جـــامعة مـــحمد البشيـــر الإبراهيمي برج بوعريريج

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

تكييف اللنظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي

- دراسة حالة مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة- EMBAG

من إعداد الطالبتين:

- **بوشيبي سميرة**
- **بن عمار مريم**

تحت إشراف الأستاذ:

زيادي سامي

تمت مناقشة هذه المذكرة يوم: 2019/09/24

الأستاذ: عميروش بوبكر	**جامعة برج بوعريريج**	**رئيسا**
الأستاذ: لعكيكزة ياسين	**جامعة برج بوعريريج**	**مناقشا**
الأستاذ: زيادي سامي	**جامعة برج بوعريريج**	**مشرفا**

السنة الجامعية: **2018 / 2019**

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع

إلى من أعطت دون مقابل.....

إلى من زرعت في نفسي العزيمة.....

إلى من ربتني وعلمتني الأخلاق الفاضلة.....

إلى التي طالما حلمت أن تبصر نجاحي وتفوقي المتواصل في دراستي.....أمي.

إلى الذي فرش دربي إرادة وصمودا.....

إلى الذي علمني الصبر والمثابرة لأجل العلم ودعمني للوصول إلى ما أنا عليه.....أبي.

إلى أخواتي مريم، لبنى،غزالة، وسام وإخوتي عبد الكريم ،عبد الجليل.

إلى خطيبي بلال معرفه.

إلى أختي ورفيقة دربي "مريم" وكل عائلتها الكريمة.

إلى كل الأهل والأقارب والأصدقاء كل باسمه خاصة صديقاتي خليصة، حسيبة.

"إلى جميع المعلمين والأساتذة اللذين مررت عليهم وكل من علمني حرفا في مشواري الدراسي.

إلى كل من سهر وجاهد لأجل العلم وهذا الوطن.

سميرة

إهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع إلى الوالدين اللذان وصّى بهما الله في قوله تعالى:

"وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أو كلاهما فلا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما".

أمي الغالية منبع العطف والحنان أدامها الله وأحاطها بكل الخير والعافية.

إلى الذي علمني معنى الصبر والإرادة وأفنى حياته من أجل تربيتي وتعليمي أبي حفظه الله وأدامه تاجا على رؤوسنا.

إلى التي أعتبرها في مقام أمي خالتي "كريمة" وزوجها وبناتها، إلى جدتي وجدي أطال الله في عمرهما. إلى إخوتي وأخواتي وأولادهم ثامر، وليد، ريمة،بهية.

إلى رفيقة دربي سر نجاحي ومصدر إرادتي الغالية "سميرة" وكل أهلها.

إلى كل صديقاتي لبنى، سارة.

إلى خطيبي وزميلي في الدراسة عبد الرحمن بن حميمي.

وفي الأخير أرجو من الله عز وجل أن يجعل عملنا هذا خالصا مخلصا لوجهه الكريم، نافعا يستفيد منه الجميع.

مريم

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات الذي امتلأت بحبه القلوب وسهلت بالتوكل عليه كل الدروب حمدا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه نحمده ونشكره كثيرا على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع.

وعملا بقول رسول الله صلى الله عليه وسلم(من لا يشكر النّاس لا يشكر الله)

نتقدم بالشكر الخالص للأستاذ المشرف "سامي زيادي".

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى موظفي قسم مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة لولاية برج بوعريريج وعلى رأسهم مسواكة خالد، نجيب.

كما نتقدم بالشكر إلى كل من كانوا لنا عونا في إعداد هذه المذكرة.

كما نتقدم بأسمى معاني الشكر والعرفان إلى كل أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على قبولها مناقشة هذه المذكرة.

الملخص:

يدخل تبني الجزائر تطبيق النظام المحاسبي المالي في إطار محاولة ربط المؤسسة الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية ما يؤدي إلى إحداث انعكاسات و آثار معتبرة على عدة جهات تربطها علاقة بالمحاسبة، ومن أهم تلك الجهات النظام الجبائي الذي يعتمد أساسا على المخطط الوطني للمحاسبة، وهو ما يجعل من المحاسبة مرتبطة ارتباطا وثيقا بالقواعد الجبائية، ولكن مع تغيير المرجع المحاسبي المستمد من الواقع المحاسبي وبالضبط من المعايير المحاسبية الدولية، فقانون النظام المحاسبي المالي ينأى وبصفة واضحة في توجهاته ومضمونه عن قوانين وقواعد النظام الجبائي الجزائري الحالي، والتي تمس بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات، ما يفرض على الدولة الجزائرية ضرورة القيام بملائمة وتكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد، بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي وتقليل تأثيرات تغير المرجع المحاسبي من خلال إيجاد حلول موضوعية ووسطية للإشكاليات التي يطرحها هذا التباعد.

وسنحاول في هذه الدراسة إبراز أهم تلك الصعوبات والمتعلقة بالضرائب المؤجلة، الاهتلاكات والمؤونات بإسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة الصناعية توضيب الورق وفنون الطباعة EMBAG إلا أنها لا تزال بعيدة عن تطبيق القواعد المحاسبية الجديدة مما لم يتح دراسة جميع الاختلافات المتطرق إليها في الجانب النظري.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، النظام الجبائي الجزائري، نقاط الاختلاف، التكييف والجهود المبذولة، النتيجة الجبائية، النتيجة المحاسبية.

ABSTRACT:

Enters the adoption of Algerias Financial accounting system application in the contexte of on attempt Algerian organisation of various international economic changes ,leading to création of reperussions and the effects of linking arguing on several points linked by a relationship accounting ,and most important of these entities tax system which is mainly based on the national plan for accounting prepared under the planned economy, which made the accounting is closely linked to the rules of the tax ,but with the change of the reference accounting derived from the reality of accounting and exactly of international accouting standards , law of financial accounting system distance and as clear in its direction and content of all the law and rules of the current tax system Algerian , and that directly affect the elements of the tax on corporate profits determine .what imposed on the algerian state need to do Tailor –conditioning tax rules with the new reality of accounting ,allowing modernizing tax system and reduce the efeects of the reference accounting change through the creation of objectivity and modération solutions to the problemsposed by this gap .

we will try in this study highlighting the most important of This difficulties related to these difficulties related to deffered taxes and depreciation and supplies by dropping study on the reality of the industrial for paper packagingand arts, but it is still far from the application of the new accounting rules, which did not allow the study of all the differences addressed in the theoretical side.

Key words : financial accounting system, the Algerian fiscal system , points of difference ,air conditioning and efforts ,the accounting result , fiscal result .

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
إهداء	II - I
شكر وتقدير	III
الملخص	IV
فهرس المحتويات	V
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال	VII
قائمة الاختصارات والرموز	VIII
قائمة الملاحق	IX
المقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة	3-2
تمهيد الفصل الأول	2
المبحث الأول: الأدبيات النظرية	28-3
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	31-29
خلاصة الفصل الأول	32
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	55-34
تمهيد الفصل الثاني	34
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة	38-35
المبحث الثاني: عرض، تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها	54-38
خلاصة الفصل الثاني	55
الخاتمة	58-57
قائمة المصادر والمراجع	63-60
الملاحق	-

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1 – 1)	الاختلاف في الإهتلاك بين القواعد المحاسبية و الجبائية	19
(1 – 2)	الحلول المقترحة لتكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري-إيجابيات وسلبيات كل حل-	28
(2 – 1)	منتجات المؤسسة لأربع سنوات	36
(2 – 2)	مخطط الإهتلاك المحاسبي للسيارة السياحية	39
(2 – 3)	الإهتلاك الجبائي للسيارة السياحية	40
(2 – 4)	الإهتلاكات وخسائر القيمة	41
(2 - 5)	جدول حساب النتائج لسنة 2018/2017	48-46
(2 –6)	الميزانية الجبائية لسنة 2018 الجدول رقم09	50-49

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1 – 1)	الهيكل التنظيمي الخاص بشركة التوضيب الورق وفنون الطباعة	37

قائمة الاختصارات والرموز

اختصار الكلمة	الترجمة بالعربية	الترجمة بالأجنبية
IFRS	معايير التقارير المالية المالية الدولية	International Financial Reporting Standards
IAS	المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards
IAS2	المعيار المحاسبي الدولي 02	International Accounting Standards 02
PCN	المخطط المحاسبي الوطني	System Comptable Financier
CNC	المجلس الوطني للمحاسبة	Conseil National De la comptabilité
FIFO	الصادر أولا الوارد أولا	First in First out
IRG	الضريبة علي الدخل الإجمالي	Impôt Sur Le Revenu Global
IBS	الضريبة علي أرباح الشركات	Impôt Sur Les bénéfices des Sociétés
TVA	الرسم على القيمة المضافة	Taxe Sur La Valeur ajoutée
TAP	الرسم على النشاط المهني	Taxe Sur l'activité professionnelle
IPSAS	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	International Public Sector Accounting Standards
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier
EMBAG	مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة	Société Emballages et Autre Graphique

المقـــــــــــــــدمة

نظرا للمتغيّرات الاقتصادية المتّسمة بعدم التّأكد والمخاطرة التي أفرزتها العولمة وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات، كانت جلها من العوامل الأساسية وراء جهود توحيد لغة المحاسبة في العالم، حيث أخذت عدة منظمات على عاتقها مهمة إصدار وبلورة معايير المحاسبة بهدف التوحيد والتقريب بين الممارسات المحاسبية الدولية.

ولعلّ اختيار الجزائر لفتح اقتصادها باندماجه في الاقتصاد العالمي كالتوقيع على اتفاقية الشراكة مع الإتحاد الأوروبي والسعي للانضمام في المنظمة العالمية للتجارة، فإنّ ذلك يؤدي إلى حتمية استجابة الجزائر لهذه المستجدات الدولية بتبنيها نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية الذي بدأ تطبيقه سنة 2010 بدلا من النظام المحاسبي السابق كخطوة نحو توفيق البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية.

إنّ تطبيق النظام المحاسبي المالي من المؤكد يحمل في طياته الكثير من الانعكاسات والصعوبات التي تؤثر على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة التي من أهمها الجانب الجبائي المرتبط ارتباطا وثيقا بالنظام المحاسبي، فإذا كانت المحاسبة سابقا مقيدة بإدماج القواعد الجبائية فإنّ المرجع الجديد يفرض استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي فتطلب ذلك تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد بما يسمح بتقليل آثار هذا الأخير على النظام الجبائي ممّا دفع بالدولة الجزائرية لتكثيف جهودها من أجل دراسة مختلف الإشكاليات التي يطرحها هذا التباعد وإيجاد حلول موضوعية ليس من شأنها تغليب الأهداف الجبائية على الأهداف المحاسبية.

أ.الإشكالية الرئيسية :

على ضوء ماسبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف يتم تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي ؟

ويندرج تحت هذا التساؤل الأسئلة الفرعية التالية

- ماهو محتوى النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري ؟
- ماهي نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري ؟
- كيف يتم إثبات الاختلاف محاسبيا وجبائيا في جانب الاهتلاكات والمؤونات؟ وهل تعتبر هذه الفروقات حدث منشئ للضريبة؟
- ما هي أهم الحلول المقترحة لتكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري؟

ب.فرضيات الدراسة:

- إذا كان محتوى الإطار العام للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية عبارة عن مفاهيم أساسية موحدة في عرض معلومات مالية تتميز بالشفافية لمستخدميها ،فإن محتوى النظام الجبائي الجزائري يهدف إلى تطبيق القوانين والتشريعات الجبائية.

- هنالك عدة نقاط اختلاف وتباعد بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري خاصة تلك المتعلقة بالضرائب المؤجلة والاهتلاكات ،المؤونات والتقييم بالقيمة العادلة.

- يتم إثبات اختلاف الاهتلاكات محاسبيا وجبائيا من عدة جوانب و المتمثلة في مدة الاهتلاك وطريقته وتاريخ بدايته ،كما تثبت الضرائب المؤجلة من خلال الفروقات الزمنية في حدوث العمليات محاسبيا وجبائيا ،ومنها الفروقات الناتجة عن مصاريف التنمية مثلا، وهي تعتبر حدث منشئ للضريبة.

– من أجل تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي تم اقتراح مجموعة من الحلول من بينها السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي وأخرى حسب القواعد الجبائية، وتكييف القواعد الضريبية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي.

ت .أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيار موضوع البحث له أسباب موضوعية وأخرى ذاتية:

الأسباب الموضوعية:

–الاهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة بالنظام المحاسبي المالي ودخوله حيز التطبيق في الجزائر بداية 2010، بسبب الانفتاح الاقتصادي والعولمة؛

– دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي علي البيئة الجبائية في الجزائر.

الأسباب الذاتية :

–علاقة الموضوع بمجال التخصص؛

–الرغبة الشخصية في دراسة مثل هذا الموضوع ؛

–إثراء المكتبة الجامعية بمرجع في هذا الموضوع.

ث.أهداف الدراسة:

تبرز أهداف الدراسة في ما يلي:

–محاولة التعرف على مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لما تحتويه البيئة الجبائية من قوانين وتشريعات؛

–تسليط الضوء على أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري؛

–تحديد نقاط التباعد والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

ج.أهمية الدراسة:

يكتسي هذا البحث أهمية من كونه يعالج إحدى المشاكل التي تواجه كل من المحاسبين الجزائريين و إدارة الضرائب على حد سواء منذ اعتماد و تطبيق النظام المحاسبي المالي المبني على أساس المعايير المحاسبية الدولية، خاصة أن أخر إصلاح للمنظومة الضريبية الجزائرية كان من خلال التشريع الضريبي لسنة 1991،من خلال التركيز على تبيان أثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري ،وإبراز أهم الجهود المبذولة للتقليل من نقاط التباعد بينهما.

ح.حدود الدراسة:

من أجل الإلمام بإشكالية البحث وفهم جوانبها المختلفة حدد مجال دراستنا كما يلي :

الحدود المكانية :أما عن الإطار المكاني للدراسة فهو متعلق بالواقع الجزائري ،حيث تحاول الدراسة إظهار أهم الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري في المؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة حالة من واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة)

الحدود الزمانية:تعلقت الدراسة بالفترة الممتدة من شهر فيفري إلى شهر سبتمبر 2019.

خ.منهج الدراسة:

قصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة ،تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري لتحديد أهم التعاريف التي يتطلبها البحث وتحليل الجوانب المتعلقة به، كما تم الاعتماد على دراسة حالة لربط الجانب النظري بالواقع العملي.

