه الأعباء المختلفة إلا أن المشرع الضريبي لم يضع تعريفا محددا لما يقصده بالتكاليف الواجبة الخصم تاركا تحديد هذه التكاليف لما هو متعارف عليه بين المحاسبين ، وطبقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها. وفي الأخير يمكن القول أن الضريبة تحسب على أساس النتيجة الجبائية التي تقوم الادارة الجبائية بتحديدهاعلى أساس النتيجة المحاسبية، عن طريق إدراج بعض التعديلات الخاصة بإضافة بعض الأعباء غير القابلة للخصم، وتخفيض بعض النواتج غير خاضعة للضريبة، وهذا وفقا للتشريع الجبائي المطبق. وبعبارة أخرى فإن النتيجة الجبائية ما هي سوى النتيجة المحاسبية مصححة بموجب القواعد الجبائية.

الفصل الثالث
دراسة حالة مؤسسة سوناطراك

تمهيد:

تقوم المؤسسة خلال كل دورة محاسبية باجتياز كافة المراحل المحاسبية التي نص عليها المشرع الجزائري فالقانون يلزمها بمسك الدفاتر المحاسبية و تسجيل كل العمليات التي تقوم بها ، و التغيرات التي تطرأ عليها خلال دورة نشاطها وفقا للنظام المحاسبي المالي .

و تتمثل هذه المراحل في الميزانية الإفتتاحية إلى اليومية العامة و كذا يوميات مساعدة مرورا بدفتر الأستاذ و أيضا ميزان المراجعة ، إلى جانب مجموعة من الوثائق الأخرى وصولا إلى الميزانية الختامية و جدول حسابات النتائج ، الذين يمكن إعتبارهم أهم الوثائق المحاسبية و أصدقها لتوضيح حالة المؤسسة و أكثرها تلخيصا لبياناتها و أدقها لمعلوماتها بغية البلوغ نهاية مطاف أعمالها و من أجل الوصول إلى خلاصة نشاطها و نتيجة دورتها المحاسبية سواء ربح أو خسارة أو معدومة و ذلك بعد تغطية الإيرادات بالنفقات فالنتيجة المحاسبية هي اخر نقطة تصل إليها المؤسسة خلال دورتها المحاسبية و التي تستخلصها من دقة و صحة وثائقها المحاسبية و للتأكد من صحة النتيجة و دقة و نزاهة الوثائق المحاسبية و حقيقة القيم التي حققتها فإن الإدارة الجبائية تعمل على فحص البيانات المحاسبية للمؤسسة بغية استخراج العناصر التي تضاف إلى النتيجة المحاسبية و تسمى بالأعباء المدمجة و طرح بعض المبالغ التي تعرف بالتخفيضات التي تقررها القواعد الجبائية للوصول إلى النتيجة الجبائية .

و لقد تناولنا موضوع النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية في مؤسسة سوناطراك التي تعتبر من المؤسسات التي أنشأتها الجزائر بعد الاستقلال حيث كان لابد من استرجاع السيادة الكاملة فيما يخص المحروقات، فعليها أن تتزود بأدوات اقتصادية وعملية لكي تكون قادرة على حل محل الشركات الأجنبية في ميدان استغلال الاحتياطات البترولية والغازية.

و قد تناولت دراستنا إحدى مديريات شركة سوناطراك وهي مديرية الخدمات الاجتماعية حيث تناولت الدراسة ثلاث مباحث تتمثل في :

المبحث الأول: لمحة تاريخية عن شركة سوناطراك وأهدافها وأهميتها وهيكلها التنظيمي.

المبحث الثاني: ماهية مديرية شؤون الخدمات الاجتماعية وهيكلها التنظيمي ومهامها

المبحث الثالث: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

المبحث الأول: لمحة تاريخية عن شركة سوناطراك وأهدافها وأهميتها وهيكلها التنظيمي.

حتى تحقق الجزائر سيادتها الاقتصادية وخاصة في مجال المناجم قامت بإنشاء الشركة الوطنية سوناطراك لاستغلال الحقوق البترولية التي كانت محتكرة من قبل الشركات الأجنبية وخاصة الفرنسية منها، ولهذا سنتطرق لدراسة هذه الشركة من مختلف جوانبها التاريخية والهيكلية ومراحل تطورها.

المطلب الأول:نشاة و مهمة سوناطراك.

1-النشاة:

الفرع الاول:مراحل نشاة مؤسسة سوناطراك

كان ظهور الشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات (سوناطراك) بعد صدور المرسوم الرئاسي رقم 63-491 المؤرخ في ديسمبر 1963 بعد خرق اتفاقية أيفيان بالنسبة لفرنسا بإنشاء وتشغيل أنبوب النقل الذي يربط بين أرزيو وحوض الحمراء البالغ 805 كلم طولا.

كان القانون النفطي الصحراوي المعدل قبل جويلية 1962 يسمح للشركة الفرنسية باحتكار معتبر في استغلال بترول الجزائر، زيادة على ذلك تهريب ما يقدر 60% من عائدات الصادرات البترولية الإجمالية للجزائر، بالإضافة للامتيازات الجنائية التي يتمتع بها على حساب الخزينة الجزائرية بذلك جاء القانون تأميم المحروقات الصادر في 24/04/1971 ليكسب السيادة والسيطرة الكاملة لشركة سوناطراك على الثروات النفطية وتجسدت هذه القرارات على أرض الواقع بتوقيع مرسوم يوم 12 أفريل 1972 لإصدار القانون الأساسي للمحروقات

مرت الشركة بثلاث مراحل أساسية التي تبرز تطورها عبر الزمن حيث امتدت المرحلة الأولى من 1992-1995 وتخصصت فيها في الميادين القاعدية باعتبارها مجمع بترولي وصناعي عمومي جزائري ومن بين هذه الميادين: التنقيب، الإنتاج، التمييع، تحويل الغاز الطبيعي، والتسويق لتليها المرحلة الثانية الممتدة من 1995-2000 فيها حولسوناطراك لمجمع بترولي وصناعي جزائري – دولي يتكفل بكل فروع الطاقة، الكيمياء والخدمات أما التطور الدولي فيتركز على عمليات التجارة، الخدمات البترولية والاستثمار ما بعد 2000 كانت التكملة للنشاطات في قطاع المحروقات، الكيمياء عن طريق اتفاق نشاطات أخرى كالخدمات والمناجم وهي المرحلة الثالثة.

انبثقت على الشركة 17 مؤسسة وطنية بعد إعادة هيكلتها في 1981 حيث اقتصر نشاطها على ميادين البحث، الإنتاج والنقل وبالإضافة إلى ميداني الغاز وتسويق المحروقات، حيث أصبحت بذلك ذات استغلال ذاتي في 1986 لتنظيم سنة من بعد أي 1969 لمنظمة الدول المصدرة للنفط

الفرع الثاني: التطور التاريخي لشركة سوناطراك

الإنشاء:

إدراكا منها بأهمية الدور الذي تلعبه المحروقات في بناء اقتصاديات الوطن، قررت الجزائر، قبل الاستقلال، أن تأخذ هذا القطاع بمأخذ الجد واهتمام.ومن هذا المنطلق، وعلى اثر اتفاقيات ايفيان 18 مارس1962، تمت الموافقة على إنشاء تنظيم صحراوي مهمته الأساسية هي اقتراح الحلول للمسائل النفطية بالجزائر، وكذا السهر على تطوير البني التحتية الصحراوية.

غير أن القانون النفطي الصحراوي المعدل قبل جويلية 1962، كان يمنح احتكارا معتبرا للشركات الفرنسية في استغلال البترول الجزائري، بالإضافة إلى تهريبها ما نسبته 60% من عائدات الصادرات البترولية الجمالية للجزائر، إلى جانب تمتعها بامتيازات جبائية جد هامة على حساب الخزينة الجزائرية... الخ.

رغم أن الدولة الجزائرية نصبت منذ البداية مديرية الطاقة والوقود، بهدف تأمين المراقبة والتحكم في سير قطاع المحروقات، وبإعطائه العناصر الأساسية لتوضيح سياستها البترولية، ظهرت مؤشرات تعبر عن تطور لا يتناسب مع مستقبل قطاع المحروقات من بينها: تواطؤ في أعمال البحث والتنقيب، وتقهقر المجال ألمنجمي، والنقل...إلخ

بالنسبة للجزائر التي خرجت من حرب دامت الثمانية أعوام، فإن وضعية كهذه لا تلاءم إطلاقا استراتيجياتها لتطوير قطاع المحروقات. وبالتالي قررت وضع حد لهذه الحالة، عازمة على أنها قادرة على المراقبة الفعلية لمواردها البترولية.