د .مصادر الدراسة:

تم استخدام العديد من المراجع لإعداد الدراسة تنوعت بين كتب ، مذكرات،مجلات ،ملتقيات ،قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالإضافة إلى استخدام القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة لما تحمله من معلومات وبيانات تساعدنا في الحساب والتحليل.

ز.صعوبات الدراسة:

تكمن أهم صعوبات الدراسة في:

- صعوبة جمع المعلومات حول الدراسة الميدانية التي تخص الموضوع ؛

-صعوبة إعطاء المعلومات والاستقبال من قبل المؤسسة؛

-ثقافة التحفظ عن المعلومات السائدة في المؤسسات الجزائرية بشكل عام و بالخصوص المعلومات النتعلقة مباشرة بالجباية.

و.هيكل الدراسة :

سعيا منا للإحاطة بجميع جوانب و أساسيات البحث و للإجابة على الإشكالية فقد قمنا بتقسيم الدراسة كما يلي:

الفصل الأول والذي يحمل عنوان" **الأدبيات النظرية والدراسات السابقة** "،والذي تم تقسيمه إلى مبحثين: المبحث الأول كان بعنوان الأدبيات النظرية والذي تناول مفاهيم حول النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري، أهم نقاط التباعد بينهما، الجهود المبذولة في الجزائر لدراسة بعض القوانين الضريبية وتكييفها مع النظام المحاسبي المالي ،وكذا الحلول المقترحة لتكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري . أما المبحث الثاني كان بعنوان الدراسات السابقة والذي تم تخصيصه للدراسات السابقة العربية ودراسات أجنبية لها علاقة بموضوع دراستنا.

أما الفصل الثاني كان بعنوان" **الدراسة الميدانيةة** " تم تخصيصه لدراسة حالة ،والذي تم تقسيمه إلى مبحثين: المبحث الأول تم فيه تحديد مؤسسة الدراسة ،طريقة جمع المعطيات والأدوات المستخدمة وتلخيص المعطيات، أما المبحث الثاني فقط خصص لعرض النتائج المتوصل لها، تحليلها ومناقشتها،ومناقشة نتائج اختبار الفرضيات بالإضافة إلى النتائج المتوصل إليها.

وفي الأخير ومن خلال الخاتمة تم استعراض التوصيات و آفاق الدراسة.

.

الفصـــــــــــــل الأول:

الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

تمهيد الفصل الأول:

تتطلب الممارسات المحاسبية عمليات تدقيق للقوائم المالية وإفصاح للبيانات المالية التي تحتويها وهي كلها أمور لم تكن متجانسة فيما بين الدول، نظرا لتواجد العديد من الاختلافات في المبادئ المحاسبية وفي التطبيقات اليومية لها.

شرعت الجزائر على غرار العديد من الدول في عملية إصلاح نظامها المحاسبي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة الدولية وذلك من خلال تبنيها للنظام المحاسبي المالي المستمد من نصوص المعايير المحاسبية الدولية.

بما أن النظام المحاسبي له علاقة وطيدة مع النظام الجبائي في الجزائر بحيث ترتبط مختلف العمليات الجبائية مع التطبيقات المحاسبية للكيان الاقتصادي،كما عرف النظام المحاسبي مجموعة من الإصلاحات كان للنظام الجبائي نصيبا منها، هذا الأخير ما هو إلا عبارة عن نتيجة التطورات المستمرة للظروف الاقتصادية،السياسية و الاجتماعية التي يمر بها المجتمع الجزائري، لذلك فإن نتائج التطبيق الميداني للنظام المحاسبي سيكون لها أثر كبير على الجانب الجبائي ولتفادي العراقيل سارعت الإدارة الضريبية إلى تكييف أنظمتها و إطاراتها من أجل ملائمة متطلبات البيئة الجبائية مع النظام المحاسبي المالي .

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأوّل: الأدبيات النظرية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأوّل: الأدبيات النظرية

إن تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي الماليSCF جاءت للضرورة التي فرضتها التطورات المحاسبية في العالم ولتوافق المنظومة المحاسبية مع المعايير المحاسبية الدولية في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي، غير أنه بعد التبني في 2007 وبداية الممارسة في 2010، أحدث هذا الأخير العديد من الإشكاليات خاصة مع النظام الجبائي لعدم توافقهما في العديد من النقاط،كان لهذا الاختلاف العديد من التأثيرات على النتيجة المحاسبية والجبائية وكذا على مختلف قرارات المؤسسة.

وكردة فعل أصدرت الجهات الحكومية المخولة مجموعة من التعديلات التي مست القواعد الجبائية لإحداث الانسجام وتقليل الفجوة والنظام المحاسبي المالي وكذا تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية.

المطلب الأوّل: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي SCF

يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) خطوة هامة في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية، حيث يهدف إلى وضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة.

الفرع الأوّل: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي

منذ تبني النصوص القانونية المتعلقة بالمخطط الوطني للمحاسبة الذي تم اعتماده في الاقتصاد الموجه في 29 أفريل 1975، لم يتم عليه أي تعديل من شأنه أن يسد بعض الثغرات والنقائص مثل التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الإيجاري امتيازات المرفق العام، العمليات بالعملة الأجنبية...الخ، ولا يمكن لهذا المخطط مواكبة الأدوات الاقتصادية والمالية الجديدة التي انبثقت عن العولمة المالية والاقتصادية، ولا يعرض قوائم مالية تتوافق والمقاييس العالمية تسمح لمختلف المستخدمين لاسيما الأجانب من الحصول على معلومات مالية شفافة تستغل مباشرة في اتخاذ مختلف القرارات.[1]

ويمكن حصر أسباب توجه الجزائر إلى النظام المحاسبي المالي الجديد إلى أسباب خارجية وأخرى داخلية وهي:[2]

- **الأسباب الخارجية:**

– يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛

– ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص، وذلك بعدما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه ؛

– يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لم يعترف بالحدود الجمركية ؛

– عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على أسواق محلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية، الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية ؛

– يستلزم التفتح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة وموثوقة وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية، وذلك لتسهيل نقل المعلومات الاقتصادية وعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات متعددة الجنسيات.

---

[1]–عاشور كتوش، **تطبيق النظام المحاسبي الموحد، IFRS/IAS**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 6، جامعة شلف، 2009، ص 295.

[2]–جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011، ص ص 10-11.

➢ **الأسباب الداخلية:**

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم؛
- أصبح المخطط الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي للبلاد ؛
- يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنّه نظام مؤسس لتحديد الضريبة ؛
- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الاقتصادية ؛
- أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ الصورة الوفية بحثا عن أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس.

الفرع الثاني: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001 وذلك من طرف عدّة خبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC، وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

أوّلا:مفهوم النظام المحاسبي المالي

عرف القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، وحسب المادة رقم 03 منه النظام المحاسبي المالي كما يلي: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها تقسيمها، تسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، نجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1].

*ومن هنا يمكن القول أنّ النظام المحاسبي المالي عبارة عن نظام يقوم بدراسة، تنظيم، تصنيف، تقسيم المعلومات ثم تقييمها وتسجيلها لعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

من خلال المفهوم السابق للنظام المحاسبي المالي نستخلص مميزات المحاسبية المالية فيما يلي[2]:

- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسات المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة في ثلاث مرجعيات محاسبية: أوروبية، أمريكية،معايير المحاسبية الدولية ؛
- احتوائه على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ التسجيل ولطرق التقييم وإعداد القوائم المالية هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية ؛
- يوفر معلومات مالية واضحة ومتوافقة قابلة للمقارنة وأخذ القرار، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقبلين؛
- لهذا فإنّ النظام المحاسبي المالي يحتوي على إطار تصوري أو مفاهيمي، وهو نفسه الإطار التصوري لـــ IFRS الذي يقدم مفاهيم متمثلة في:
- الاتفاقيات المحاسبية ؛
- الخواص النوعية للمعلومة المالية ؛
- المبادئ المحاسبية الأساسية ؛

لهذا فإنّ النظام يسهل ويساعد على شرح القواعد والمعالجة لبعض الأحداث غير المدرجة في المخطط المحاسبي الوطني.

---

[1]– الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة المالية ،**قانون07-11المتعلق بالنظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية ،العدد 74،الصادرة في 25نوفمبر 2007،المادة رقم 03،ص03.

[2] -حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، ج1، دار هومة، الجزائر، 2010، ص ص 23-22.

– إعطاء نماذج القوائم المالية: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغير الأموال الخاصة،جدول تدفقات الخزينة والملحق ؛

– تقديم قائمة الحسابات ؛

– قواعد سير الحسابات ؛

– النظام المحاسبي الواجب تطبيقه في الكيانات الصغيرة جدا.

ثانيا:مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تطبق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي على [1]:

– كل شخص طبيعي ومعنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها ؛

– الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري ؛

– التعاونيات ؛

– الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدّى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة ؛

– يستثنى من مجال تطبيق القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.

الفرع الثالث: مبادئ النظام المحاسبي المالي

تبنّى النظام المحاسبي المالي مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وقد حدّدها بـــ:

1– استقلالية الدورات:

إنّ تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط. [2]

2 – مبدأ الأهمية النسبية:

تكون المعلومات ذات معنى، أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم.[3]

3– مبدأ الحيطة والحذر:

أي ضرورة تحلي المؤسسة بالحذر عندما يتعلق الأمر بقرارات تكتسي طابع الإفصاح، أي على المؤسسة اختيار الطرق التي تملك من الأدلة المعقولة ما يكفي، اختيار قيمة التقدير التي تعطي أقل قدر ممكن من الربح وبتطبيق مبدأ الحيطة لا يؤدي إلى إنشاء مؤونات مفرط فيها. [4]

---

[1] –سفيان نقماري، رحمة بلهادف، **واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي، –العوائق والرهانات–**، ملتقى وطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS/IFRS، جامعة الشلف، الجزائر،13-14 جانفي 2013، ص7.

[2] – إبراهيم بورنان، مخلوف الطاهر، **النظام المحاسبي المالي بين مبادئ المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية**، ملتقى حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد، آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة البليدة، الجزائر، 15 أكتوبر 2009، ص4.

[3] - مرجع نفسه، ص4.

[4] – محمد منتاوي، عزوز علي، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، ملتقى حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، ، جامعة الشلف، الجزائر، 17-18 جانفي 2010، ص 4.

4- تغليب الواقع المالي على الشكل القانوني:

هذا المبدأ جديد في الجزائر، حيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، ومن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية. [1]

5- عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة له. [2]

6- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:

يقتضي انسجام المعلومات وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة، دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

يبرز الاستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم ويجب الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية. [3]

7- مبدأ التكلفة التاريخية:

يقر مبدأ التكلفة التاريخية تسجيل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شراءها (الاقتناء) أو تكلفة إنتاجها. [4]

8- مبدأ عدم المقاصة:

ينبغي عدم المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم أو بين الإيرادات والأعباء. [5]

9- قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية:

تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع. [6]

10- قاعدة الوحدة النقدية:

أي تسجيل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية في الملحق. [7]

---

[1] – محمد منتاوي، عزوز علي، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق ، ص 4.

[2] – سعيدة عيساوي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على شركات التأمين**، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معقمة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010/2009، ص 5.

[3] –مرجع نفسه، ص ص 5-6.

[4] –شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص 30.

[5] –مرجع نفسه، ص 31.

[6] –طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 91.

[7] –طارق عبد العال حماد،مرجع نفسه، ص 91.

الفرع الرابع: أهداف النظام المحاسبي المالي وأهم الفرضيات التي جاء بها

أوّلا:أهداف النظام المحاسبي المالي

هناك العديد من الأهداف التي يسعى النظام المحاسبي المالي إلى تحقيقها، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية[1]:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية ؛
- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية ؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى شفافية في عرض المعلومات ؛
- جعل القوائم المالية الدولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية ؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية وأداء الكيان.

إضافة إلى الأهداف السابقة يمكن ذكر الأهداف الآتية[2]:

- السماح بالتسجيل بطريقة شاملة وموثوق منها لكل المعاملات والعقود الاقتصادية للمؤسسة، حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق منها، مضمونة، منتظمة ،حيث أنّ هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب التقارير المالية الدولية **IFRS** ؛

- يخدم ترقية وتعليم المحاسبة والتسيير ويرتكز على أسس مشتركة وكذلك لتكوين المهنيين المختصين الأحرار الأجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف المحاسبية.

ثانيا:أهم الفرضيات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي

يحتوي الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي على فرضيتين لإعداد القوائم المالية هي [3]:

- **أساس الاستحقاق:**

الأحداث الناتجة عن التعاقدات سواء كانت نواتج أو أعباء والمتعلقة بالفترة المعينة، يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة التي نشأت فيها حتى ولو أنّ التسديد سيتم في الفترات اللاحقة، يعني أنّه يتم الاعتراف بأثر العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها وليس عند استلام أو دفع النقدية، فهي في قوائم الفترات التي هي مرتبطة بها.

- **الاستمرارية في الاستغلال:**

القوائم المالية تحضر على أساس فرضية أنّ عملية الاستغلال مستمرة، يعني أنّ المؤسسة ستواصل نشاطها في المستقبل، باعتبار أنّ التصفية أو التوقف عن النشاط تعتبر حالة إستثنائية، في الحالة العكسية لما يكون هناك شك في الاستمرار لا بد من تقديم المبررات والدلائل التي حضرت على أساسها القوائم، والمبررات التي من أجلها المؤسسة ليست في وضعية استغلال مستمرة.

---

[1] –مراد آيت محمد، صفيان أبحري، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"**، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة البليدة، الجزائر، 2009، ص5.

[2] -Samir merouani ,**le Project du nouveau system comptable financier algérien « anticiper et préparer passages du PCN 1975 aux normes IFRS »**, mémoire de magistère، ESC ,2008/2009 ،p94.

[3] – عبد الكريم شناي، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبية الدولية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص 30.

الفرع الخامس: قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي والقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

تتشكل قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي، من مبادئ وقواعد عامة وقواعد خاصة ينبغي تطبيقها على العناصر التي تحتوي عليها الكشوف المالية من أجل توفير معلومات تعكس الواقع الاقتصادي للأحداث والتعاملات التي تقوم بها المؤسسة، بما يفيد مستعملي هذه المعلومات في عملية اتخاذ القرار.

أوّلا: قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي

1- قواعد التسجيل وفق النظام المحاسبي المالي:

تتمثل قواعد التسجيل المحاسبي في[1]:

- كل التعاملات والمبادلات لابد من تسجيلها عند حدوثها،
- لا يمكن تبديل أو تصحيح تسجيل عملية معينة بمعلومات من طبيعة مختلفة،
- تسجيل الأصول ضمن الميزانية يكون عند احتمال تقديمه للمؤسسة نفع اقتصادي (أي عند ترصيد الالتزام) ويكون قابل للقياس،
- يسجل الإيراد ضمن جدول حسابات النتائج عند احتمال وجود نقص في النفع الاقتصادي للمؤسسة جراء زيادة في قيمة الأصول أو نقص في الخصوم، مع إمكانية قياسه بشكل موثوق،
- تسجيل التكلفة في جدول حسابات النتائج عند احتمال وجود نقص في النفع الاقتصادي يكون متعلق بانخفاض في قيمة الأصول وزيادة في قيمة الخصوم مع إمكانية قياسه.

2- قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي:

2-1-قواعد عامة للتقييم:

تتمثل القواعد العامة للتقييم في[2]:

- تحديد المبالغ المتعلقة بتسجيل عناصر القوائم المالية يكون التسجيل عند نهاية الدورة ؛
- تقييم الأصول الثابتة يكون بتكلفة حيازتها، أمّا الأصول المنتجة من طرف المؤسسة تقيم بتكلفة إنتاجها.

➢ **التكلفة التاريخية:**

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:

- بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل، تحسب من كلفة الشراء ؛
- بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية، تحتسب من كلفة الشراء ؛
- بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا، تحتسب من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها ؛
- الأصول المكتسبة عن طريق التبديل تقيم بالقيمة المحاسبية للأصول المكتسبة ؛
- الأصول و المنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة تقيم بتكلفة الإنتاج ؛
- الاستخدامات المتحصل عليها بشكل مجاني، تقيم بالقيمة العادلة عند ضمها لاستخدام المؤسسة أي في ذمتها.

[1] - سعيدة عيساوي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على شركات التأمين**،مرجع سابق، ص 8.

[2] - مرجع نفسه، ص 9.

➢ **القيمة الحالية (الممكن تحصيلها):**

ويمكن تعريفها على أنها القيمة القصوى بين سعر البيع وقيمة المنفعة، حيث أنّ سعر البيع هو المبلغ الممكن تحصيله عند بيع الأصل معين في إطار سوق المنافسة، أمّا قيمة المنفعة فهي القيمة المستحدثة للتدفقات المستقبلية المنتظر حصولها عند استعمال الأصل إلى نهاية مدة استعماله.

➢ **التقييم بالتكلفة القابلة للتحقيق:**

تظهر الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، وتظهر الالتزامات بالقيم المستحقة الأداء، أي المبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات في المسار العادي للعمل.[1]

2-2 قواعد خاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي لعناصر الميزانية:

إلى جانب القواعد العامة نجد بعض العناصر التي تخضع لتقييم خاص ونذكر منها[2]:

➢ **الأصول الثابتة المادية والمعنوية:**

الأصول الثابتة المادية للمؤسسة هي أصول مادية موجهة للاستعمال في إنتاج السلع، أو توريد الخدمات أو تأجير للغير أو استعمالها لأغراض إدارية خلال أكثر من دورة محاسبية، أو ينص عليها المعيار الدولي المحاسبي رقم 16، أمّا الأصول الثابتة المعنوية فهي أصول بدون وجود مادي (غير ملموسة) قابلة للتحديد وموجهة لنفس الاستعمال، وقد نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 وكلا من الأصول الثابتة المادية والمعنوية يكون تحت مراقبة واستعمال المؤسسة .

➢ **المخزونات:**

ينص المعيار "IAS2" على وجوب تقييم المخزونات بالتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل، بالإضافة إلى كل المصاريف المتعلقة بالتحويل، وكذا كل المصاريف الأخرى الضرورية لإيصال هذه المخزونات إلى أماكن التخزين.

وتسجل أية خسارة في قيمة المخزونات كعبء في حساب النتائج عندما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وتحدد خسائر القيمة في المخزونات إمّا بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة أو طريقة الوارد أولا الصادر أولا "FIFO".

ثانيا: القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي:

حدّدت المادة 25 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أنّ الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، تعدّ الكشوف المالية سنويا على الأقل، حيث تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات ما يلي:

الميزانية، جدول حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ومعلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج.

---

[1]– محمد سامي لزعر ، **التحليل المالي للقوائم وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011 /2012، ص 34.

[2]– جمال عمورة، **الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، الجزائر، 13 -15 أكتوبر، 2009، ص8.

1- الميزانية:

1-1-تعريف الميزانية: الميزانية هي جدول ذو جانبين يعد بتاريخ معين ويظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة وبالجانب الأيسر خصومها.[1]

1-2-محتوى الميزانية:

تحتوي على عناصر الأصول والخصوم التالية[2]:

- **الأصول:**

الأصول وتعرف أيضا بالموجودات، وهي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة، والأصول تظهر كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من الشركاء أو المساهمين وحسب المادة 21 من المرسوم التنفيذي المتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي التي تصنف إلى:

- **أصول غير جارية:**

وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة (أي لفترة طويلة) وهذه الأصول تشمل:

- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان، وهي الأصول المعنوية (مثل برامج الإعلام الآلي والمحل التجاري...) والأصول العينية مثل (المباني والمعدات).

- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل الأجل أو غير الموجهة لأنّ يتم تحقيقها (أي بيعها) خلال الاثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ نهاية الدورة.

- **أصول جارية:**

وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراءها بهدف بيعها خلال الاثني عشر شهرا وكذا على العملاء والنقديات.

- **الخصوم:**

عرفتها المادة 22 من النظام المحاسبي المالي كالتالي:

"تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية".

هذا التعريف لا يعتبر الأموال الخاصة خصوما.

تعتبر الخصوم خصوما جارية عندما يتوقع تسديها خلال دورة الاستغلال العادية أو خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ نهاية الدورة المحاسبية.

أمّا باقي الخصوم فتنصف ضمن الخصوم غير جارية .

[1] -عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام لمحاسبي المالي**، الجزائر، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص 10.

[2] -مرجع نفسه، ص ص 11-12.

➢ **الأموال الخاصة:**

وتمثل الفرق (الموجب) بين أصول المؤسسة ومجموع خصومها الجارية وغير جارية، إنّ الأموال الخاصة تظهر في الميزانية في جانب الخصوم رغم أنّها لا تعتبر خصوما واجبة التسديد.

* تمّ تدعيم الميزانية بالملحق رقم (01).

2- جدول حسابات النتائج :

هو كشف يلخص الأعباء والمنتجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال الدورة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، تظهر من خلال جدول حسابات النتائج النتيجة الصافية للدورة سواء بالربح أو الخسارة[1]

* تم تدعيم جدول حسابات النتائج بالملحق رقم (02).

3- جدول سيولة الخزينة:

يعرض جدول سيولة الخزينة بهدف إعطاء مستخدمي الكشوف المالية معلومات حول قدرة المؤسسة على توليد السيولة المالية وكذلك حول طرق استعمالها، حيث يضم مجموع مداخيل ومخارج الموجودات الحاصلة خلال الدورة المالية حسب مصدرها. [2]

* تم تدعيم جدول سيولة الخزينة بالملحق رقم (03).

4- جدول تغير الأموال الخاصة:

يعرض جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا لحركة مكونات رؤوس الأموال خلال الدورة المالية من خلال ضمه للمعلومات الآتية[3]:

- النتيجة الصافية للسنة المالية ؛
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المسجل أثرها مباشرة كرؤوس أموال ؛
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء الهامة ؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...) ؛
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة من خلال الدورة المالية .

* تم تدعيم جدول تغير الأموال الخاصة بالملحق(04).

5- ملحق الكشوف المالية:

يضم ملحق الكشوف المالية المعلومات التي تكتسي طابعا هاما والتي من شأنها تسهيل فهم المعلومات والأحداث الواردة في الكشوف المالية .

المطلب الثاني: الإطار النظري للنظام الجبائي الجزائري

تنشأ النظم الجبائية وفقا لمقومات ودعائم اقتصادية واجتماعية وسياسة خاصة، فتنمو وتتطور دوما وفقا للمحيط الذي تنشأ فيه فتؤثر فيه وتتأثر به هادفة إلى تحقيق أهداف المجتمع.

وعلى غرار باقي الدول أصبح للجزائر نظام جبائي خاص بها تستعمله في تحصيل الإيرادات باعتبارها مصدرا لتمويل الخزينة العمومية.

---

[1] -لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقها**، ط1، الجزائر، 2010، ص 176.

[2] -مرجع نفسه، ص 180.

[3] -مرجع نفسه ،ص 180.

الفرع الأوّل: مفهوم النظام الجبائي الجزائري

يعتبر النظام الجبائي معيار لتقييم اقتصاد أي بلد ، ومرآة لوضع الدولة وطبيعة المجتمع، حيث أنّ أي نظام جبائي يهدف إلى تحقيق أهداف الدولة.

تعريف النظام الجبائي:

وهو عبارة عن القواعد القانونية، والتي تتمثل في قواعد العدالة، الوضوح ،اليقين ،الملائمة و الاقتصاد في تحصيل الضريبة وعليه يعرف النظام الجبائي: "بأنّه مجموعة الضرائب والفروض التي يلتزم بها رعايا الدولة المعينة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة مع اختلاف مستوياتها من المركزية أو المحلية". [1]

كما يعرف النظام الجبائي على أنّه: "مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتتمثل في مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية ومذكرات تفسيرية تسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية". [2]

*من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أنّ النظام الجبائي هو عبارة عن مجموعة من الضرائب والرسوم المطبقة في الدولة، بمعنى آخر أنّ النظام الجبائي يتحدد في الضرائب والرسوم المكونة له.

الفرع الثاني: أهداف النظام الجبائي الجزائري

يهدف النظام الجبائي إلى تحقيق جملة من الأهداف المسطرة وفق خطط اقتصادية اجتماعية وسياسية، ومن أبرز هذه الأهداف نذكر منها [3]:

- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار؛
- إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل والعمل على حماية القدرة الشرائية ؛
- إرساء نظام ضريبي بسيط ومستقر في تشريعاته ؛
- إعادة هيكلة وتنظيم المصالح الجبائية.

تحقيق أهداف اجتماعية وتتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين من خلال:

- التمييز بين الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة ؛
- التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية ؛
- توسيع تطبيق أنواع الاقتطاعات ومراعاة المقدرة التكليفية للمكلف و لتقليل من الإعفاءات.

تحقيق أهداف اقتصادية وتتمثل في:

- عدم عرقلة وسائل الإنتاج ؛

---

[1] -عبد المؤمن بن صغير، **واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر صعوبات الاقتطاع وآفاق التحصيل**، مجلة ندوة الدراسات القانونية، العدد 01، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2013، ص 90.

[2] – بوعلام ولهي، **ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص 137.

[3] -محمد ديلخ، **تكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017/2016، ص ص 24-25.

- توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق جو المنافسة بين المؤسسات ؛
- تعبئة الادخار المحلي وتوجيهه نحو المشاريع الإنتاجية.

تحقيق أهداف مالية والتي تقتضي تحقيق إيراد مالي يغطي التكاليف العامة للدولة وتتمثل في:

-عصرنة الإدارة الضريبية ؛

-تبسيط النظام الضريبي.

الفرع الثالث: الأنظمة التصريحية في النظام الجبائي الجزائري

هناك ثلاث أنظمة تصريحية للمكلفين بالضريبة هي [1]:

أولا: النظام الحقيقي

بموجب أحكام المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنّه يحدد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، فيما يخص المكلفين بالضريبة الذين لا يخضعون للنظام المبسط حسب نظام الربح الحقيقي وجوبا، وبالتالي كل مكلف بالضريبة يتعدّى رقم أعماله السنوي 30.000.000دج يخضع وجوبا لنظام الربح الحقيقي.

ثانيا: النظام المبسط

وفقا لأحكام المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يخضع المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة.

ثالثا: النظام الجزافي

تنص المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة بأنّه يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء والأنشطة الأخرى المتمثلة في تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح التجارية والصناعية، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 10.000.000دج

الفرع الرابع: الضرائب والرسوم في النظام الجبائي الجزائري

يتضمن النظام الجبائي الجزائري مجموعة من الضرائب والرسوم نذكر من بينها:

أوّلا:بعض الضرائب في النظام الجبائي الجزائري:

1-الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

1-1-تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

تؤسس هذه الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتكون سنوية ووحيدة، تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. [2]

وتفرض هذه الضريبة على مجموع المداخيل الصافية للأصناف الآتية: [3]

- أرباح مهنية ؛

---

[1] -محمد الحبيب مرحوم، **إستراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2012/2011، ص32.

[2] -وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، قانون المالية لسنة 2015، المادة1، ص 15.

[3] -المرجع نفسه، المادة 02،ص15.

- عائدات المستثمرات الفلاحية ؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، كما تنص عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة ؛
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

1-2-مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

حسب المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنّ الأشخاص الخاضعون للضريبة هم الأشخاص الذين يتوفرون على إقامة ومداخيل جبائية مصدرها جزائري وهم:[1]

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إمّا باتفاق وحيد، أو باتفاقيات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل ؛
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية ؛
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا ؛
-كذلك أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

2- الضريبة على أرباح الشركات IBS:

2-1-تعريف الضريبة على أرباح الشركات IBS:

تمّ تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، حيث نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمّى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات".[2]

2-2-مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات IBS:

يخضع لهذه الضريبة كل من:

شركات الأموال (شركات الأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة)، وكذا شركات الأشخاص التي اختارت طوعا الخضوع لهذه الضريبة، الهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري واتحادات الشركات التعاونية والشركات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، الشركات المدنية غير المؤسسة تحت شكل شركات بالأسهم والتي اختارت الخضوع لـــ IBS.[3]

ثانيا-بعض الرسوم في النظام الجبائي الجزائري :

1- الرسم علي القيمة المضافة

1-1-تعريف الرسم على القيمة المضافة TVA:

تعرف على أنّها ضريبة تفرض على القيمة المضافة على السلع والخدمات في كل شركة في سلسلة الإنتاج والتوزيع، وتظهر قيمة الضريبة على القيمة المضافة على مستوى السعر النهائي للمستهلك.[4]

---

[1] -وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، قانون المالية لسنة 2016، المادة 3، ص 15.

[2] -ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة الباحث، العدد 2، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003، ص 26.

[3] -مرجع نفسه، ص 26.