تجهزت بعدها الجزائر بأداة تسمح بتنفيذ سياستها الطاقوية، وذلك عن طريق إنشاء يوم 31 ديسمبر 1963 بموجب المرسوم رقم 63-491 المؤسسة الوطنية للنقل وتسويق المحروقات " سوناطراك" "Sonatrach" برأس مال قدره 40 مليون دينار جزائري (ملك للدولة).

ومع إنشاء وتشغيل أنبوب الرابط بين " أرزيو وحوض الحمرة" بطول قدره 805 كلم تكون "سوناطراك" قد قامت بالتجربة الأولى من نوعها في بلد سائر في طريق النمو، مؤكدة بهذا الإنجاز شهادة ميلادها. والذي اعتبر من قبل الأوساط الفرنسية بمثابة خرق لاتفاقيات "ايفيان".

مما أدى بالطرفين في مطلع 1964 إلى الجلوس على مائدة المفاوضات، والتي خرجت يوم 29 جويلية 1965، باتفاق جزائري فرنسي يقتضي تسوية المسائل المتعلقة بالمحروقات والتطور الصناعي بالجزائر.

اتساع حقل النشاط:

تم تغيير الشكل القانوني للمؤسسة حسب المرسوم 66-292 الموافق لـ 22 سبتمبر 1966، حيت أصبحت "سوناطراك": الشركة الوطنية للبحث، وتسويق المحروقات.

كما أن المرسوم التشريعي لـ 30 أوت 1967 يعطي لشركة "سوناطراك" حق احتكار التوزيع الشامل للطاقة والمنتجات البترولية.

وفي أكتوبر 1968، عقدت اتفاقية الجمع، بخلق نوع جديد من العلاقات مع المؤسسات البترولية العاملة بالجزائر، هذا الاتفاق يسمح لـ "سوناطراك" بتقوية موقفها بشكل حاسم، وفي سنة 1969، انضمت الجزائر (سوناطراك) ضمن منظمة الدول المصدرة للنفط "OPEP".

وهكذا أخذت "سوناطراك" على عاتقها قطاع المناجم متوجهة نحو البحث وحافظت على اسمها ورمزها باللون الأسود الذي يمثل البترول واللون البرتقالي الذي يرمز إلى الصحراء.

تأميم المحروقات: 24 فيفري 1971:

بقيت إرادة الجزائر في استعادة ثرواتها الطبيعية وتأمين استغلالها والتحكم فيها ثابتة، ففي 24 فيفري 1971، أعلن الرئيس بومدين، امتدادا لروح الحرية والسيادة الوطنية، قراراته التاريخية بتأميم المحروقات. وقد فرض هذا اليوم نفسه كرمز لوحدة مصير شركة "سوناطراك" والجزائر ككل. وهكذا دعمت الجزائر استقلالها السياسي باستقلالها الاقتصادي، وأصبحت بذلك "سوناطراك" الوسيط الوحيد للثروات البترولية والغازية بالجزائر.

"تجسدت قرارات 24 فيفري 1971، على أرض الواقع بتوقيع مرسوم يوم 12 أفريل 1972 لإصدار القانون الأساسي للمحروقات مجددا بذلك الإطار العام الذي تشتغل فيه المؤسسات الأجنبية في ميدان التنقيب واستغلال المحروقات بالجزائر، وقد توج قرار تأميم المحروقات مسار طويل كان يرمي إلى التحكم في قطاع المحروقات، حيث يسر السبيل أمام ازدهار جديد للشركة من خلال استرجاع الوطن موارده من المحروقات

حركية التطور:

عقب التأميم مباشرة، أصبح على عاتق سوناطراك مهمة جمع موارد التمويل بالعملة الصعبة، بغية المساهمة في التطور الاقتصادي للوطن.

و من اجل الوصول إلى هذا الهدف، تركزت جهود سوناطراك منذ بداية السبعينات، على تقويم المحروقات من خلال سياسة استثمارية مكثفة، ومن خلال تطوير جميع فروع الصناعة البترولية، بداية من الاستكشاف في المنبع إلى البتر وكيمياء في المصب، وقد نتج عن هذا التعدد بروز شركة كبيرة توظف أكثر من 100.000 شخص حيث وصل معدل النمو خلال هذه العشرية إلى 32%.

وقد تمثلت نشاطاتها فيما يلي: البحث، التنقيب، إنتاج البترول الخام، إنتاجالغاز، الخدماتالبترولية، التمييع، النقل بالأنابيب، البتر وكيمياء وتسويق المحروقات.

إعادة الهيكلة:

وصلت "سوناطراك" في وقت قصير جدا، إلى درجة تكامل عمودي وأفقي لنشاطات متعددة، بدءا بالاستغلال إلى التوزيع النهائي، وعلى غرار كل المؤسسات الوطنية وعلى قاعدة توجهات المخطط الخماسي 1980-1984 تمت إعادة هيكلتها، حيث نشأ عنها 17 مؤسسة.

_ 4 مؤسسات صناعية: ENIP – NAFTAL – ENPC – ASMIDAL

_ مؤسسةللإنجاز: ENGCB – EBGTP – ENAC

_ مؤسسات للخدمات: ENAGED – ENSP- ENAFOR- ENEP – CERHYD

_ مؤسسات لتسيير المناطق الصناعية الموجودة بأرزيو، سكيكدة، حاسي الرمل وحاسي مسعود، مع إعادة الهيكلة تفرعت "سوناطراك" لمهمتها الأساسية (حيث بعد 1986 أصبحت ذات استقلال ذاتي) وانسحبت من نشاطات الخدمات البترولية والبتر وكيمياء والتوزيع، لكنها بقيت تلعب دورا حاسما في قطاع المحروقات وتضم نشاطاتها ميادين البحث والإنتاج والنقل، إضافة إلى ميداني معالجة الغاز الطبيعي وتسويق المحروقات.

وخلال سنة 1986، تمت المصادقة على قانون المحروقات الذي يجعل الشراكة خيار استراتيجي، لأنها تسمح بتقاسم المخاطر الصناعية والمالية المتعلقة بنشاطاتها.

ترتكز "سوناطراك" اليوم على وظائفها الأساسية والتي تتمثل في: التنقيب، البحث والتطوير، الحفر، الإنتاج، النقل بالأنابيب، النقل البحري، وتمييع المحروقات وتسويقها .

سوناطراك اليوم:

تعد اليوم "سوناطراك" من بين أهم الشركات البترولية الدولية الإثني عشر، بعدما قطعت أشواطا حاسمة وتحولت من شركة فتية إلى المجموعة التي تعرفها اليوم.

حيث لم يترك تطور الاقتصاد العالمي للمحروقات أي خيار لسوناطراك، غير انتهاج شروطه في العمل والتغير الجذري للسلوكيات إن اقتضت الحاجة.

هدف سوناطراك هو أن تصبح مجمع بترولي دولي ولهذا الغرض يجب عليها:

- تسطير أهداف معتبرة.
- توضيح إستراتيجيتها.

ترجمة أهدافها على الجانب الوظيفي وتحديد المسؤوليات.

لهذا فإن قرار تسييري ناتج عن تفكير معمق يجب أن يضع رجال ونساء "سوناطراك" كأعمدة أساسية لمسار العولمة.

المهمة التي أوكلت لسوناطراك، هي تغطية الحاجيات الوطنية من المحروقات على المدى الطويل، وتوفير العملة الصعبة الضرورية لتمويل الاقتصاد الوطني، بغرض مسايرة العصرنة تم توضيح المرحلة التالية:

المرحلة الأولى: 1992 – 1995: أن تكون مجمع بترولي وصناعي عمومي جزائري يتكفل بالنشاطات القاعدية.

المرحلة الثانية: 1995 – 2000: أن تكون مجمع بترولي وصناعي جزائري – دولي يتكفل بكل فرع الطاقة، الكيمياء والخدمات المشتركة.

المرحلة الثالثة: بعد سنة 2000: تكملة النشاطات البترولية – الطاقة – الكيمياء بنشاطات أخرى تتطلب معرفة مثل خدمات المناجم... الخ.

إذن فبفضل الانجازات الماضية والتوسعات الحالية على الصعيد الوطني والدولي تكون شركة "سوناطراك" اليوم قاعدة صناعية ناجحة قابلة للتطور في محيط تنافسي ومواجهة التحديات خاصة بعد فتح الاقتصاد الوطني على السوق الخارجي إلى اقتصاد السوق

2-مهمة سوناطراك :

مهمتها:

تتمثل مهمة "سوناطراك" في البحث على إحدى الثروات التي يزخر بها الوطن (الذهب الأسود)، ومعالجتها، تقييمها، ثم وضعها في متناول المستهلك سواء على مستوى السوق الوطني أو الدولي.