1-2-مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة TVA[1]:

يخضع للرسم على القيمة المضافة كل من المنتجون، تجار الجملة، المستوردون ويخضع ل TVA بصفة إلزامية:

- العمليات ذات الطابع التجاري أو الصناعي أو الحر التي تجري في الجزائر بصفة عادية أو استثنائية ؛
- مجمل القطاعات ما عدا تجارة التجزئة الأنشطة الفلاحية التعاملات التي تتم مع الجيش الوطني الشعبي ؛
- عمليات البنوك والتأمين والعمليات التي تأتي في إطار ممارسة عمل حر ما عدا العمليات ذات الطابع الطبي وشبه طبي والبيطري؛
- عمليات بيع الكحول أو الخمور ومشروبات أخرى مماثلة.

ويخضع للرسم على القيمة المضافة بصفة اختيارية:

- العمليات الموجهة للتصدير؛
- العمليات المحققة لفائدة الشركات البترولية أو الخاضعين لهذا الرسم أو المؤسسات المستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء.

2- الرسم على النشاط المهني TAV:

حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة، يستحق الرسم سنويا بصدد رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر، الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون نشاط تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي ضمن فئة المداخيل الصناعية والتجارية وكذا الضريبة على أرباح الشركات.[2]

المطلب الثالث: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري وأهم نقاط التباعد بينهما

ارتبطت المحاسبة في السابق ارتباطا وثيقا بالجباية، غير أنّ تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، حمل في طياته الكثير من الانعكاسات والتأثيرات التي من أهمها استقلالية المحاسبة عن مختلف التشريعات الخاصة، خاصة التشريع الجبائي الذي يدفعها للقيام بمعالجات تتعارض مع متطلبات تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني للمعاملات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وهو ما يؤثر بشكل جيد على النظام الجبائي ويفرض عليه الكثير من التحديات لتكييفه خاصة وأنّ الجباية تشكل مورد أساسي للدولة.

- الفرع الأوّل: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري

يلزم القانون كل المؤسسات مسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أو تطرأ عليها وذلك حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الجباية المفروضة عليها مع العلم أنّ المؤسسة تعمل ما في وسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية وغير شرعية وتتلخص على وجه العموم العلاقة بين المحاسبة والجباية في آلية حساب النتيجة المحاسبية للانتقال إلى النتيجة الجبائية[3]

---

[4] -هاجر ديالم وسعاد بلوناس، **فعالية النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل**، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم مالية ومحاسبية وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 2017/2016، ص 17.

[1] -عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط1، دار جيطلي للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص ص 124-125.

[2] - وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة** ،قانون المالية لسنة 2012، المادة217.

[3] - رضا جاو حدو، إيمان حمدي جليلة، **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه**، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 5 و6 ماي 2013، ص 5.

❖ **تعريف النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي:**

تقدم النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي على النحو الآتي: [1]

إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل)-نفقات على التكاليف النشاط+/-تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية+/-تغيرات بين مخزون افتتاح الدورة ومخزون عند إغلاق الدورة+/-التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة+/-التصحيحات الخاصة بالقروض= **نتيجة الدورة**

❖ **تعريف النتيجة الجبائية حسب قانون الضرائب:**

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 02 على أنّ النتيجة الجبائية تعرف كما يلي:

الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الدورة، ويمكن التعبير عنها كما يلي:

الأصول الصافية= الأصول –الاهتلاكات- المؤونات.

كما حدد المشرع الجبائي الأساس الخاضع للضريبية "الربح الصافي الناتج عن: النتائج المحققة من طرف المؤسسة–الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، اهتلاكات، مؤونات، ضرائب ورسوم،....).

ويمكن تلخيص العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية كما يلي:

النتيجة الجبائية= النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة–التخفيضات–العجز المالي السابق.

– الفرع الثاني: أسباب الاختلاف القائم بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

هناك سببين رئيسيين للاختلاف القائم بين القواعد الجبائية والمفاهيم المحاسبية، والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

أوّلا: اختلاف الأهداف بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي

تختلف القوانين الجبائية المحددة للقواعد الجبائية عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي المتبني للمعايير الدولية المحاسبية والتقارير المالية (IAS/IFRS) من حيث الأهداف، حيث توجد بعض القواعد الجبائية التي تسعى لتعظيم الإيرادات الجبائية كما أنها تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فهي تعتبر وسيلة للاقتصاد السياسي الاجتماعي للدولة (تحفيز الاستثمار تحسين الشروط الاجتماعية للعمال...) ما يجعل القواعد الجبائية تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة، في حين أنّ النظام المحاسبي المالي الجديد يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية مع إتباع حيادية تامة، فمهما كان وطبيعة المصالح الخاصة للأطراف المستعملة فهي لا تعمل على تغذيتها على الأقل نظريا.

[1] –رضا جاو حدو، حمدي جليلة إيمان، **تكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مرجع سابق، ص 5.

ثانيا: عدم موضوعية القواعد الجبائية والمحاسبية

تكون القاعدة سواء كانت جبائية أو محاسبية غير موضوعية إذا كانت تعطي الأولوية لخدمة مصالح طرف معين أو هي متأثرة بهذه المصالح، فسواء ما تعلق بالجانب الجبائي أو المحاسبي فإنّ كلاهما لا يتبعان طرق علمية دقيقة في تحديد آلية سير القواعد الصادرة عنهما ما يجعلهما بعيدين عن إعطاء صورة تعبر عن الحقيقة بكل موضوعية، فمن ما تعلق بالجانب الجبائي هناك بعض القواعد والقوانين الجبائية المتضمنة في قانون الضرائب المباشرة مثل تلك المتعلقة بالمؤونات، فمثل هذه القواعد تعمل على الرفع من إيرادات الدولة بطريقة يمكن القول عنها أنها غير عادلة لأنّها غالبا ما تخدم أهداف الخزينة العامة أو أهداف وطنية باعتبارها وسيلة للاقتصاد السياسي.

أمّا من الناحية المحاسبية فالقواعد والمفاهيم المحاسبية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي تطرح مجموعة من الخيارات تجعلها تبتعد نوعا ما عن الموضوعية العلمية التي تطرح حلا وحيدا أو طرقا تؤدي إلى نفس الحل على الأكثر.[1]

الفرع الثالث: نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

إنّ تبني الجزائر لمعايير المحاسبية الدولية عن طريق إصدار النظام المحاسبي المالي أدّى إلى ظهور تغيرات في القواعد المحاسبية والتي تمس بشكل مباشر عدة عناصر مثل القواعد والتقنيات الجديدة للاهتلاك وتكاليف البحث والتطوير، تكاليف الإقراض، القيمة العادلة، المؤونات والضرائب المؤجلة، حيث كان لهذه التغيرات أثر على الجانب الجبائي أدت إلى ظهور اختلافات بين هذه القواعد والتقنيات المحاسبية الجديدة والقواعد الجبائية، حيث ترتكز في النقاط التالية:

1- الاهتلاكات:

1-1-تعريف الاهتلاك:

هو التوزيع المنتظم لقيمة الأصول على مدار عمرها الاقتصادي، وهو استهلاك للمنافع الاقتصادية للأصول العينية والمعنوية ويحتسب كعبء إلاّ إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبة لأصل أنتجه الكيان لنفسه.[2]

1-2-قواعد وتقنيات الاهتلاك:

يعتمد النظام الجبائي الحالي على التقنيات المألوفة للاهتلاكات (خطي، متناقص، مزايد)، كما يعتمد على نفس التعريف الموضح في المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتبر الاهتلاك تدني في قيمة الأصول، الهدف منه استرجاع تكلفة الأصل غير أنّ تعريف الاهتلاكات في النظام المحاسبي المالي يختلف تماما عنه فهو عبارة عن توزيع منتظم للمبلغ القابل للاهتلاك للأصول الثابتة المادية والمعنوية على مدة منفعتها المتوقعة حسب مخطط للاهتلاك، مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة لها بحيث يصبح الاهتلاك يمثل إثبات استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة للأصول الثابتة المادية والمعنوية وبالتالي فعلى المؤسسات عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي، أن تعيد تحديد مدة

[1] -مبارك بوعلاق، نور الدين بعيليش، سمير طعيبة، **الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية**، ملتقى دولي حول دور معايير المحاسبية الدولية (IAS,IFRS,IPSAS)في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، 24 و25 نوفمبر 2014، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص 620.

[2] -أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF_الإطار النظري**-، ط1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 225.

وطريقة اهتلاك الأصول القابلة للاهتلاك، وبالتالي التأثير على أقساط الاهتلاك، وعلى الوعاء الخاضع للضريبة باعتبار أنّ هذه الأقساط تكون محتواة ضمن هذا الوعاء.[3]

1-3-مدة الاهتلاك:

وفي هذا الصدد هناك نوعان من الأصول غير مركبة وهي تلك الأصول التي لا يستطيع الكيان الاقتصادي تجزئة عناصرها لعدم استيفاء الأجزاء المكونة لها شروط التسجيل المحاسبي للأصل في السجلات المحاسبية على عكس الأصول المركبة.[1]

- **بالنسبة للأصول غير المركبة:** يعتمد احتساب مدة اهتلاك الأصل حسب النظام المحاسبي المالي على مدة الانتفاع به أي المدة المقدرة للاستعمال من طرف المؤسسة المالكة والتي تعكس بواقعية استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بالأصل، خلافا للقواعد الجبائية التي تحدد مدة الإهتلاك وفقا لتصنيف معين لكل فئة من الأصول المادية والمعنوية والتي تكون عادة قصيرة واقل من المدة الحقيقية له فمثلا إطفاء المصاريف الإعدادية التي تعتبر من الأصول المعنوية في المخطط المحاسبي الوطني لا يمكن أن تتجاوز خمسة سنوات، بينما الأصول الثابتة المعنوية في النظام المحاسبي المالي، التي تحتوي جزءا من تلك المصاريف (مصاريف التطوير)، يمكن أن تصل مدة اهتلاكها حتى 20 سنة والتي تعتبر المدة المفترضة لمنفعة الأصول الثابتة المعنوية.
- **بالنسبة الأصول مركبة:** يسمح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات التي بإمكانها تجزئة أصل معين إلى عدة عناصر أخرى قابلة للتحديد، بحيث يمكن اعتبار كل عنصر منها كأصل منفرد بعينه يسجل محاسبيا على حدى وله مدة استعمال مختلفة وفي هذه الحالة على المؤسسة إعداد مخطط اهتلاك منفصل لكل عنصر بدلالة مدة استعماله الحقيقية، والعنصر الجديد كذلك في القيمة المتبقية المحتملة للأصل القابل للاهتلاك في تاريخ نهاية مدة منفعته التي تتمثل في سعر التنازل، والتي تؤخذ بعين الاعتبار عند حساب الاهتلاك بطرحها من القيمة الأولية للاستثمار، وهي غير مأخوذة بعين الاعتبار في القواعد الجبائية والمحاسبية الحالية وبالتالي عنصر آخر مؤثر على حساب أقساط الاهتلاك.

1-4-التسجيل المحاسبي للاهتلاك:

يكون القيد المحاسبي النموذجي للاهتلاك:[2]

68XX		من حـــ/مخصوصات الاهتلاكات و المؤونات	XXX	
	28XX	إلى حـــ/اهتلاك التثبيت المعني		XXX
		تكوين مخصص الاهتلاك للتثبيت المعني		

[3] -محمد ديلخ، **تكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري** ،مرجع سابق، ص ص 78-79.

[1] -رضا جاو حدو، جليلة إيمان حمدي، **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه**، مرجع سابق، ص ص 4-5.

[2] -بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS** ،مرجع سابق، ص 348.

ويمكن تلخيص الاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية:

	القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
مدة الاهتلاك	مدة الاهتلاك هي مدة الانتفاع أو استعمال الأصل في المؤسسة.	مدة الاهتلاك هي مدة حياة الأصل وتكون محددة من طرف الإدارة الجبائية مثل المباني 20 سنة
القيمة المتبقية	قد تكون القيمة المتبقية الأصل ما موجبة عندما تعرضه المؤسسة للبيع.	حسب القواعد الجبائية القيمة المتبقية دائما تساوي صفر.
نمط الاهتلاك	نمط الاهتلاك الخطي هو المستعمل دائما حسب القواعد المحاسبية لكن في بعض الأحيان تستعمل نمط الاهتلاك المتناقص الضريبي.	النمط الأكثر استعمالا حسب القواعد الجبائية هو المتناقص الضريبي.

الجدول رقم (01-01): الإختلاف في الاهتلاك بين القواعد المحاسبية والجبائية.

المصدر:من إعداد الطلبة بناءا على ماسبق.

2- القيمة الضائعة للأصل:

يمكن للأصل المسجل محاسبيا ضمن دفاتر المؤسسة أن يفقد جزء من قيمته عند نهاية الدورة، وهو ما يعرف باختبار نقصان القيمة، لذا فعلى المؤسسة أن تقوم بالبحث عن المؤشرات التي توحي بأنّ الأصل سيفقد جزء من قيمته على إثرها كتغيرات في معطيات المحيط،

تسجل القيمة الضائعة للأصل ضمن الأعباء من أجل إرجاع القيمة المحاسبية للأصل إلى قيمته القابلة للتحصيل وبالتالي سيؤثر على القاعدة الجبائية للأصل المتناقص لأنها تؤدي إلى تغيرات متكررة في مخططات الاهتلاك، باعتبار أنّ الخسارة في القيمة تؤثر على المبلغ القابل للاهتلاك وتخفض من قاعدة اهتلاك الأصل، والتي بإمكانها أن تتغير أو تعاد لاحقا، محولة من جديد حساب مخصصات الاهتلاكات، إذ يعتبر هذا العنصر جديدا على القواعد الجبائية الحالية.[1]

3- القرض الإيجاري:

3-1-تعريف القرض الإيجاري: طبقا للمعيار المحاسبي 17 يعرف عقد الإيجار على أنّه: "ترتيب ينقل بموجبه المؤجر الحق في استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات تستحق على المستأجر".[2]

3-2-التسجيل المحاسبي للقرض الإيجاري:

ترتكز القواعد المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي عند تسجيل المؤسسة للأصل في تاريخ تحويل كل المنافع والأخطار، بينما القواعد الجبائية ترتكز على تحقق وتحويل الأصل، أي ملكية المؤسسة له، ويدخل في هذا الإطار الأصول المؤجرة، وخاصة القابلة للاهتلاك منها فالنسبة لتسجيل الاستثمارات لدى المؤسسة، تسمح قواعد النظام المحاسبي المالي بتسجيل عناصر الاستثمارات وأقساط اهتلاكها إذا كانت للمؤسسة رقابة عليها وتحصل على المنافع الاقتصادية لها، وهذا ما ينطبق على الاستثمارات المحصل عليها بواسطة القرض الإيجاري أو المؤجرة من طرف المؤسسة، وهي أصول تكون مراقبة من طرف المؤسسة المستأجرة لها، والتي تسجلها لديها رفقة أقساط اهتلاكها وهو ما يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة بالنقصان، على العكس من القواعد الجبائية التي تفرض أن تكون المؤسسة مالكة للأصل أو الاستثمار حتى تسجله لديها برفقة الاهتلاك الخاص به.[1]

4- القيمة العادلة:

4-1-تعريف القيمة العادلة:

تعرف القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يمكن الحصول عليه عند بيع أصل، أو عند تحويل خصم أو التزام في صفقة عادية بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس، حيث أنّه عند قياس القيمة العادلة تأخذ المؤسسة في الحسبان خصائص الأصل أو الخصم محل التقييم، لأنّ المشاركين في السوق يعتمدون على هذه الخصائص عند القيام بعملية التقييم، ومن بين الخصائص التي يتم بالاعتماد عليها في ظروف الأصل مكانه، أي قيود بيعه أو استخدامه.[2]

4-2-التقييم بالقيمة العادلة:

يعتبر مفهوم القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي لتقييم الأصول وخصوم المؤسسة عنصرا جديدا ومهما بالمقارنة مع القواعد الجبائية الحالية التي تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية.

- **إعادة التقييم للأصول الثابتة:**

---

[1]-مبارك بوعلاق، نور الدين بعيليش، سمير طعيبة، **الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية**،مرجع سابق، ص 621.

[2] -أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبية العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، -الجانب التطبيقي-، ط1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 76.

1- محمد العيد التجاني، رضوان عادل، **صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، الجزائر، 17 و18 جانفي 2010، ص ص 12 -13.

[2] -محمد فؤاد هني، **طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2013/2012، ص ص 36-37.

يسجل الأصل الثابت حسب القواعد المحاسبية الجديدة بتكلفته، كما يمكن إعادة تقييمه حسب صنفه وبمجرد إعادة تقييم عنصر من عناصر الأصول الثابتة، فإنّ كل الأجزاء المشكلة له يتم إعادة تقييمها ويتم احتساب الاهتلاك انطلاقا من القيمة المعاد تقديرها، فتقييم بعض العناصر بالقيمة العادلة التي ترتبط بالقيمة السوقية أو القيمة المحددة من طرف الخبراء انطلاقا من توقعات قد يزيد من صعوبات إدارة الضرائب في التأكد من صحة التقييم، لأنّ القواعد الجبائية تعتمد على التكلفة التاريخية في الاهتلاكات أو عند المحاسبة عن الفوائض الخاصة بالتنازل عن الاستثمارات.[3]

- **حالة مباني التوظيف:**

عمليا يتم تسجيل مباني التوظيف على أساس تكلفتها من أجل التقييمات اللاحقة، يمكن في هذا الإطار أن تختار المؤسسة تقييم كل مباني التوظيف على أساس القيمة العادلة التي من الصعب تحديدها بدقة وعليه، فإنّ ربح أو خسارة ناتج عن تغير القيمة العادلة يجب أن يدرج في نتيجة النشاط، أمّا إذا اختارت التقييم على أساس نموذج التكلفة فيمكن أن يكون هذا النموذج أكثر دقة إذا أخذت القيمة العادلة منها، ومن هنا تأتي المعالجة الجبائية للتغيرات المسجلة بالزيادة أو النقصان في القيمة العادلة،كما أنّ هناك بعض الصعوبات المتعلقة بالتصنيف الحالي لبعض الأصول والخصوم كسندات التوظيف فيما يتعلق بقواعد تقييمها عند كل إقفال والمعالجة الضريبية لها.[4]

5- مصاريف البحث والتطوير:

- تعرف البحوث بأنّها تلك البحوث الأصلية والمخططة والتي تقوم بها المنشأة على أساس توقع كسب معرفة وفهم جديدين سواء في نواحي علمية أو فنية.

- يعرف التطوير بأنه تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى لخطة أو تصميم لإنتاج مواد محسنة جديدة أو أساسية، أجهزة، منتجات، عمليات، نظم أو خدمات قبل بدء الإنتاج التجاري أو الاستخدام.

- تسجل مصاريف البحث حسب النظام المحاسبي المالي عند تحملها ضمن الأعباء، بينما تسجل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية باعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية وتحسين أداء الأصل، ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق به وبالتالي تسجيلها لا يتم إلا بتحقق الشروط سابقة الذكر ما من شأنه التأثير على الوعاء الضريبي، فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة، ومصاريف التطوير تؤثر على الوعاء من خلال مخصصات الاهتلاكات والخسائر في القيمة السنوية، ويمكن أن تواجه المؤسسة صعوبة في التمييز بين مصاريف الأبحاث ومصاريف التطوير ونفس الشيء كذلك بالنسبة للإدارة الجبائية.[1]

6- تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء:

حسب النظام المحاسبي المالي فإنّ كل التغيرات والتصحيحات الناتجة عن الدورات السابقة والتي علق عليها في الملاحق، تدرج مباشرة على مستوى الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية (الترحيل من جديد، الاحتياطات) دون أن تسجل في حساب النتائج، هذا المفهوم الجديد تم اعتماده محاسبيا ولكنه غير وارد في القواعد الجبائية الجزائرية وبالتالي فإنّ كل ما هو متعلق به يتطلب إعادة النظر فيه

---

[3] -محمد ديلخ، **تكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مرجع سابق، ص 81.

[4] -مرجع نفسه،ص 81.

[1] -محمد براق، تسعديت بوسبعين، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي**، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمصاريف الدولية للمراجعة، جامعة البليدة، 13 و14 ديسمبر 2011، ص ص 5-6.

إذا ما اعتمد جبائيا، وعليه إبعاد هذه التصحيحات عن النتيجة المحاسبية سيؤثر بالنقصان في الوعاء الضريبي باعتبار النتيجة المحاسبية منطلق حساب النتيجة الجبائية، وبالتالي على الإدارة الجبائية تحديد الإستراتيجيات المتبعة لاعتماد هذه القواعد الجديدة من عدمها.[2]

7- المؤونات:

7-1-تعريف المؤونة: عرف النظام المحاسبي المالي حسب المادة 125 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 مؤونات الأعباء على

68XX		من حـــ/مخصصات الاهتلاك والمؤونات	XXX	
	15XX	وخسائر القيمة		XXX
		إلى حـــ/مؤونات الأعباء للخصوم الغير الجارية		
		إثبات المؤونة		

أنّها "خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد".[3]

7-2-التسجيل المحاسبي للمؤونات:

❖ **المؤونات الأعباء- خصوم غير جارية:**

تثبت المؤونة في نهاية كل سنة مبلغ المؤونة في حـــ/15 مؤونة الأعباء، وتستمر المؤسسة عند الزيادة التي قد تتراوح لفترة أربع أو خمس سنوات حسب أهمية مبلغ المؤونة ،و تسجل في القيد: [1]

في حالة استعمال المؤونة يجب على المؤسسة في كل الأحوال أن تلغي المؤونة أثناء الدورة التي تحقق فيها العبء أو الخطر الذي كونت لأجله وهنا تكون المؤسسات أمام ثلاثة وضعيات :

- الوضعية الأولى: تكلفة الأعباء المثبتة أقل من قيمة المؤونة يثبت العبء وتسترجع المؤونة ولا تتحمل الدورة العبء ؛
- الوضعية الثانية: تكلفة الأعباء المثبتة تساوي قيمة المؤونة يثبت العبء وتسترجع المؤونة ولا تتحملا الدورة العبء ؛
- الوضعية الثالثة: تكلفة الأعباء المثبتة أكبر من قيمة المؤونة يثبت العبء وتسترجع المؤونة وتتحمل الدورة الفارق.

❖ **حـــ/481 مؤونات الأعباء-الخصوم الجارية:**

---

[2] -صالح مرزاقة، عبد الكريم فرحات، **النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية،-الواقع والأفاق-**، ملتقى دولي حول المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS)، في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات- اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي)، على ضوء التجارب الدولية-، جامعة ورقلة، 24 و25 نوفمبر 2015، ص636.

[3] -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008**، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 19،25مارس 2009، المادة 125، ص 14.

[1] - عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص 124.

عند إقفال الحسابات فإنّ الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال 12 شهرا، تكون موضوع تسجيل محاسبي فنجعل حساب 481 دائنا وحساب 685 (حـــ/مخصصات اهتلاك ومؤونة وخسائر عن القيمة-الأصول الجارية) مدينا بقيمة المؤونة، إن المعالجة المحاسبية للمؤونة من حيث زيادة أو تخفيض أو استخدام المؤونة تكون كما رأينا لدى دراسة حساب 15.[2]

685		من حـــ/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات-أصول جارية-	XXX	
	481	إلى حـــ/مؤونات –خصوم جارية-		XXX
		تكوين المؤونة		
		من حـــ/مؤونات –خصوم جارية		
481		حـــ/العبء المثبت	XXX	
6XX			XXX	
	512	إلى حـــ/البنك		XXX
	78X	حـــ/الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات		XXX

➢ **المؤونات:**

يختلف التعريف الحالي للمؤونات عن التعريف السابق المأخوذ به في النظام الجبائي، إذ يستبعد التعريف الحالي مؤونات الخسائر المستقبلية والتصليحات الكبرى، بحيث يبقى فقط على المؤونات التي تشكل التزامات حالية للمؤسسة في نهاية الدورة، ما يؤدي إلى تقليص تشكيل المؤونات، وبالتالي عدم التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة، وكذلك الحال بالنسبة لمؤونات المخزون فهي تسجل عندما تكون تكلفتها أكبر من قيمة إنجازها الصافية، على عكس ما كان معتمد عليه سابقا، بحيث تسجل الخسارة في حالة ما إذا كانت قيمة المخزونات في نهاية الدورة على أساس أن تكلفتها اقل من التكلفة الحقيقية للشراء أو الإنتاج.[1]

8- تكاليف الاقتراض:

إذا كانت تكاليف الاقتراض تؤدي إلى توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ويمكن تقييمها بطريقة موثوق بها فيمكن إضافتها لقيمة الأصل وإلاّ فيتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية للدورة التي ترتبط بها، في حين أنّ القانون الجبائي لا يأخذها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل، ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.[2]

9-تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية:

---

[2] – مرجع نفسه، ص 124.

[1] –مبارك بوعلاق، نور الدين بعيليش، سمير طعيبة، **الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية**،مرجع سابق، ص 623.

[2] – محمد براق،تسعديت بوسبعين، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي**،مرجع سابق،ص6.

يتم تسجيل الربح والخسارة الناتج عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة ضمن الأعباء والنواتج حسب النظام المحاسبي المالي، بينما النظام الجبائي يسمح بإظهار الخسائر على التحويل فقط.[3]

10- الضرائب المؤجلة:

10-1-تعريف الضريبة المؤجلة:

لا نخرج في معنى الضرائب المؤجلة من حالتين اثنتين فقط هما:الضرائب المؤجلة على الأصول (ضرائب أصول مؤجلة)،والضرائب المؤجلة على الخصوم(ضرائب خصوم مؤجلة) .[4]

من خلال التعريف السابق نلاحظ أنّ الضرائب المؤجلة صنفان هما[5]:

- **خصوم ضريبية مؤجلة:** هي مبالغ الضرائب على النتيجة الواجب دفعها في السنوات المقبلة والمتعلقة بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.
- **أصول ضريبية مؤجلة:** هي مبالغ الضرائب على النتيجة المتوقع استرجاعها في الفترات المقبلة والمتعلقة بفروقات زمنية قابلة للخصم.

10-2-بعض المصطلحات المتعلقة بالضرائب المؤجلة:

لفهم مبدأ الضرائب المؤجلة يجب شرح بعض المصطلحات منها[1]:

- **الفروق المؤقتة:**

وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية خلال دورة معينة من جراء الأخذ بعين الاعتبار دورات مختلفة أثناء حساب النتيجة المحاسبية من جهة، والنتيجة الجبائية من جهة أخرى لبعض عناصر الأعباء والنواتج، هذه الفروقات خلال دورة معينة يمكن امتصاصها بعد ذلك خلال الدورة أو الدورات اللاحقة.

- **الفروق الدائمة:**

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

---

[3] -محمد فلاح، **السياسة الجبائية، الأهداف والأدوات**، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،الجزائر، 2006، ص 89.

[4] – عاشور كتوش،**المحاسبة العامة أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي(SCF)**،ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2013،ص169.

[5] -مرجع نفسه،ص170.

[1] -سارة ميسي، **مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري**، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، الجزائر، 2015/2014، ص ص 77-78.

❖ **الضريبة المستحقة:**

هو مبلغ الضريبة المستحق الدفع في حالة تحقيق ربح أو التحصيل في حالة تحقيق خسارة خلال سنة مالية ما، إن الضريبة المستحقة تحسب على أساس النتيجة الجبائية وليس النتيجة المحاسبية.

2-التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة:

تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وهذا ما يجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول دائنا، هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أمّا عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فنسجل قيدا معاكسا.[2]

N/12/ 31

تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعة خلال السنوات المقبلة وهذا يجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوما مدينة، هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أمّا عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم فنسجل قيدا معاكسا. [1]

133	N/12/31 692	من حـــ/الضرائب المؤجلة على الأصول إلى حـــ/ فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول إثبات الضريبة المؤجلة أصول	XXX	XXX
693	134	من حـــ/فرض ضرائب مؤجلة خصوم إلى حـــ/الضرائب المؤجلة الخصوم إثبات الضريبة المؤجلة خصوم	XXX	XXX

➢ **الضرائب المؤجلة:**

[2] -عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**،مرجع سابق، ص 140.

[1] - عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**،مرجع سابق،ص 144.