من خلال هذا الدور، والفائض الذي تحرره، تساهم الشركة أولا بتطوير البلد، بضمان أكثر من 97"% من احتياجاته من العملة الصعبة، مع تزويده بالطاقة اللازمة التي يحتاجها تسيير الاقتصاد، كذلك عليها أن تساهم في وضع أفضل الاستراتيجيات والتقنيات التسييرية.

خلال العشرية الأخيرة، تميزت "سوناطراك" بنشاط واسع في الاستكشاف وتنمية هياكل ووسائل الإنتاج، ومنشآت التكرير ومصانع التمييع، ومنشآت أخرى وتجهيزات الصنع.

أما مهامها الحالية فتتركز حول البحث والإنتاج والنقل ومعالجة تمييع الغاز الطبيعي وتصفيته وتموين السوق المحلي، وتسويف المحروقات السائلة والغازية في السوق الدولية.

بالإضافة إلى المهام السابقة، سنتعرض فيها يلي إلى مهام أخرى سطرتها "سوناطراك" لنفسها لتقويم مواردها من المحروقات

– إنماء مختلف أشكال الأعمال المشتركة في الجزائر أو خارج الجزائر، مع شركات جزائرية أو أجنبية.

اكتساب وحيازة كل حقيبة أسهم.

– الاشتراك في رأس المال وفي كل القيم المنقولة الأخرى في شركة موجودة أو سيتم إنشاؤها في الجزائر أو في الخارج.

– تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشر بصناعة المحروقات وكل عمل يمكن أن تترتب عنه فائدة لسوناطراك، وبصفة عامة كل عملية مهما تكن طبيعتها ترتبط بصفة مباشرة أو غير مباشرة يهدف الشركة وذلك باستغلال كل الوسائل المتاحة.

المطلب الثاني: الأهداف الإستراتيجية و الهيكل التنظيمي.

1– أهدافها الإستراتيجية:

- التحكم والتنويع في نشاطها مع الاستعمال الأمثل للوسائل والتقنيات يهدف الترقية والتحسين الدائم لشهرتها، وصورة علامتها.
- تلبية الحاجيات الوطنية المتزايدة في الجزائر.
- تفضيل التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد الصناعية.
- المشاركة في الانجازات الصناعية، التجارية في الخارج حتى تكون أكثر قربا من الزبون النهائي.

– تنويع متوجاتها.

كما أن "سوناطراك" سطرت لنفسها أهداف على المستوى الدولي نذكر منها:

- أن تكون القائد في ميدان الغاز الطبيعي المميع (Gaz Naturel Liquéfié GNL)
- أن تكون القائد في ميدان الغاز الطبيعي، لاسيما عن طريق أنابيب الغاز.
- أن تكون القائد في ميدان التكامل النشاطات الصناعية على مستوى الاقتصاد الوطني وفي المغرب العربي
- الحصول على حصة في السوق العالمي لكل منتج على حدة، على مستوى مختلف البلدان المستهلكة (أوروبا – أمريكا – اليابان).

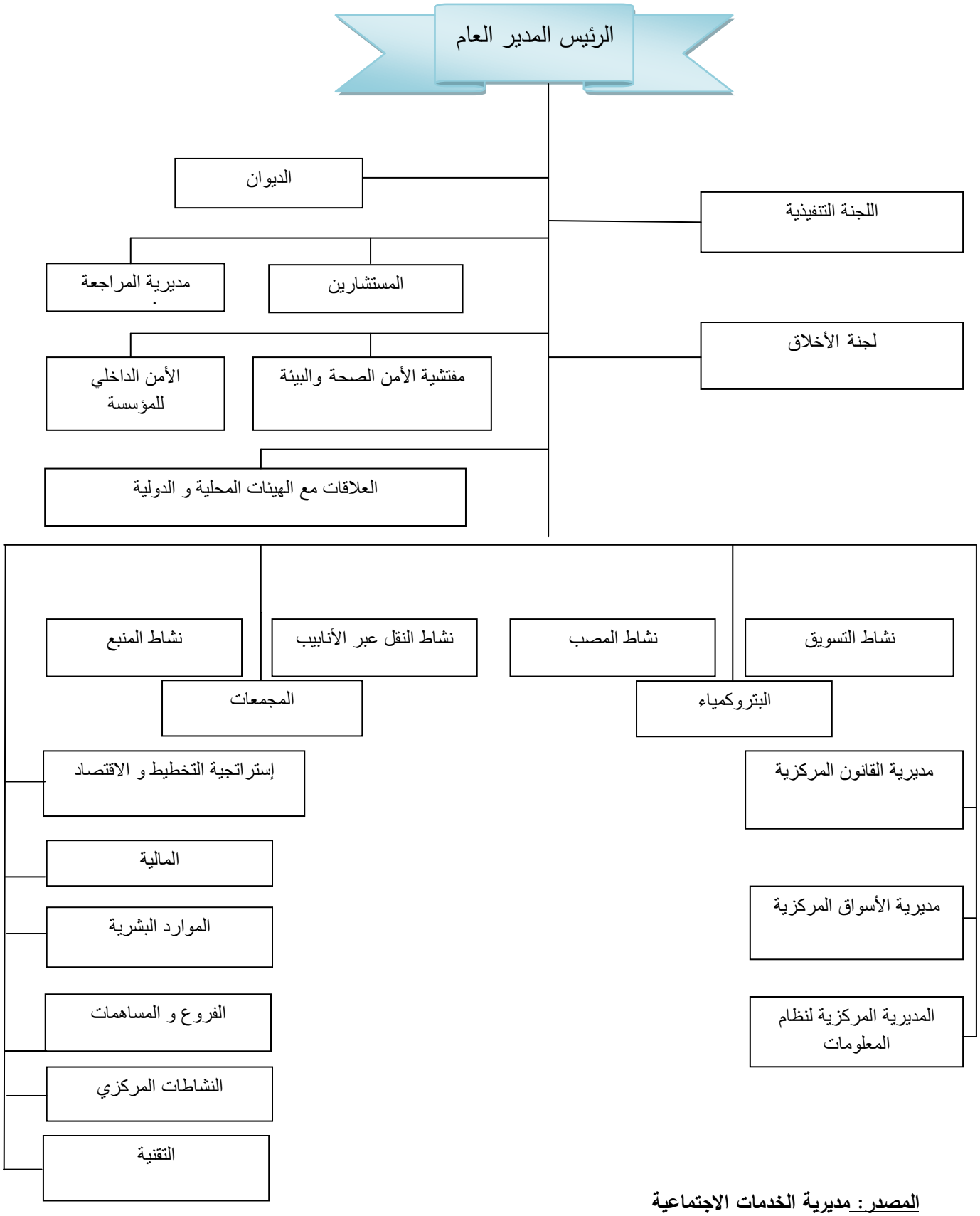
سوناطراك سمعة وطموحات:

تجسيدا لمرحلة جديرة في إنشاء مجموعة بترولية دولية فعالة، صادق المجلس الوطني للطاقة في اجتماعه ليوم 21 جانفي 1998 على القوانين الأساسية الجديدة لسوناطراك. كما صادق على مخطط يربط سوناطراك بنشاطات التكرير والبتر وكيمياء والتوزيع، ويسنح لها بالمساهمات في الشركات شبه البترولية للخدمات (إعادة ضمها إلى الشركات التي انفصلت عنها سابقا).

ففي إطار تنظيمها الجديد، تمتلك "سوناطراك" مجمل رأس المال (100%) شركات التوزيع والتكرير والبتر وكيمياء ENIP – NAFTEC – NAFTAL.

للإشارة فإن الفرعين ENIP – NAFTEC لم يعدا فرعين مستقلين، فقد تم ضمهما إلى نشاطات الشركة الأم بعد عملية إعادة الهيكلة التي مست سوناطراك عام 2011.

الشكل(01) الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك



المصدر: مديرية الخدمات الاجتماعية

المبحث الثاني: ماهية مديرية شؤون الخدمات الاجتماعية وهيكلها التنظيمي ومهامها.

المطلب الأول: ماهية مديرية شؤون الخدمات الاجتماعية.

تعتبر مديرية الشؤون الاجتماعية لسوناطراك جزءً لا يتجزأ من مجمع سوناطراك كونها إحدى الملحقات التابعة لها، ويقع مقرها بـ 7 نهج البشير الإبراهيمي المرادية الجزائر العاصمة، مر إنشائها عبر عدة مراحل نلخصها في:

في 1963/12/31 تم خلق الشركة الوطنية للنقل والتجارة في المحروقات، وبهذا الحدث لم تكن بالشركة وحدات للأعمال الاجتماعية.