يمكن أن يحدث عمليا اختلالا زمنيا بين تاريخ أخذ عبء ضريبي بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المؤجلة والتي ينتج عنها تسجيل الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة الداخلة في تحديد النتيجة الصافية للنشاط والضريبة المستحقة هي مبلغ الضريبة المدفوعة أو المسترجعة، أمّا خصوم وأصول الضريبة المؤجلة فهي متعلقة بالمبلغ واجب الدفع أو المسترجع عن النشاط المستقبلي وبالتالي فالتسجيل المحاسبي لأصل في ميزانية الضرائب المؤجلة يبقى بدون أثر على النتيجة.[2]

تعتبر الضرائب المؤجلة من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذ بعين الاعتبار محاسبيا لعبء ما أو إيراد ما وتاريخ اخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية، كما ينتج عنها كذلك تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية، فإدارة الضرائب وفق المخطط الوطني المحاسبي تعتمد أساسا على النتيجة المحاسبية للمؤسسة والظاهرة في جدول حسابات النتائج، فبعد القيام بتعديلات عليها لتصبح نتيجة جبائية تفرض عليها ضريبة علي أرباح الشركات،وهو ما يسهل عمل إدارة الضرائب، بينما النظام المحاسبي المالي يفترض عدم وجود ترابط بين الجباية والمحاسبة ،أي استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، وهو ما تظهره الضرائب المؤجلة التي تعني وجود ضرائب مسجلة محاسبيا وجبائيا على فترات متباينة، وهو ما يجعل من الضروري على إدارة الضرائب التكيف معها وأخذها بعين الاعتبار.[3]

وفقا للنظام المحاسبي المالي يتم محاسبة مزايا المستخدمين(منح الذهاب إلى التقاعد، ميداليات العمل، المستحقات الأخرى) على أساس قواعد محتملة، وهي عبء للدورة المسجلة فيها كمخصصات، نظرا لوجود التزام قانون حالي وإمكانية تقدير قيمتها بكل موثوقية واحتمال خروج تدفقات نقدية لمواجهة هذه الالتزامات بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي، أمّا بالنسبة للقواعد الجبائية فالتزامات التقاعد ومزايا المستخدمين الأخرى اللاحقة للعمل المدرجة كأعباء تنبؤية (مؤونات) غير مقبولة جبائيا حتى يتم دفعها إلى المستفيدين منها، خلال السنة المالية المتعلقة بالتسديد.[4]

– الفرع الرابع: الجهود المبذولة في الجزائر لدراسة بعض القوانين الضريبية وتكييفها مع النظام المحاسبي المالي

في هذا الإطار يمكن عرض الجهود المبذولة من قبل السلطات العمومية والهيئات التابعة لها (الوزارة المالية)، والمتمثلة في القوانين المعدلة والجديدة والتي تؤدي إلى تقليل الآثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال قانون المالية التكميلي المتعلق بسنة 2009 وقانون المالية المتعلق بسنة 2010 .

1– قانون المالية التكميلي المتعلق بسنة 2009:

يتضمن هذا القانون الصادر في جويلية 2009 العديد من المواد القانونية ذات الصلة بالجهود المبذولة لتكييف القواعد القانونية بالمفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي، والمتمثلة في الآتي[1]:

---

[2] –عمر الفاروق زرقون، **انعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر في المالية والتسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010-2011، ص 80.

[3] – عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص 144.

[4] –محمد ديلخ ، **تكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري** ، مرجع سابق ،ص ص 83-84.

[1] –الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **وزارة المالية، قانون المالية التكميلي لسنة** 2009، الجريدة الرسمية، العدد 44، الصادرة في 26 جويلية 2009، المواد 4-5-6-8-10، ص ص 1-2-3.

1-1- متابعة العقود طويلة الأجل:

حسب ما جاء في نص المادة الرابعة من القانون السالف فإنّ تسجيل العقود طويلة الأجل التي يمتد تنفيذها لدورات مالية مختلفة والمتعلقة بإنجاز المواد والخدمات يتم وفقا لطريقة التسبيق، والتي تسمح بتسجيل الأعباء والنواتج تماشيا مع العمليات المتعلقة بالتسبيق وذلك بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة.

1-2- خصم الاهتلاكات والمؤونات:

تنص المادة الخامسة فيما يتعلق بالاهتلاكات على انّه يمكن تسجيل العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتعلقة بها، كما يتم تسجيل العناصر التي يتم الحصول عليها بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية.

وفيما يتعلق بالمؤونات فقد نصت المادة على انه يتم إعداد المؤونات لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة، ويتعلق هذا النص بالاهتلاكات والهيئات المعتمدة في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة، والتي تشير إلى إحالة النص التنظيمي المتعلق بتعريف طرق الاهتلاك وإلغاء سقف الاهتلاك المحدد بـــ 800.000 دج المطبق للسيارات السياحية لكن نص المادة يحمل رهانا كبيرا لأنّه لحد الآن تشكيل المؤونات على المخزونات والحقوق في المؤسسات الجزائرية قليل جدا، وهذا بسبب عدم تأطيرها بواسطة نصوص محاسبية غير متعارضة مع النصوص الجبائية.

1-3- الإطار العام:

يتضمن نص المادة السادسة على أنّه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة، ويشير نص هذه المادة إلى أنّ الإدارة الجبائية معنية بقبول جميع مقترحات النظام المحاسبي المالي في حالة ما لم تكن معارضة للنصوص الجبائية الموجودة وفي حالة تعارض القاعدتين فأولوية التطبيق للقاعدة الجبائية.

1-4- خصم المصاريف الإعدادية:

يتضمن نص المادة الثامنة أنّه ينبغي خصم على أساس انتقالي المصاريف التعدادية المسجلة سابقا قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، لأنّ هذا الأخير ينص على ضرورة الامتصاص الفوري لها بحيث لا يجب أن تظهر في الميزانية.

1-5- إعادة تقييم الأصول:

تنص المادة العاشرة على أنّه يضم فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم الأصول الثابتة عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات، ويقصد بذلك أنّه تحدد مدة خمس سنوات حتى يتم ضم القيم الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات للنتيجة الجبائية، وهذا يعتبر تمديدا للضريبة على فوائض القيمة بهدف تفادي العبء الجبائي الثقيل عند بداية سريان SCF.

كما أشارت نفس المادة على انّه يتم ضم فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم على نتيجة السنة المتعلقة بها، ونجد أنّ هذه القواعد جاءت تماشيا مع النظام المحاسبي المالي حيث أنّ الإدارة الجبائية أحدثت وضعية وسطية بحيث ليس هناك تسامح جبائي.

2- قانون المالية المتعلق بسنة 2010:

يتضمن هذا القانون مجموعة من المواد القانونية المتعلقة بالتكييف مع النظام المحاسبي ومن بينها:[1]

2-1-الاهتلاك المتعلق بالقرض الإيجاري ومؤونات المؤسسات المالية:

أحدثت المادة الثامنة من القانون السالف بعض التغيرات على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك في إطار تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي، إذ أشارت هذه المادة إلى طريقة الاهتلاك المتعلقة بالقرض الإيجاري، على أنّها تهتلك على أساس مدة عقد القرض الإيجاري، كما يمكن تطبيق الاهتلاك حسب مدة الحياة الاقتصادية للأصل المستأجر المسموح بها في SCF، كما أشارت نفس المادة أنّه لا ينبغي جمع المؤونات الموجهة لمواجهة الأخطار الخاصة المتعلقة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة الأجل مع الأشكال الأخرى للمؤونات، كما تناول النص تعديلا لما جاء في قانون المالية التكميلي فيما تعلق بتحديد سقف اهتلاك السيارات السياحية من 800.000دج إلى 1000.000دج.

2-2- معالجة الإعانات:

تنص المادة التاسعة بخصوص معالجة الإعانات على أنّه "تدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها"، بحيث يشير النظام المحاسبي المالي إلى توجه الإعانة للسنة المعنية بتدعيمها ثم يواصل ليربط تسجيل الإعانة بتاريخ تحصيلها حتى تؤخذ بعين الاعتبار في المخطط الجبائي، كما يحدد نص المادة السابقة تاريخ اعتمادها بتاريخ تحصيلها ما يمكن أن يؤدي إلى حدوث اختلالات.

2-3- العجز المالي:

تنص المادة العاشرة من هذا القانون على انّه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإنّ العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز، وقد تم تخفيض المدة من خمس سنوات إلى أربع.

2-4-خصم المصاريف الأولية:

تنص المادة العاشرة من هذا القانون على أنّه "تخصم المصاريف الأولية تبعا لمخطط الامتصاص الأولي، تتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق"، بحيث ستعالج المصاريف الأولية بمعالجة شبه محاسبية لكي لا تتحمل السنة المالية الأولى كل الأعباء .

الفرع الخامس: الحلول المقترحة لتكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري –إيجابيات وسلبيات كل حل-

هناك بعض الحلول التي تصلح لوضعيات معينة ولا تصلح لوضعيات أخرى، لأنّ البحث عن الحل الأمثل يبقى دائما محل بحث وتطوير، وسيتم عرض سلبيات كل حل من الحلول المقترحة وإيجابياته من خلال الجدول الآتي[1]:

[1] -مبارك بوعلاق،نور الدين بعيليش،سمير طعيبة، **الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مرجع سابق،ص ص 625-626.

[1] - جاو حدو رضا، جليلة إيمان حمدي، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، عدد 32، ج2، 2014، ص ص 355-365.

الجدول رقم(01-02):الحلول المقترحة لتكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري-إيجابيات وسلبيات كل حل-

الحلول المقترحة	الإيجابيات	السلبيات
تكييف القواعد الضريبية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي	يعتبر بسيط لأنه يتطلب دراسة القاعدة الجبائية نقطة الاختلاف ومحاولة تكييف محتواها مع النص المحاسبي.	تزيد من إثقال كاهل المؤسسات بالالتزامات الجبائية التي تعتبر أصلا معتبرة، ما سيؤدي إلى زيادة تكلفة إضافية لعمل للمؤسسات والتي تعتبر في الأصل تكلفة لتطوير نوعية حساباتهم.
المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتحييد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات.	لا يتطلب طرح نصوص قانونية جديدة من أجل تطبيقه، فهو يطبق مباشرة دون تعديل النص الجبائي.	- ليست صالحة للتطبيق في جميع الحالات، لأنها قد تؤدي إلى غموض في الحسابات بالنسبة للمؤسسات لأنها تطرح حسابات ذات بعد جبائي. - تواجه خطر الرفض من الإدارة الضريبية بسبب عدم مطابقتها الكلية للقواعد المحاسبية المتبناة. - في بعض الحالات يكون تحفظ على مصداقية الحسابات.
السماح للمؤسسات يمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي وأخرى حسب القواعد الجبائية	هذا الكل يطرح إمكانية تفادي إعادة المعالجة التي تكون ضرورية بسبب الاختلاف بين القاعدتين المحاسبية والجبائية.	تؤدي إلى تكلفة عمل إضافية للمؤسسات التي تجد نفسها مجبرة على مسك محاسبتين تضطرها لتعديل برامجها المحاسبية في كل مرة يظهر تباين بين القاعدتين.

المصدر: جاو حدو رضا، جليلة إيمان حمدي، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الثاني:الدراسات السابقة

حسب ما تم الاطلاع عليه حول المواضيع ذات الصلة بموضوع دراستنا يمكن إبراز أهم الدراسات التي تناولت جوانب هذه الدراسة.

المطلب الأول :الدراسات العربية

- دراسة تسعديت بوسبعين،أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية والمالية ،دراسات غير منشورة ، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ،2010/2009.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز المفاهيم الأساسية عن المحاسبة والجباية وتبيان طبيعة تلك العلاقة، اضافة إلى تقديم عرض للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وتفصيل أهم نقاط التباعد والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، و إبراز أهم الجهود المبذولة والحلول المقترحة في إطار عملية تكييف القانون الجبائي ومفاهيم النظام المحاسبي الجديد.

– دراسة فريد عوينات ،دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية،مذكرة ماجستير في علوم التسيير ،تخصص محاسبة ونظم معلومات،جامعة الوادي،الجزائر،2011/2010.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أهم التطورات المعاصرة التي عرفتها المحاسبة في الساحة العالمية المتمثلة أساسا في المعايير المحاسبية الدولية هذا من جهة ومن جهة ثانية إلى واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل هذه التطورات الدولية وفي ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، الذي يعد نظاما مختلفا تماما عن المخطط المحاسبي الوطني الذي عمل به خلال قرابة أربعة عقود من الزمن ،وهدفت هذه الدراسة تبيان الفائدة المرجوة من تغيير المخطط المحاسبي، وقد تم إنجاز هذه الدراسة خلال سنة 2010 فهي بذلك تزامنت مع السنة الأولى من تطبيق النظام المحاسبي.

وتوصلت هذه الدراسة أن البيئة المحاسبية الجزائرية غير مستعدة للتطبيق الناجح للمعطيات الجديدة رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة.

– دراسة بوعلام صالحي،أعمال الإصلاح المحاسبي المالي،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر،2010.

موضوع هذه الدراسة يدور حول أعمال إصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر و أفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي، في ضل البيئة الحالية للمحاسبة في الجزائر،مع إبراز السبل الكفيلة بتفعيل و إنجاح عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد.

توصلت هذه الدراسة إلى أن نجاح الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي،يكون مبنيا على حصر المتطلبات الضرورية للانتقال ومدى استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك .

– دراسة سليم بن رحمون،تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ،جامعة بسكرة، الجزائر،2012.

عالجت هذه الدراسة موضوع تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي ،بهدف الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي الذي أصبح لا يفي باحتياجات مختلف مستعملي القوائم المالية إلى النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التطبيق في 01جانفي 2010 .

وتوصلت هذه الدراسة إلي تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IFRS/IAS،من خلال النظام المحاسبي مشروعا مثيلا ولابد منه .

– ملاك حورية ،أثر الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول،مذكرة ماستر في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة وتدقيق،جامعة المسيلة ،الجزائر، 2015/2014.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على القواعد والأسس التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد المنظمة لإهتلاك الأصول والنقاط التي يتعارض فيها في هذا الجانب مع النظام الجبائي،كما يحاول فيها إبراز أثر الاختلاف بين النظامين والأسباب التي أدت إلى ذلك.و الآلية المتبعة للتقليل من فجوة الاختلاف من خلال تكييف القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه رغم التباين بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية على أن العلاقة بينهما تبقى مستمرة والتي لاحظناها من خلال حساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية، وكذا إحداث التغيير في القاعدة المحاسبية لابد أن يصاحبه تغيير في القاعدة الجبائية دون المساس بالوعاء الضريبي أو الإيرادات الضريبية .

- سارة ميسي ،مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري ،مذكرة ماستر في علوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي ، الجزائر،2015/2014.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء علي محتوى كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وكذا عرض لأهم نقاط التباعد الموجودة بينهما سعيا للوصول إلى تكييف متطلبات تطبيق القوانين الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى اقتراح بعض الحلول التي من شأنها التقليص من هذا التباعد والرفع من حظوظ نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي.

و توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك العديد من نقاط التعارض أو الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري ،لذلك يجب العمل على إزالتها لتفادي المشكلات المترتبة عنها، وكذا أنه يتم إثبات الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري من خلال الاهتلاكات و الضرائب المؤجلة بوجود فورقات مؤقتة بين الأحداث المحاسبية وأثارها الجبائية المستقبلية.

– علي عزوز، محمد منتاوي، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي ،الجزائر ،17–18 جانفي2010

هدفت هذه المداخلة إلى محاولة الوقوف على الأسس والآليات التي تسمح بتكييف النظام الجبائي الجزائري مع قواعد المحاسبة الدولية، من خلال عرض مشروع النظام المحاسبي المالي والوقوف على تحديات وانعكاسات تطبيق هذا الأخير على المؤسسات في الجزائر ومدى تأثيره على النظام الجبائي الجزائري.

وتوصلت هذه المداخلة إلى أن الجزائر وبإقدامها على تبني فكرة المعايير الدولية من خلال نظام محاسبي مالي جديد، أحدثت تقدم كبير وجبار نحو التوافق الدولي للمحاسبة، من خلال إجراء إصلاح محاسبي عمل على تطبيق المبادئ والقواعد التي تنص عليها المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية بحيث نتج عن هذا التطبيق تأثيرات على عدة جوانب مرتبطة بالمحاسبة، من خلال التأثير على الممارسات التي كانت تعتمد على مبادئ وقواعد المخطط الوطني للمحاسبة، لاسيما النظام الجبائي الجزائري، الموسسات ومهنة المحاسبة.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

- دراسة sabiha slimani(2011)،بعنوان: Impact du passage aux normes IFRS sur la perception et l'analyse de l'information financière.

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر التغير في السياسة المحاسبية والمراجع المحاسبية على العرض، الإفصاح وجمع وتحليل المعلومات المالية والمحاسبية

توصلت هذه الدارسة إلى أن عرض المعلومات المالية والمحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الكندية(PCGR)، والمخطط المحاسبي الجزائري مختلف كثيرا.

-دراسة samir Merouani(2008/2009)،بعنوان: Le projet du nouveau système comptable :Anticiper et passage du PCN 1975 aux normes IFRS .

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، تطرقت هذه الدراسة بعد التعرض إلى المحاسبة ومبادئها إلى التوافق المحاسبي الدولي ثم الإصلاحات المحاسبية في الجزائر التي نتجت عن نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، كما عالجت برمجة التطبيق و التحضير للنظام المحاسبي المالي الجديد،من حيث الإطار القانوني و مهنة المحاسبة و الانعكاسات الجبائية من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد ،ومدى تحضير المؤسسات له ،و اختتمت بمقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد و المخطط الوطني للمحاسبة.

المطلب الثالث:ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تناولنا في هذا المبحث عرض مختصر للدراسات التي تم الوقوف عندها والتي قسمنها إلى مطلبين، المطلب الأول تعلق بالدراسات العربية، والثاني تعلق بالدراسات الأجنبية، وبالتالي الدراسات السابقة تعتبر قاعدة لانطلاق دراستنا، إلا أن هناك اختلاف بين دراستنا و الدراسات السابقة، حيث تتمير دراستنا عن الدراسات السابقة بما يلي:

-تضمنت الدراسة الحالة دراسة ميدانية في مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة بولاية برج بوعريريج، وهذا مختلف عن الدراسات السابقة بالإضافة إلى الاختلاف في فترة الدراسة 2018-2019.

-تم الاعتماد على أسلوب الدراسة الميدانية، بينما في بعض الدراسات السابقة نجد أسلوب الاستبيان.

خلاصة الفصل الأول:

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد والذي كان بداية 2010، الذي يعتمد عليها بشكل كبير من حيث الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية، القواعد المحاسبية للتسجيل والتقييم والقوائم المالية المطلوبة، وذلك استجابة لمتطلبات مختلف المستثمرين والمقترضين وغيرهم.

وبحكم ارتباط الجانب المحاسبي بالجانب الجبائي في الجزائر فإن تطبيق النظام المحاسبي سيكون له أثر كبير على القواعد والممارسات الجبائية، نظرا لاختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية في العديد من النقاط أهمها الاهتلاكات، المؤونات والضرائب المؤجلة يرجع ذلك إلى وجود فروقات مؤقتة في قياس كل من الأفعال المحاسبية وأثارها الجبائية خاصة تلك المتعلقة بالاهتلاكات مثل مدته وتاريخ بدايته، إضافة إلى إثبات حالات الضريبة المؤجلة المتمثلة في المؤونات التكاليف ومصاريف التنمية والتي تؤدي إلى حدوث إلتزام أو اصل ضريبي مؤجل.

ومن أجل تقليل الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري قامت الدولة الجزائرية ببذل العديد من الجهود من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2010 والتي تعتبر دليل على حرص الدولة الجزائرية على إزالة مختلف العقبات المتعلقة بيتطبيق SCF وضرورة تكييفه مع محتوى قواعد النظام الجبائي.

الفصـــــــــــــــــــل الثانـي:

الدراسة التطبيقية

تمهيد الفصل الثاني :

بعد التطرق في الفصل الأول إلى مختلف الأدبيات النظرية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وكذا العلاقة بينهما وأهم نقاط التباعد بينهما، أيضا تم التعرض لمختلف الأدبيات التطبيقية (الدراسات التي سبق و أن أجريت حول الموضوع) و التي لها صلة وثيقة و مباشرة بموضوع بحثنا، سنخصص هذا الفصل لإسقاط مختلف واهم الحيثيات و المفاهيم النظرية على دراستنا الميدانية من أجل ربط الجوانب النظرية التي قمنا بدراستها مع ما هو موجود فعليا في المؤسسات الاقتصادية .

من أجل هذا ارتأينا إجراء دراسة تطبيقية على إحدى المؤسسات الاقتصادية معتمدين في ذلك على أداتين أساسيتين هما المقابلة الشخصية مع المحاسب في المؤسسة و الاطلاع على مختلف الوثائق المحاسبية والجبائية لها من أجل الوصول في نهاية المطاف إلى إظهار أهم نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في المؤسسة الاقتصادية، وكيف يمكن للمؤسسة مواجهة هاته الاختلافات التي تعيق محاسب المؤسسة أثناء قيامه بالانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، عن طريق اقتراح حلول مناسبة لتكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري .

حيث ستتم هذه الدراسة في مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة(EMBAG) بولاية برج بوعريريج باعتبارها وحدة اقتصادية رائدة في هذه الولاية، كما أنها بدأت تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF سنة 2010، وأيضا تخضع لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

ثم بعد ذلك قمنا بتحليل النتائج المتوصل لها من خلال الدراسة، وعلى ضوء ذلك نقوم باختبار فرضياتها.

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول: الطريقة والأدوات.

المبحث الثاني: النتائج ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى تحديد مجتمع الدراسة، طريقة جمع البيانات وتلخيص المعطيات ،تم تحديد المتغيرات وذلك في المطلب الأول، أما فيما يتعلق بالمطلب الثاني سنتطرق إلى تحديد الأدوات المستخدمة في الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

تم تقسيم هذا المطلب إلى أربع فروع وهي كالتالي :

الفرع الأول: مصادر المعلومات

فقد تم الاعتماد على مصدرين أساسيين للمعلومات في هذه الدراسة وهما كالتالي:

أولا: المصادر الأولية: بهدف معالجة الجانب التطبيقي تم اختيار شركة توضيب الورق وفنون الطباعة EMBAG واتخاذها كعينة لاختبار مدى صحة الفرضيات، و سبب اختيارنا لها جاء نتيجة لعدة أسباب أولها تعاون إطاراتها من أجل انجاز الدراسة ولأنها مؤسسة اقتصادية تقوم بممارسة أنشطتها التجارية .

ثانيا: المصادر الثانوية: وهي عبارة عن الجانب النظري الذي تمت معالجته بناء على مراجع باللغة العربية والأجنبية المتمثلة في الكتب، المذكرات، المداخلات، النصوص التشريعية والتنظيمية ، التي لها علاقة بموضوع البحث والأبحاث والدراسات السابقة.

الفرع الثاني: تقديم مؤسسة الدراسة شركة توضيب الورق وفنون الطباعة EMBAG

نظرا لكون إشكالية دراستنا تتمحور حول تكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية فقد تم تطبيق الدراسة على مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة على مستوى مصلحة المحاسبة والمالية فرع المحاسبة لصلته المباشرة بموضوع الدراسة.

أولا:تعريف مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة EMBAG

- ✓ **لمحة عن الشركة :**

ظهرت الشركة الوطنية للصناعات السيلولوزية بموجب الأمر رقم 68/11 المؤرخ في 27جانفي 1968، ثم تمت إعادة هيكلها وتغيير اسمها إلى: الشركة الوطنية لتوضيب الورق وفنون الطباعة بالورق والورق المقوى بمقتضى المرسوم رقم:85/192 الصادر بتاريخ 23 جويلية 1985 وهي تسعى في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية إلى استغلال وتنمية نشاطات إنتاج العجين السيلولوزية وورق التغليف، وكذا الورق السميك والمنتوج وتحويله إلى صناعات تامة ونصف مصنعة، وفي سبتمبر 1998 تحول المصنع الصناعي للورق والسيلولوز بطاقة إنتاجية قدرها: 300.000 طن سنويا ورقم أعمال قدره: 6.5 مليار دج.

وبناء على محضر الجمعية العامة المؤرخ في 1999/07/28 تم تسميتها شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG Spa، ويتوفر المجمع على 7 فروع مستقلة ومؤسسة للتسيير تحوي 4 مركبات لإنتاج العلب.

وتقع الشركة الوطنية للتوضيب وفنون الطباعة بالمنطقة الصناعية ببرج بوعريريج على بعد 1 كلم جنوب المدينة على الطريق الوطني رقم "45" الرابط بين البرج وولاية مسيلة وتتربع على مساحة قدرها 28 هكتار، 7.5 منها مغطاة، وتم إنشائها من طرف المؤسسة الايطالية "INGEGO" حيث انطلقت الأشغال في 11 ماي 1975، وانتهت في 20 أوت 1978، وقد قامت الشركة المنجزة بتشغيل الوحدة فعليا في عملية الإنتاج يوم 11جانفي 1979، ويتمحور نشاط الوحدة أساسا في تلبية احتياجات السوق الوطنية من أكياس ومواد التغليف الخاصة بالمواد الغذائية، والصيدلانية والتجميل...الخ، ولقد تحصلت الشركة على شهادة ISO 9001/2000 الخاصة بجودة التسيير في: 20 أوت 2003.

✓ **نشاط المؤسسة :**

مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة هي مؤسسة عمومية متخصصة في تحويل الورق بأصنافه وطباعته وتملك خطين أساسين للإنتاج وهما:

الخط الأول: خاص بإنتاج الأكياس بأنواعها:

1. أكياس كبيرة الحجم
2. أكياس متوسطة الحجم
3. أكياس صغيرة الحجم

الخط الثاني: مختص في إنتاج العلب المطوية بالإضافة إلى خط ثانوي يقوم بإنتاج متنوع

3- منتجات المؤسسة :

الجدول رقم (02-01) : يوضح منتجات المؤسسة لأربع سنوات

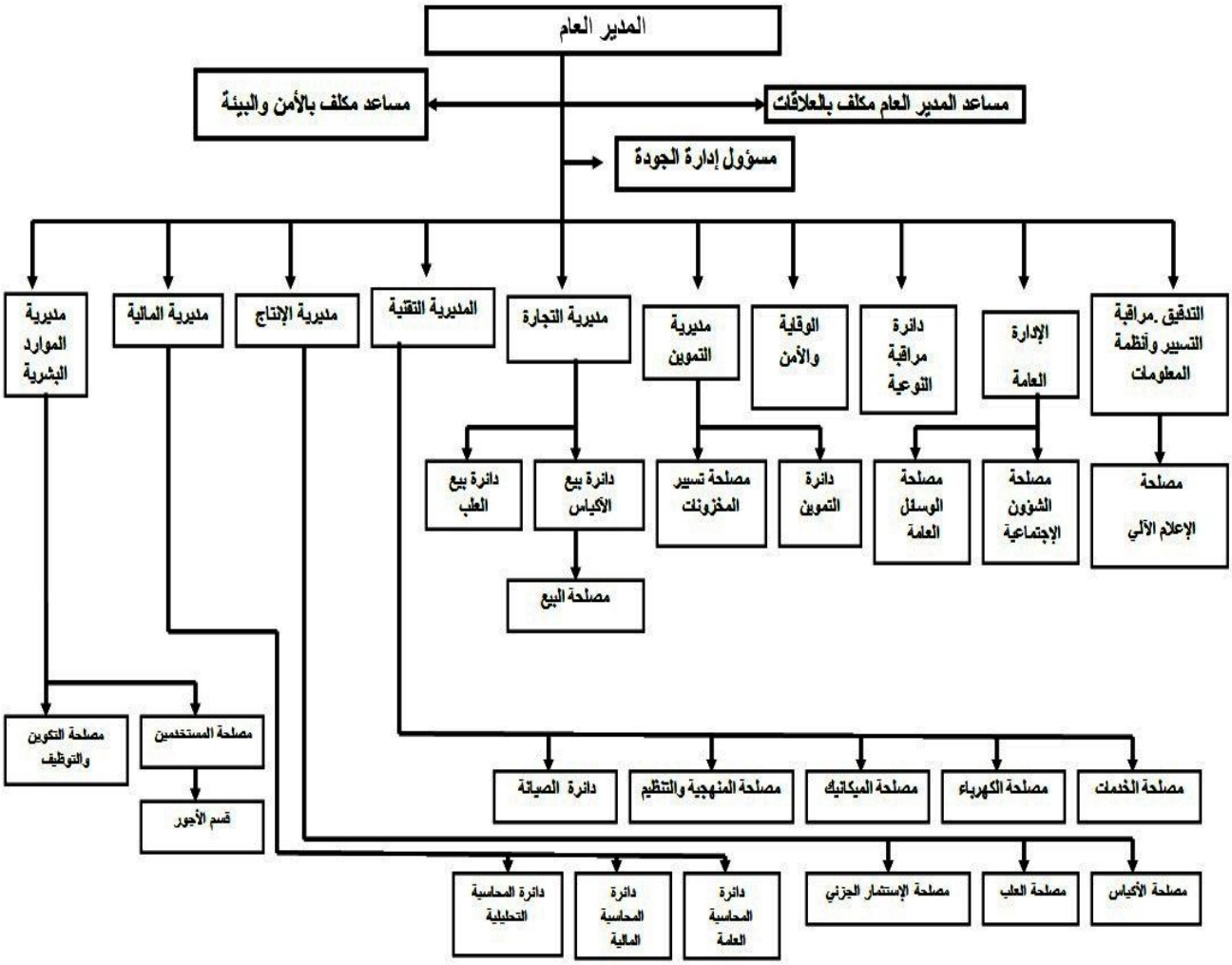
السنوات / المنتوج	2015	2016	2017	2018
أكياس كبيرة الحجم	8721	8409	8721	7249
أكياس متوسطة وصغيرة الحجم	126	528	126	3037
علب مطوية	1650	1561	1650	26227
المجموع	10497	10498	10497	36513

المصدر: من الوثائق الرسمية للمؤسسة.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لشركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG

إن لكل مؤسسة هيكل تنظيمي يضمن السير الحسن لها مع بيئتها الخارجية وقدرتها على التكيف مع المستجدات من خلال صيغ التوافق والتوازن بين النشاطات المتناقضة كالمركزية، الاستقرار والمرونة ويسمح بتطبيق الاستراتجيات داخل أي مؤسسة.