في 1967 على مستوى الشركات البترولية الخارجية أو الوطنية التي تتطلع لاسترجاع سوناطراك رتبت الأعمال الاجتماعية لهذه الشركات، وتم تسيير الأعمال الاجتماعية من طرف لجنة مشتركة تمثل أول اتحادية UGTAو سوناطراك.

ومنذ ذلك الوقت تم خلق خلية الخدمات الاجتماعية والتي حلت محل الخدمات الاجتماعية

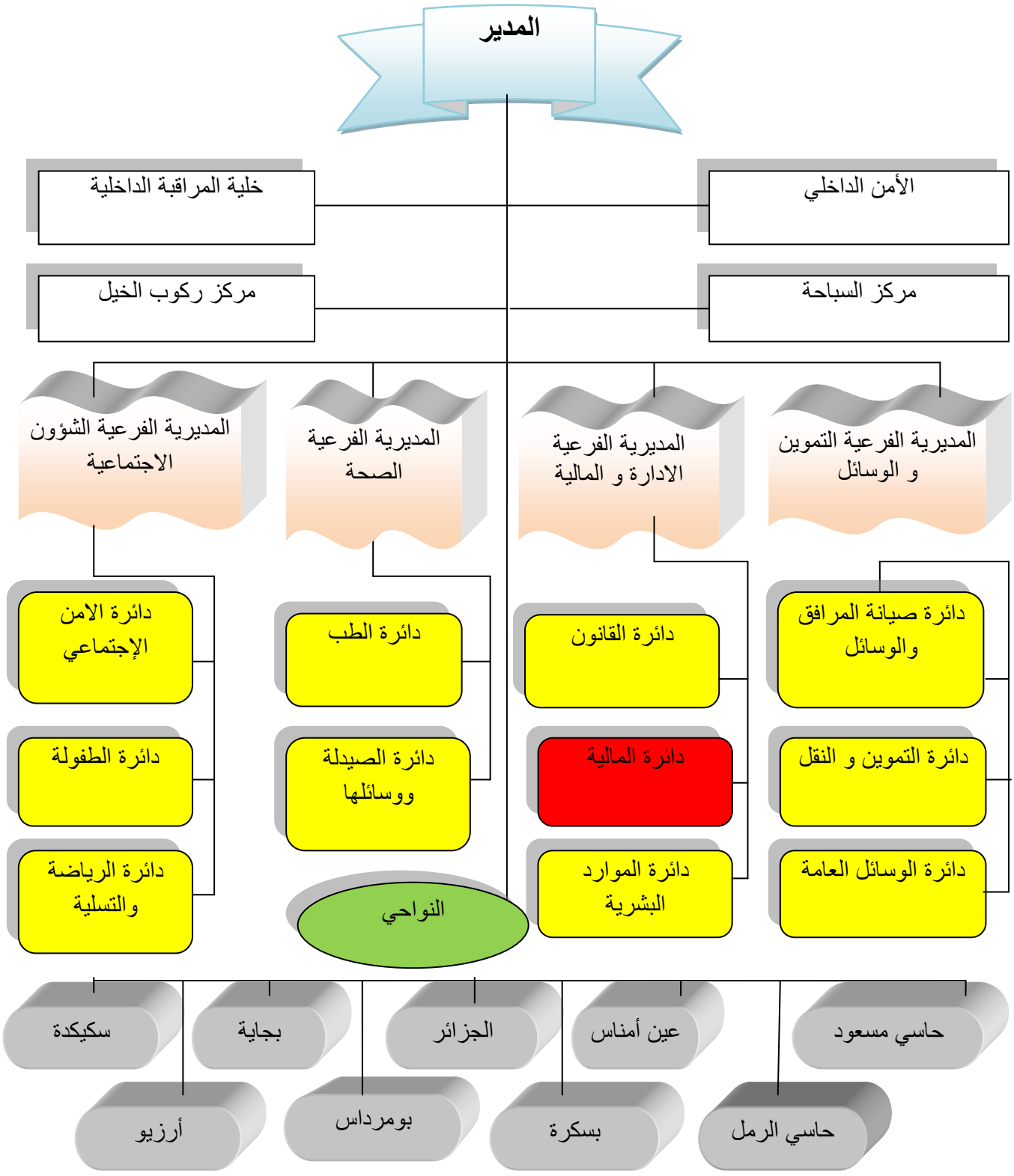
الخارجية OSCIP وL'OSPA والتي أصبحت تعرف بـ الأعمال الاجتماعية البترولية الجزائرية.

في 1999 بمقتضى اتفاقية بين L'UGTA ووزارة الصناعة والطاقة تم تدعيم الأعمال الاجتماعية عن طريق تمويل الهيئة المستخدمة صندوق الخدمات الاجتماعية التابع لها بمساهمة سنوية تحسب على أساس نسبة3% من كتلة الأجور الخام بما في دللك العلاوات والتعويضات على اختلاف أنواعها، اعتمادا على حسابات السنة المالية المنصرمة.

هذه السياسة الاجتماعية لشركة سوناطراك ساهمت في تحسين أوضاع الحياة بالنسبة للعمال وعائلات

المطلب الثاني: مهام و هيكلة الدائرة المالية[1] .

الشكل (02) الهيكل التنظيمي لمديرية شؤون الخدمات الاجتماعية



[1] وثائق المؤسسة ، الملحق رقم01

المصدر:وثائق مؤسسة

مهام ومسؤوليات المديرية:

تعتبر الخدمات الاجتماعية في مفهوم هدا المرسوم، جميع الأعمال أو الإنجازات التي ترمي إلى المساهمة في تحسين معيشة العمال ماديا ومعنويا عن طريق تكملة الأجر العمل في شكل خدمات، في مجال الصحة والسكن والثقافة والتسلية وبصفة عامة جميع التدابير ذات الطابع الاجتماعي التي تستهدف تسهيل الحياة اليومية للعامل وأسرته.

كما تعد الخدمات الجماعية التابعة للهيئة المستخدمة مكملة لأعمال الدولة والجماعات المحلية والهيئات المتخصصة، ويتم التكفل بها تطبيقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما، ويمكن القيام بها فيالمجالات الآتية:

- المساعدات الاجتماعية
- الخدمات الصحية
- دور الأمومة ورياض الأطفال
- الرياضةالجماهيرية
- أنشطة الثقافيةوالتسلية
- الأنشطة الرامية إلى تنمية السياحة الشعبية مثل الجولات، مراكز الاستجمام ومراكز الاصطياف ومراكز استراحة العائلية
- تعاونيات الاستهلاك
- الأنشطة ذات الطابع الإداري الرامية إلى تسهيل إنشاء التعاونية العقارية في ايطار التشريع والتنظيم المعمول بهما

ينتفع بالخدمات الاجتماعية التي توفرها الهيئة المستخدمة، العمال المتقاعدون والأسر التي يتكلفون بها، كما تستمر أسر العمال المتوفين في الانتفاع بامتيازات نفسها.

ويحدد القرار الوزاري المشترك بين الوزير المكلف بالعمل وكاتبة الدولة لشؤون الاجتماعية عند اقتضاء، كيفيتا تطبيق هده المادة.

تتكفل الهيئة المستخدمة بالمنشآت الأساسية اللازمة لإنشاء الخدمات الاجتماعية وتطويرها وتجهيز دلك وتجديده كما يمول صندوق الخدمات الاجتماعية تكاليف إدارة الأعمال التي تتم في ميادين الواردة أعلاه ماعدا نفقات العمال التي تتحملها الهيئة المستخدمة.

تقديم دائرة المالية:

تتكون دائرة المالية من أ ربعة مصلح رئيسية:

-**مصلحة الميزانية ورقابة التسيير**: تقوم بإعداد الميزانية التقديرية للمديرية ومتابعة تسييرها بشكل دوري.

-**مصلحة المحاسبة العامة**: والتي تقوم بتسجيل العمليات المحاسبة للفواتير ومختلف المعاملات للمديرية ومراقبة مطابقتها للاتفاقيات والعقود المبرمجة مع مختلف المتعاملين و محيط المديرية، من مهامها أيضا إعداد الميزانية المحاسبية والمالية وحسابات النتائج للمديرية.

- **مصلحة الخزينة**: والتي تقوم بالتسيير والصرف الأمثل لأموال المديرية حسب العمليات المبرمجة ضمن نشاطات المديرية وحسب ما تحدده الاجرءات المصرفية والقانونية الموضوعة لذلك.

- **مصلحة ميزانية الخدمات الاجتماعية**: من مهامها الأساسية إعداد، تسيير ومراقبةالميزانية الموجهة لتمويل النشاطات المتعلقة بالخدمات الاجتماعية والتي نص عليها القانون رقم 78 -12 المؤرخ في 1رمضان1398 /05 أوت 1978 والذي يحدد محتوى الخدمات الاجتماعية.

من خلال عرضنا للهيكل التنظيمي للدائرة المالية نلاحظ أن المؤسسة تقوم بإعداد ميزانيتين:

- **ميزانية خاصة بأموال صندوق الخدمات الاجتماعية**[1]: تعرض حسابات الصندوق المخصص للخدمات الاجتماعية والتي تموله شركة سوناطراك بمساهمة سنوية على أساس نسبة 2%من كتلة الأجور بما في ذلك العلاوات والتعويضات على اختلاف أنواعها، اعتمادا على حسابات السنة المالية المنصرمة للتذكير فان المادة 8 من الرسوم رقم 82-179 المذكور أعلاه ينص على نسبة 3% والتي توزع كما يأتي (حسب المرسوم التنفيذي رقم 94-186 المؤرخ في 26 محرم 06/1415 جويلية 1994)

-2%لتمويل صندوق الخدمات الاجتماعية للمؤسسة

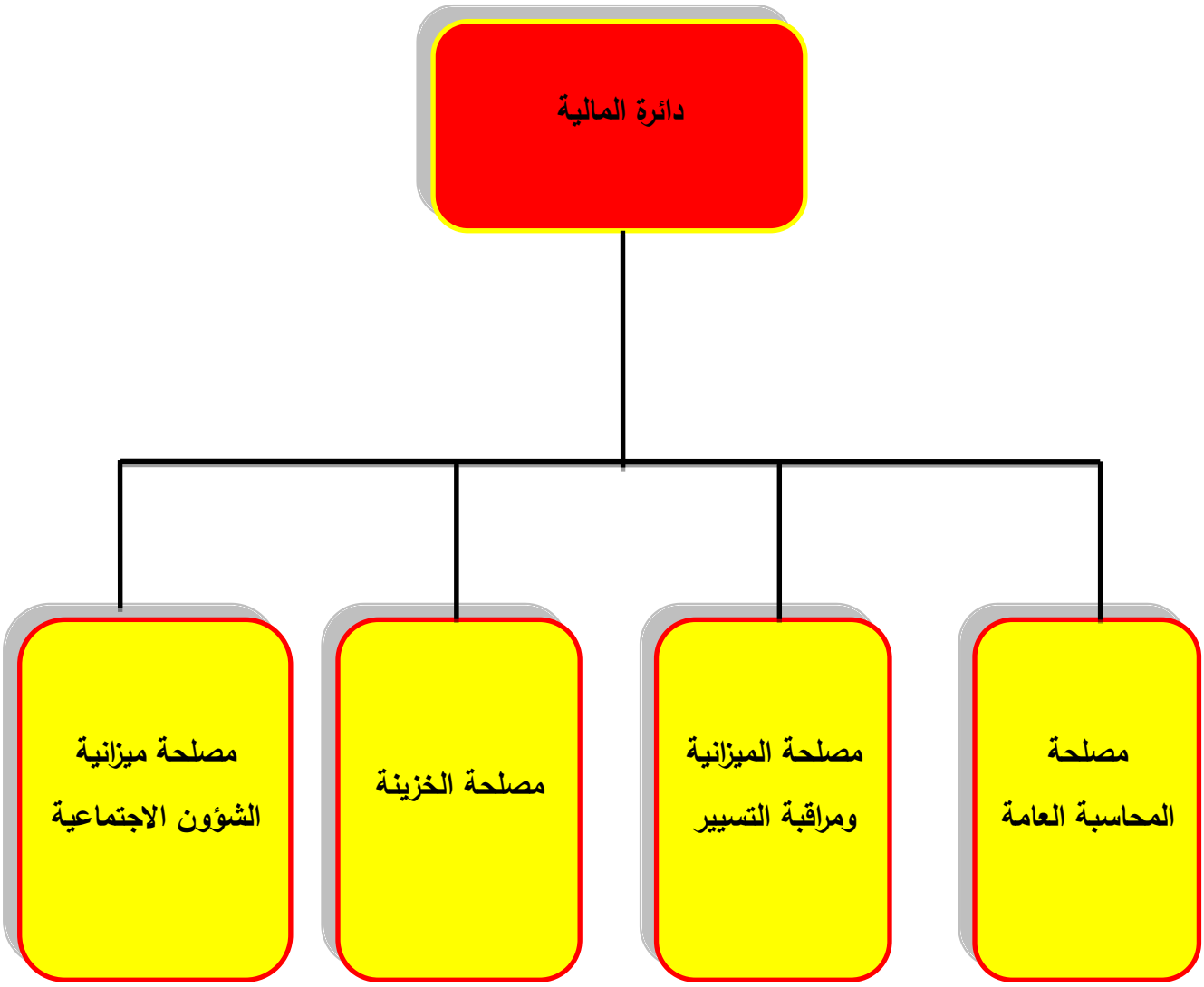
-0.5% كمساهمة في الصندوق الوطني للخدمات الاجتماعية في ترقية السكن الاجتماعية للإجراء (Fonds National de Péréquation des Œuvres Sociales)

[1]المرسوم التنفيذي رقم 94-186 المؤرخ في 26 محرم 06/1415 جويلية 1994

-0.5% كمساهمة في تمويل نظام التقاعد.

- **ميزانية خاصة بالأموال المؤسسة (ميزانية الاستغلال):** تعرض حسابات وبيانات الأموال المخصصة من طرف المؤسسة لدعم وتسيير صندوق الخدمات الاجتماعية هذه الأموال تصرف على الوسائل والبيانات المالية والبشرية التي تضعها الشركة تحت تصرف مديرية الخدمات الاجتماعية من عمال، مقرات: وسائل عامة مركبات رياضية.....الخ.

الشكل (03) هياكل الدائرة المالية بالمؤسسة



المصدر: وثائق المؤسسة

المبحث الثالث: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية .

تعتبر المحاسبة نظام ضبط دقيق للمعلومات التي تقدمها ، خاصة التي تتعلق بالإيرادات و التكاليف من أجل الوصول إلى النتيجة المحاسبية .

المطلب الأول :كيفية حساب النتيجة المحاسبية حسب الميزانية و جدول حسابات النتائج .

تعتبر النتيجة التي تحققها المؤسسة مهمة و خاصة من أجل إستمراريتها في النشاط و لهذا يعتبر تحديدها و بشكل دقيق مهم بالنسبة للمحيط الداخلي و الخارجي للمؤسسة .

و بصدد دراسة كيفية تحديد النتيجة المحاسبية قمنا بدراسة تطبيقية في إحدى مديريات شركة سوناطراك و هي مديرية الخدمات الإجتماعية و قد تحصلنا على الوثائق المحاسبية التي تساعدنا على كيفية حساب النتيجة المحاسبية .

1/ عرض للميزانية المحاسبية لمؤسسةجانب الأصول[1]:

الجدول رقم (02): الميزانية المحاسبية للمؤسسة.

الأصول	2015
الأصول غير الجارية	
التثبيتات المادية	442 472 105,58
التثبيتات الجاري إنجازها	577 214 490,77
تثبيتات مالية أخرى	156 307 492,07
ضرائب مؤجلة (أصول)	398 823 674,00
مجموع الأصول غير جارية	**1 574 817 762,42**
أصول جارية	
مخزونات	134 927 653,35

[1] وثائق المؤسسة ، الملحق رقم 02.

زبائن	36 667 501,72
مدينونآخرين	4 956 103 462,34
أصول جارية أخرى	12 084 312,92
الخزينة	1 750 669 854,02
مجموع الأصول الجارية	**6 890 452 784,35**
مجموع الأصول	**8 465 270 546,77**

جانب الخصوم:

خصوم	**2015**
رؤوس الأموال الخاصة	
رأس المال و الإحتياطات و ما يماثلها	
فرق إعادة التقييم	
نتيجة السنة المالية	- 300 838 942,88
حسابات الإرتباط	4 598 282 636,01
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	**4 297 443 693,13**
خصوم غيرجارية	
قروض و ديون مالية	
الضرائبالمؤجلة (خصوم)	
مؤونات و إيرادات مسجلة مسبقا	1 592 782 330,00
مجموع الخصوم غير جارية	1 592 782 330,00

خصوم جارية	
الموردون والحسابات الملحقة	1 339 263 418,77
ضرائب	
ديون اخرى	1 235 781 104,87
الخزينةالسالبة	
مجموع الخصوم الجارية	**2 575 044 523,64**
مجموع الخصوم	**8 465 270 546,77**

المصدر: وثائق المؤسسة

ملاحظة

نلاحظ من خلال الميزانية المالية للمؤسسة أن النتيجة المالية المحققة سالبة تقدر ب -300838942,88 و هذا راجع إلى أن مديرية الخدمات الإجتماعية ليس لها هدف ربحي ، و إنما هدفها الرئيسي هو خدمة العمال و ذويهم من خلال تدعيم صندوق الخدمات الإجتماعية بالوسائل المادية و البشرية اللازمة لسير الصندوق حسب ما يقتضيه القانون .

جدول رقم (03) جدول حسابات النتائج للمؤسسة[1]:

4- عرض لجدول حسابات النتائج (TCR) لمؤسسة: ASL sonatrach

حساب	البيان	2015
70	مبيعات السلع و الخدمات	2 519 635 018,36
72		-
73	الإنتاج المثبت	-
74	إعانات الإستغلال	-
	إنتاج السنة المالية	**2 519 635 018,36**
60	المشتريات المستهلكة	279 453 684,57
61	الخدمات الخارجية	295 519 015,41
62	الخدمات الخارجية الأخرى	249 305 785,00
	إستهلاك السنة المالية	**824 278 484,98**
	القيمة المضافة للإستغلال	**1 695 356 533,38**
63	أعباء المستخدمين	1 539 235 154,71
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	574 000,00
	الفائض الإجمالي من الإستغلال	**155 547 378,67**
75	المنتوجات العملياتية الأخرى	66 387 700,07

[1] وثائق المؤسسة ، الملحق رقم 03

65	الأعباء العملياتية الأخرى	399 598 602,10
68	المخصصات للإهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة	392 409 305,42
78	الإسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات	369 896 668,13
	النتيجة العملياتية	- **200 176 160,65**
76	المنتجات المالية	16 835,09
66	الأعباء المالية	117 009 955,32
	النتيجة المالية	- **116 993 120,23**
	النتيجة العادية قبل الضرائب	- **317 169 280,88**
695/8	الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	-
692/3	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم	16 330 338,00
	مجموع المنتجات للأنشطة العادية	**2 955 936 221,65**
	مجموع الأعباء للأنشطة العادية	**3 256 775 164,53**
	النتيجة الصافية للأنشطة العادية	- **300 838 942,88**
77	العناصر الغير عادية . المنتجات	-

67	العناصر الغير عادية . الأعباء	-
	النتيجة الغير عادية	-
	النتيجة الصافية للسنة المالية	**- 300 838 942,88**

المصدر : وثائق المؤسسة .

المطلب الثاني: كيفية تحديد النتيجة الجبائية .

لقد أشرنا في الفصول النظرية أن النتيجة الجبائية هي الأساس التي تفرض عليها الضريبة ، حيث تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع إضافة الإسترادات و طرح التخفيضات .

إن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية بعد إجراء بعض التعديلات وفقا لقانون الضرائب ، و لتقريب الفهم حول كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية و تحديدها ، تحصلنا من خلال دراستنا التطبيقية في مديرية شؤون الخدمات الإجتماعية لمؤسسة سوناطراك على الوثائق المتعلقة بالجباية و التي سنحاول من خلالها شرح كيفية تحديد النتيجة الجبائية .

كما ذكرنا سابقا أنه يتم حساب النتيجة الجبائية بإضافة الإسترادات و طرح التخفيضات .

أ- الإسترادات : هي التكاليف التي أدرجت في النتيجة المحاسبية لكن مصلحة الضرائب قد ترفضها نهائيا لعدم اعتبارها مصاريف استغلال أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من قبل إدارة الضرائب كما ترفضها بصفة مؤقتة إلى حين تسديدها. و تتمثل التكاليف المرفوضة بصفة نهائية:

- مختلف التكاليف و الأعباء و أجور الكراء الخاصة بالمباني التي لا تدخل في نشاط دورة الإستغلال العادية.
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة مبلغ 500دج.
- الإعانات و التبرعات ، ماعدا تلك الممنوحة نقدا و عينا لصالح المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني ، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره 000 000 1 دج .
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام و الفندقة و العروض ، باستثناء المبالغ الملتزم بها و المثبتة قانونا و المرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة .

المبالغ المخصصة للإشهار المالي و الكفالة و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية و ترقية مبادرات الشباب من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و الطبيعيين في حد أقصاه 000 000 3 دج .

- تحسب قاعدة حساب سنوات الإهتلاك القابلة للخصم بالنسبة للسيارات السياحية بقيمة شراء موحدة قدرها 1000.000دج ، أي أن قيمة الإهتلاك السنوي للسيارة السياحية الواحدة لا تتجاوز 200.000دج .(لا يطبق هذا السقف إذا كانت السيارات تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة).

1. **التبرعات:**حسب قانون الضرائب فإن المؤسسة قد تجاوزت السقف المقدر ب 1000.000دج

و تقدر قيمة التبرعات في الجدول أدناه بـ : دج 275.020.688,88

لذا المبلغ الذي ترفضه مصلحة الضرائب يحسب كالتالي : 275.020.688,88– 1000.000= 274.020.688.88 دج .

2. **الغرامات المالية** :حسب قانون الضرائب فإن الغرامات المالية مرفوضة نهائيا. و تقدر في الجدول أدناه ا بـ :750.000دج

اما التكاليف المرفوضة بصفة ظرفية من طرف مصلحة الضرائب هي:

- **المؤونات** :هي تلك الأرصدة المشكلة بغرض مواجهة الخسائر أو التكاليف المبنية بوضوح و التي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية . و نلاحظ من خلال الوثائق المقدمة لنا من مؤسسة سوناطراك أن المؤونات تتمثل فيما يلي :

1/ **مؤونات على تكاليف التكريمات لصالح العمال** : هي عبارة عن منح تشجيعية للعمال تقديرا على وفائهم و خدمتهم للمؤسسة ، و تختلف هذه المنح حسب عدد السنوات التي قضاها العامل في خدمة المؤسسة .

مثلا: _ 50.000دج بالنسبة لـ 15 سنة عمل .

_ 70.000دج بالنسبة لـ 20 سنة عمل .

_ 100.000دج بالنسبة لـ 25 سنة عمل .

و التي تظهر في الجدول أدناه بقيمة 20.801.914 دج .

2/ مؤونات عطل مدفوعة الأجر: للعمال الحق في أخذ إجازة لمدة يومين و نصف عند كل شهر ، لذا يتم حساب قيمة عطل مدفوعة الأجر بقسمة الراتب الشهري للعامل إلى نصفين و ذلك كون عطلة مدفوعة الأجر يبدأ انطلاقها في شهر جويلية تطبيقا لمبدأ الفصل بين السنوات الحسابية في دفاتر المؤسسة .

و تقدر مؤونات على عطل مدفوعة الأجر المبينة في الجدل أدناه بـ : 32.562.500 دج .

3/ **مؤونة على منحة التقاعد:** يتم حساب منحة التقاعد في مؤسسة سوناطراك بالصيغة التالية:

منحة التقاعد =(الأجر القاعدي +الخبرة المهنية)x عدد سنوات العمل في شركة سوناطراك .

تقدر مؤونة منحة التقاعد في الجدول أدناه بـ : 411.723.618 دج .

الجدول رقم (04)[1]: جدول الاستردادات.

طبيعة الاستردادات	المبالغ
مؤونة عطل مدفوعة الأجر 2015.	32.562.500
التبرعات	274.020.688,88
غرامات مالية	750.000
مؤونة التكريمات في شكل ميداليات	20.801.914
مؤونة منحة التقاعد	411.723.618
اهتلاك سيارات سياحية	1.100.000
المجموع	739.968.720,88

المصدر : وثائق المؤسسة.

ب-**التخفيضات** :هي التكاليف التي لم تدرج في النتيجة المحاسبية لكن إدارة الضرائب تعتبرها واجبة الطرح من إيرادات المؤسسة ، هذه التكاليف تتمثل في خسائر السنوات السابقة إلى غاية السنة الرابعة.

[1] وثائق المؤسسة ، الملحق رقم04 .

في السنة 2015 تم الالغاء الجزئي او الكلي للمؤونات المسجلة محاسبيا سنة 2014 و التي تتمثل في : (مؤونة عطل مدفوعة الأجر مؤونة التكريمات في شكل ميداليات مؤونة منحة التقاعد).

المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (05)[1]: جدول التخفيضات .

طبيعة التخفيضات	المبالغ
إلغاءات مؤونة عطل مدفوعة الأجر 2014	54.750.000
إلغاءات مؤونة التكريمات في شكل ميداليات 2014	25.660.000
إلغاءات مؤونة منحة التقاعد 2014	344.056.543
المجموع	424.466.543

المصدر : وثائق المؤسسة.

[1] وثائق المؤسسة ، الملحق رقم05 .

التسجيل المحاسبي للمؤونات و إلغائها أو تحيينها :

المؤونات تتعلق بالسنة المحاسبية الجارية لكن حدوث و تلخيص الأعباء المتعلقة بها يكون في السنة المحاسبية المقبلة.

و لذلك وجب تحيين هاته المؤونات عند كل سنة محاسبية بحسب تقديرات المسير .

أ/ التسجيل المحاسبي للمؤونة :

6863		من ح/ المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة ،الأصول الجارية	xxxx	
	15	إلى ح/ المؤونات للأعباء الخصوم غير الجارية		xxxx

ب/ عملية تحيين المؤونة:

عملية تحيين المؤونة يتم باستعمال إما ح/6863 في حالة ارتفاعها و إما حساب 7863 في حالة انخفاضها أو إلغائها .

15		من ح/ المؤونات للأعباء الخصوم الجارية	xxxx	
	7863	إلى ح/ الإسترجاعات المالية عن خسائر القيم و المؤونات .		xxxx

انطلاقا من وثائق المؤسسة و المعلومات التي أعطيت لنا توصلنا إلى حساب النتيجة الجبائية بعد حساب الإستردادات و التخفيضات و عليه فإن النتيجة الجبائية تحسب كالتالي :

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات– التخفيضات .

النتيجة الجبائية =(300.838.942,88–) + 739.968.720,88 –(424.466.542) .

النتيجة الجبائية = 14.663.235 دج .

1/ كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات

إن عملية دفع الضريبة على أرباح الشركات يتم وفق ما يسمى بنظام التسبيقات المؤقتة بحيث تكون هذه التسبيقات محددة كالتالي:

-التسبيق المؤقت الأول: من20 فيفري إلى 20 مارس.

-التسبيق المؤقت الثاني: من20 ماي إلى 20 جوان.

-التسبيق المؤقت الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20نوفمبر.

تتحدد قيمة كل تسبيق على أساس الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية تسمى السنة المرجعية حيث يساوي مبلغ كل تسبيقة 30% من الضريبة المتعلقة بربحها ، على أن تتم التسوية قبل 30 أفريل، ويقصد من هذه التسوية ما يتبقى دفعه من الضريبة الواجبة، بحيث أن:

الرصيد الجبائي= الضريبة على أرباح الشركات لمسنة المالية – مجموع التسبيقات المدفوعة

و يترتب على هذا 3 وضعيات وهي:

1-عندما تكون الضريبة الواجب دفعها تساوي التسبيقات الثلاثة التي دفعت على أساس أرباح آخر سنة مالية، ففي هذه الحالة فإن الرصيد الجبائي يكون معدوما أي يساوي0.

2-عندما تكون الضريبة الواجب دفعها أكبر من التسبيقات الثلاثة التي دفعت على أساس أرباح آخر سنة مالية، ففي هذه الحالة فإن الرصيد الجبائي يكون موجبا أي يجب دفع الفرق بين قيمة الضريبة ومادفع كتسبيقات.

3-عندما تكون الضريبة الواجب دفعها أقل من التسبيقات الثلاثة التي دفعت على أساس أرباح آخر سنة مالية، ففي هذه الحالة تكون التسبيقات التي دفعت أكبر وبالتالي يكون سالبا ويعتبر كتسبيق للسنوات التالية.

2/ التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات :

بعد تحديد الربح الجبائي نتحصل على قيمة الضريبة على أرباح الشركات و ذلك بطرح الربح الجبائي في معدل الضريبة الذي أصبح يساوي 23% وفقا لقانون المالية لسنة2015 أي :

الضريبة على أرباح الشركات = الربح الجبائي x 26%.

الضريبة على أرباح الشركات = 14.663.235 X 26%

الضريبة على أرباح الشركات = 3.812.441,1 دج

ملاحظة : إن مديرية الخدمات الإجتماعية لمؤسسة سوناطراك لا تدفع الضريبة على أرباح الشركات لأن هدفها الرئيسي هو خدمة العمال و ذويهم و ليس تحقيق أرباح .

أ- التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات :

في حالة دفع التسبيق الأول :

4442		ح/ تسبيق ضرائب على النتائج	xxxxx	
	5x	ح/ النقديات		xxxxx

نفس القيد يسجل لدى تسديد التسبيق الثاني والثالث.

عند تحقيق الربح المستحق :

695		ح/ الضرائب على أرباح الشركات	xxxxx	
	4441	ح/ الضرائب على النتائج		xxxxx

مرحلة سداد الدين الضريبي :

4441		ح/ الضرائب على النتائج	xxxxx	
	4442	ح/ تسبيق على النتائج		xxxxx
	5x	ح/ النقديات		xxxxx

التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول و الضرائب المؤجلة خصوم :

تعتبر الضرائب المؤجلة الدفع على الخصوم و الأصول عبارة عن نتيجة الفرق الظرفي المسجل بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية من خلال تطبيق القواعد الجبائية لتحديد النتيجة الجبائية للسنة إعتمادا على النتيجة المحاسبية و مختلف القيود القانونية المفروضة من طرف إدارة الضرائب على المؤسسات .

بالنسبة لمديرية الخدمات الإجتماعية لسوناطراك نلاحظ تسجيل عدة مؤونات كأعباء ، و التي يجب إعادتها إلى النتيجة الجبائية رغم أن حدوثها سيكون في السنة الموالية .

- عندما تكون الاعباء قابلة للخصم في السنة او السنوات الموالية (في المستقبل) في هذه الحالة نسجل ضريبة مؤجلة اصول.

133		*الضرائب المؤجلة على الأصول*	xxxx	
	692	*فرض الضرائب المؤجلة على الأصول*		xxxx

- عندما تكون الايرادات خاضعة للضريبة في السنة او السنوات الموالية (في المستقبل) في هذه الحالة نسجل ضريبة مؤجلة خصوم.

693		*فرض الضريبة المؤجلة على* الخصوم	xxxx	
	134	ضريبة مؤجلة على خصوم		xxxx

مثال : المؤونة على منحة التقاعد قدرت سنة 2015 بـ : 411.723.618 دج .

هذه المؤونة لا تعتبر جبائيا كأعباء للسنة و لذلك أعدناها للنتيجة الجبائية . و بما أن حدوثها سيكون في السنة الموالية ، إذن الضريبة المتعلقة بها وجب دفعها أيضا خلال السنة المقبلة لذلك نسجل القيد المحاسبي التالي :

133		الضرائب المؤجلة على الأصول	107.048.140,7	
	692	فرض الضرائب المؤجلة على الأصول		107.048.140,7

أما عند تسجيل إلغاء جزئي أو كلي لهذه المؤونات نقوم بتسجيل عكسي للقيد المحاسبي السابق عن طريق تطبيق نسبة الضرائب المعتمدة (26 %) على المؤونة الملغاة . مثال على مؤونة التقاعد الملغاه و التي تقدر ب : 344.056.543 *0,26 = 89.454.701,18 دج .

692		فرض الضرائب المؤجلة على الاصول	89.454.701,18	
	133	الضرائب المؤجلة على الاصول		89.454.701,18

خلاصة الفصل الثالث :

تعمل مؤسسة سوناطراك على إتباع برنامج عمل من أجل القيام بالمعالجة المحاسبية و التي تسمح بمعرفة وضعيتها اتجاه مصلحة الضرائب ، و تحاول أن تجعلها تخضع إلى الأسس و القواعد العامة المعمول بها في المجمعات التي تنتمي لنفس النشاط الاقتصادي و لاسيما أن الجزائر اليوم تسعى جاهدة إلى مواكبة حركة اقتصاد السوق جعل مؤسساتها و خاصة الكبرى منها بنفس مواصفات المؤسسات العلمية و محاولة منا لتقييم الدراسة التطبيقية ارتأينا إسقاط الجانب النظري الذي يمثل التسيير الأمثل للجانب التطبيقي الواقعي الذي التمسناه من خلال تربصنا لمدة 3 أشهر .

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة :

سعينا من خلال هذه المذكرة إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة والمتمثلة في كيفية تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية، حيث تم معالجة هذه الإشكالية عبر ثلاث فصول، فالفصل الأول تناولنا فيه النتيجة المحاسبية و كيفية حسابها من خلال معرفة النواتج، الأعباء، الميزانية، وجدول حساب النتائج. أما الفصل الثاني فقد تعرفنا على مفهوم النتيجة الجبائية والعناصر التي تساعد على تحديدها كما اتضح لنا في الفصل الثالث كيفية تحديد النتيجة الجبائية في مؤسسة اقتصادية من خلال تطبيق دراسة حالة.

و توصلنا من هذه الدراسة التي قمنا بها في الجانبين النظري و التطبيقي إلى الاستنتاجات التالية:

– دور المحاسبة في إعطاء صورة للغير من خلال تحديد النتيجة المحاسبية التي تمثل معلومات رقمية مالية يمكن أن يستفيد منها كل من يستخدمها من داخل المؤسسة أو هيئات خارج المؤسسة مثل مصلحة الضرائب.

–يتم حساب النتيجة المحاسبية عن طريق الفرق بين الإيرادات و الأعباء بطريقتين من خلال الميزانية و من خلال جدول حسابات النتائج .

–النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية مع اضافة بعض التعديلات فيم يخص الأعباء غير القابلة للخصم و النواتج غير الخاضعة للضريبة وفق القانون الجبائي.

–تخضع المؤسسة الاقتصادية إلى الضريبة على أرباح الشركات التي تحدد على اساس النتيجة الجبائية.

– تعمل الإدارة الجبائية على فحص البيانات المحاسبية للمؤسسة بغية استخراج العناصر التي تسمح لنا بحساب النتيجة الجبائية كونها هي الأساس التي تفرض عليه الضريبة حيث تحدد عن طريق إضافة الإستردادات و طرح التخفيضات من النتيجة المحاسبية .

اختبار الفرضيات :

_ **الفرضية الأولى** : نقول أن الفرضية الأولى صحيحة كون النتيجة المحاسبية تحدد بعد عدة مراحل و التي تتمثل في تسجيل مختلف العمليات المحاسبية و إعداد القوام المالية .

_ **الفرضية الثانية** : نقول أن الفرضية الثانية صحيحة كون النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية مضافا إليها الإستردادات و تطرح منها التخفيضات .

_ **الفرضية الثالثة** : نقول أن الفرضية الثالثة صحيحة كون أنه يمكن للإدارة الجبائية أن ترفض خصم بعض الأعباء حسب قانون الضرائب ، كما أنه توجد إيرادات غير خاضعة للضريبة .

نتائج البحث :

توصلنا إلى عدة نتائج على ضوء هذه الدراسة و المتمثلة في :

- لا يتماشى النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي تماشيا تاما إلا أن الهدف الأول و الأهم للنظام الجبائي هو تعظيم إيرادات خزينة الدولة و التقليل من التهرب الضريبي بينما هدف النظام المحاسبي المالي هو إعطاء معلومة مالية تعكس الواقع الاقتصادي و تخدم جميع المتعاملين الاقتصاديين بما فيهم مصلحة الضرائب .
- من خلال دراستنا التطبيقية في مؤسسة سوناطراك مديرية الخدمات الإجتماعية توصلنا إلى أن هدفها ليس ربحي بل هدفها الرئيسي هو خدمة العمال و ذويهم لذا فهي لا تدفع الضريبة على ارباح الشركات .

التوصيات:

-العمل على تكوين نوعي لعمال إدارة المحاسبة في المؤسسة، والمتخصصين في المجال الجبائي للرفع من كفاءتهم.

-العمل على تكييف التشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، حتى تتقلص درجة التباعد و التعارض.

-على المؤسسة الاقتصادية أن توفر كل المعلومات التي تطلبها إدارة الضرائب.

-المتابعة المستمرة من طرف محاسب المؤسسة الاقتصادية لقوانين المالية كونها تتغير من وقت لآخر.

-على المؤسسة الاقتصادية المتابعة المستمرة و الدورية فيما يخص كل التشريعات القانونية و منها الجبائية من أجل الاستفادة من المزايا الممنوحة.

آفاق الدراسة:

رغم المجهود الذي بذل من أجل إثراء هذا الموضوع إلا أنه ومن الطبيعي أن يكون به بعض النقائص، و ذلك راجع إلى كون الموضوع كثير التغيير في القوانين المالية، وهذا يتطلب عدة بحوث.

كما نأمل أن تكون دراستنا قد ساهمت بقدر متواضع في إثراء هذا الموضوع.

و نقترح بعض المواضيع التي يمكن أن تكون محال لبحوث مستقبلية تستحق الدراسة مثل:

-أثر الضرائب المؤجلة في تحديد النتيجة الجبائية.

-العلاقة بين النظام الضريبي و نوع المؤسسة الاقتصادية.

-ضرورة تكييف النظام الجبائي مع مقتضيات التنمية القتصادية.

المراجع

المراجع

الكتب:

اللغة العربية:

د.الداوي الشيخ، اقتصاد وتسيير المؤسسة، دار هومه، الجزائر،2011.

أحمد طرطار ، المحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2003 .

ابرهيم الأعمش ، أسس المحاسبة العامة مطبق للمخطط الوطني المحاسبي ، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون ، الجزائر ،1999 .

بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة العامة، دار هومه،الجزائر،2002.

بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCFو المعايير الدولية (الجزء الثاني)، منشورات كليك 2013.

بوتين محمد، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، دار النشر الصفحات الزرقاء، الجزائر،2010.

بيساعد علي ، المالية العمومية ، مطبوعات موجهة للسنة الرابعة ، المدرسة الوطنية للمالية ، 1992 .

حسين مصطفى حسين ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة 2 ،1987.

د.حواس صالح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي،الجزائر، 2011.

رشيد سالمي ، الموارد الجبائية المستحقة للبلديات ، مذكرة ماجيستار ، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير الجزائر 1998 .

رفعت محجوب ، المالية العامة ، دار النهضة ، بيروت 1979.

د.شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، دار النشر الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2008.

عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الجزائر، 2011.

غازي عناية ، المالية و التشريع الضريبي ، دار البيارق ، عمان، 1998.

غازي عناية ، الزكاة و الضريبة ، دار الكتب ، عمان ، 1991 .

فوزي علي ناشد ، الوجيز في المالية العامة ، الدار الجامعية للنشر ، بيروت 2000 .

أ.يوسف مامش و أ. ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية، 2008.

اللغة الأجنبية:

Bernard Caspar et Gérard Enselme, Manuel de comptabilité approfondie, Litec, onzième édition,paris,2008.

-Eric DUMALANEDE avec la collaboration de Abdelhamid BOUBKEUR, Comptabilité générale, BERTI Editions, Alger, 2009.

- Sansri Brahim, Impôt sur les bénéfices des sociétés, édition CHIHAB, Alger, 1996.

مذكرات:

اللغة العربية:

بلعيد لمياء ورشيد سعاد، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، مذكرة الليسانس، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2003/2002.

بلحوت رقية ، مقدم يمينة ، الاصلاح الجبائي و أثره على ترقية الاستثمار الأجنبي بالجزائر ، مذكرة نهاية الدراسة، 2004.

بن يوسف نصر الدين ، مذكرة ماجستر في جباية المؤسسة.

دريزي دلال وفني أمينة،الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة الليسانس، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية.

دلماجي أسماء ، مذكرة الماجستير بعنوان جباية المؤسسة في ضل SCF ، دراسة حالة الجزائر الفضائية.

عمارة كريمة، الربح في جباية الشركات التجارية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2008/2007.

عزيزة المهري، اختيار التوافق بين المعيار المحاسبي الدولي ضرائب مؤجلة والتوجهات المحاسبية والجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية 2013/2012.

قاسي رؤوف ، الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلي النتيجة الجبائية(دراسة حالة سوناطراك لقسم الإنتاج).

اللغة الأجنبية:

BENNEGADI Samir, Normalisations Internationales de la comptabilité financière et de l'audit interne, Mémoire de magister, école supérieure de commerce d'Alger,2006/2007.

القوانين:

القانون رقم 18-22 المؤرخ فًي 3118/22/36 المتضمن النظام المحاسبي المالي

المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2008

المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2008

المادة 140 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009

المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2008

المرسوم التنفيذي رقم 94-186 المؤرخ في 26 محرم 06/1415 جويلية 1994

مواقع من الانترنت:

www.cnc.dz

الملاحق