الشكل رقم **(01):** الهيكل التنظيمي الخاص بشركة التوضيب وفنون الطباعة **EMBAG**



المصدر: من الوثائق الرسمية للمؤسسة

الفرع الثالث: طريقة جمع البيانات وتخليص المعطيات.

من خلال المعلومات والظروف المكانية والزمنية المتوفرة لدينا، ومن أجل إجراء الدراسة الميدانية فقد تم الاعتماد على الأداتين التاليتين:

أولا:طريقة جمع البيانات

بغرض تنفيذ أهداف الدراسة، واختبار فرضياتها تم جمع المعطيات اللازمة لها عن طريق ما يلي:

1-المقابلة الشخصية

فمن خلال المقابلة الشخصية مع المسؤولين في المؤسسة تمكننا من معرفة الحقائق والفهم الجيد لموضوع دراستنا، وذلك من خلال الأسئلة المطروحة حول النظام المحاسبي المالي الجديد والنظام الجبائي الجديد وكذا أهم نقاط الاختلاف بينهما، حيث تتيح لنا هذه الأداة

فرصة أكبر لطرح الأسئلة التي ترتبط بالإشكالية المطروحة من أجل فك الاستفسار حولها ومناقشتها، بهدف التوصل إلى الفهم الجيد لإشكالية البحث والحصول على الطرق والأساليب المناسبة لمعالجة المشكل المطروح.

2- وثائق المؤسسة

الأداة الثانية التي اعتمدنا عليها في دراستنا هي الوثائق التي تبين أهم نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في المؤسسة، والمتمثلة في الميزانية المحاسبية ،الميزانية الجبائية، جدول حساب النتائج،جدول الإهتلاك المحاسبي وخسائر القيمة، التي تمكننا من الوصول إلى النتائج المطلوبة .

ثانيا: تلخيص المعطيات .

تتمثل المعطيات المجمعة الخاصة بدراستنا حول تكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي في المؤسسة محل الدراسة في القوائم المالية الخاصة بهذه المؤسسة التي تتمثل في الميزانيات، جدول حساب النتائج ،إضافة إلى المعلومات التي تلقيناها من طرف المؤسسة محل الدراسة .

المطلب الثاني :الأدوات المستخدمة في الدراسة .

من أجل الإجابة عن إشكالية الدراسة،واختبار فرضياتها ،تم الاعتماد على مجموعة من وثائق المؤسسة لاستخدامها في الحساب، التحليل والمناقشة.

المبحث الثاني :عرض،تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها

بعد أن حددنا طريقة و أدوات الدراسة، سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى أهم نقاط التباعد و الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة، من أجل استخلاص النتائج ومناقشتها.

المطلب الأول:عرض نتائج الدراسة الميدانية.

سنقوم في هذا المطلب بعرض النتائج المتوصل إليها،بناءا على المعلومات التي جمعناها فيما سبق.

الفرع الأول:الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الاهتلاكات.

- تقوم مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة بتسجيل أقساط اهتلاك أصولها المادية والمعنوية وفقا لنسب ومعدلات موضوعة من طرف تقنيين ودليل الاهتلاك المثبت على برنامج الإعلام الآلي، وبعد إجراء المقابلة مع محاسب المؤسسة والاطلاع على الوثائق المقدمة و المتمثلة في جدول اهتلاك الأصول المادية والمعنوية والتسجيلات المحاسبية لمختلف أقساط الاهتلاك .

وسيتم توضيح كيفية اختلاف الاهتلاك محاسبيا وجبائيا لمؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة الخاص بسيارة سياحية التي قامت بإقتناءها في 2017/1/2 بقيمة اسمية تقدر ب3086386.55دج والتي تهتلك لمدة 5سنوات بمعدل 20% وتخضع للاهتلاك الخطي.(الملحق رقم 05).

*مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة لا تأخذ بعين الاعتبار الاختلاف في مدة الاهتلاك.

الجدول رقم (02-02): مخطط الاهتلاك المحاسبي للسيارة السياحية.

السنة	القيمة الاسمية	قسط الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
2017	3086386.55	617277.31	617277.31	2469109.24
2018	3086386.55	617277.31	1234554.62	1851831.93
2019	3086386.55	617277.31	1851831.93	1234554.62
2020	3086386.55	617277.31	2469109.24	617277.31
2021	3086386.55	617277.31	3086386.55	0

المصدر :من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

أولا: جدول الاهتلاك المحاسبي للسيارة السياحية :

1-كيفية حساب قسط الاهتلاك المحاسبي .

قسط الاهتلاك المحاسبي = القيمة المحاسبية الأصلية × معدل الاهتلاك

قسط إهتلاك سنة 2017: 3086386.55×20% = 617277.31دج .

نفس الطريقة في حساب أقساط السنوات الباقية .

2-كيفية حساب الاهتلاك المتراكم.

الاهتلاك المتراكم = قسط اهتلاك السنة المعنية + أقساط السنوات السابقة.

الاهتلاك المتراكم للسنة 2019: 617277.31 +617277.31 +617277.31 = 18518331.93دج.

3-كيفية حساب القيمة المحاسبية الصافية.

القيمة المحاسبية الصافية =القيمة المحاسبية الأصلية – الاهتلاك المتراكم .

القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2017: 3086386.55 - 617277.31 = 2469109.24 دج.

ثانيا: جدول الاهتلاك الجبائي للسيارة السياحية :

*يحتسب قسط الاهتلاك للسيارة السياحية على أساس 1000000دج، أي بقسط اهتلاك سنوي 200000دج وفق ما نصت عليه المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول رقم (02-03):الاهتلاك الجبائي للسيارة السياحية.

السنة	القيمة الاسمية	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة الجبائية الصافية
2017	1000000	200000	200000	800000
2018	1000000	200000	400000	600000
2019	1000000	200000	600000	400000
2020	1000000	200000	800000	200000
2021	1000000	200000	1000000	0

المصدر :من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

1-كيفية حساب قسط الاهتلاك الجبائي:

قسط الاهتلاك لسنة 2017: 1000000× 20%=200000دج .

نفس الطريقة في حساب أقساط السنوات السابقة .

2-كيفية حساب الاهتلاك المتراكم:

نفس الطريقة اتبعناها في حساب الاهتلاك المتراكم المحاسبي .

الاهتلاك المتراكم لسنة 2019: 200000+200000+200000=600000.

3-كيفية حساب القيمة الجبائية الصافية.

نفس الطريقة التي اتبعناها في حساب القيمة المحاسبية الصافية.

القيمة الجبائية الصافية لسنة 2017: 1000000-200000=800000دج

ثالثا: جدول الاهتلاكات وخسائر القيمة لمؤسسة توضيب الورق وفنون لسنة 2018

يوضح الجدول المقدم من طرف المحاسب الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري الناتج عن قسط اهتلاك السيارة السياحية. (الملحق رقم 06)

الجدول رقم **(02-04):** الاهتلاكات وخسائر القيم

العلامة التجارية و المشاركات	المستحقات في بداية السنة	مستحقات العام 1	المستحقات التراكمية لنهاية العام	الإعفاءات الضريبية للنشاط	الفروقات
شهرة المحل			0.00		0.00
الأصول غير الملموسة	947896.00	117527.00	1065423.00	117527.00	0.00
الأصول الملموسة	886904315.00	74620573.00	961524888.00	74203296.00	417277.31
المقتنيات			0.00		0.00
الأصول المالية الأخرى غير الجارية			0.00		0.00
المجموع	887852211.00	74738100.00	962590311.00	74320823.00	412277.31

المصدر :من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم**06.**

رابعا:التسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك لسنة 2018 (الملحق رقم07)

681100		2018/12/31 مخصصات الإهتلاكات	73815107.40	
	280 281	اهتلاك التثبيتات المعنوية اهتلاك التثبيتات العينية اهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية		117527.04 73697580.36

الفرع الثاني:الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الضرائب المؤجلة

الضرائب المؤجلة من بين أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذ بعين الاعتبار محاسبيا لعبء ما أو إيراد ما وتاريخ أخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية، كما ينتج عنها كذلك تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية.

أولا: إثبات الضرائب المؤجلة من خلال المؤونات.

تعتبر الضرائب المؤجلة كل الضرائب الناتجة عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء، والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة، وبين الاعتراف والتقييم الجبائي لها، وتصنف إلى ضرائب مؤجلة على الأصول والضرائب المؤجلة على الخصوم .

ولدراسة هذا النوع من الضرائب تقربنا من مصلحة المحاسبة والمالية، وبالضبط المحاسب الذي زودنا بنسخة من الميزانية وجدول حساب النتائج اللذان يحتويان على عنصر الضريبة المؤجلة للحالات المطبقة في المؤسسة فقط، وبالضبط حالة العطل المدفوعة وحالة مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد.

1-الضرائب المؤجلة على العطل المدفوعة.

تقوم مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة EMBAG في نهاية كل سنة بتكوين مؤونة أعباء خاصة بالعطل مدفوعة الأجر، وبالاعتماد على أساس مبدأ محاسبة التعهد ومبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات، قامت المؤسسة في نهاية سنة2018 برصد مؤونة خاصة بحقوق العطل المدفوعة المتعلقة بسنة2019 بقيمة 7549730.49دج، وبما أن النظام الجبائي يعتمد على الأساس النقدي في قبول الأعباء الجبائية، فإن هذه المؤونة تكون قابلة للخصم خلال الدورة المتعلقة بتسديدها وليس محاسبتها أي خلال سنة 2019، إذن فهي مستردة في الجدول رقم 09 من الجداول الجبائية لتحديد الربح الجبائي للدورة المرتبطة بها (الملحق رقم 08)، وبالتالي يتم تسجيل ضريبة مؤجلة أصول للفرق الزمني الناتج عن اختلاف القيمة المحاسبية(قيمة المؤونة) والقاعدة الجبائية ، ويكون التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة كالتالي: (الملاحق رقم 09،10،11)

		2018/12/31		
631000		أجور المستخدمين	6123849.49	
	421000	المستخدمون-الأعباء الواجب دفعها-		6123849.49
		تسجيل ديون العطل المدفوعة للسداسي الثاني 2019		
635000		الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	1239897.28	
	431200	الهيئات الاجتماعية –الأعباء الواجب دفعها-		1239897.28
		تسجيل أعباء المؤسسة	185983.92	
635800		الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية		
	432800	الهيئات الاجتماعية الأخرى –أعباء واجب دفعها-		185983.92
		تسجيل أعباء المؤسسة		

ويتم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول للفروقات الزمنية الناتجة عن العطل مدفوعة الأجر كالتالي:

		2018/12/31		
133000		ضرائب مؤجلة أصول	1434448.83	
	692000	فرض ضريبة مؤجلة عن أصول		1434448.83
		فرض ضريبة مؤجلة أصول عن العطل المدفوعة (7549730.69×19%)		

وعند تسديد مبلغ العطل المدفوعة يتم ترصيد ح/421 وح /431 وح/432 إلى ح /512، وعندها يتم استخدام أصول الضريبية المؤجلة بترصيد القيد المسجل في اليومية أعلاه كما يلي:

		2019		
421000		المستخدمون-الأعباء الواجب دفعها-	6123849.49	
431000		الهيئات الاجتماعية –الأعباء الواجب دفعها-	1239897.28	
432800		الهيئات الاجتماعية الأخرى – الأعباء الواجب	185983.92	
	512000	دفعها-		7549730.69
		بنوك وحسابات جارية		
692000		تسديد العطل المدفوعة	1434448.83	
	133000	فرض ضريبة مؤجلة عن أصول		1434448.83
		ضريبة مؤجلة أصول		
		ترصيد ضريبة مؤجلة أصول		

ثانيا: الضرائب المؤجلة على المؤونات منح الذهاب إلى التقاعد.

تقوم مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة EMBAG في نهاية كل سنة مالية بإعداد مخطط الإحالة للتقاعد لمستخدميها (احتمال الوفاة، احتمال بقاء العامل في المؤسسة حتى خروجه إلى التقاعد) وفق طريقة محددة قانونيا، هذا المقدار المخصص يسجل محاسبيا كل سنة في شكل مؤونة ولأن هذه المؤونة مؤجلة التسديد فهي مرفوضة جبائيا.

وبعد حساب قيمة الالتزام لكافة عمال المؤسسة بلغت القيمة الإجمالية في نهاية سنة 2018 لمؤونة منح الذهاب إلى التقاعد 2349861.56دج، لمواجهة التكاليف المتوقع حدوثها مستقبلا وذلك وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي الخاص بتشكيل مؤونة وإن كان حدوثها الفعلي لن يكون خلال السنة المالية الحالية.ومنه قامت المؤسسة بالتسجيل المحاسبي لهذه المؤونة في نهاية السنة كما يلي:(الملحق رقم 12)

		2018/12/31		
685320		مخصصات منح الذهاب إلى التقاعد	2349861.56	
	153100	مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد		2349861.56
		تسجيل مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد		

وبما أن القواعد الجبائية تنص على أن هذه المؤونة المدرجة كعبء غير قابلة للخصم إلا عند التسديد الفعلي لهذه المؤونة إلى المستفيدين منها خلال السنة المالية المتعلقة بالتسديد،بحيث تكون القاعدة الجبائية معدومة في تاريخ محاسبة المؤونة، أما القاعدة المحاسبية فتكون بقيمة 2349861.56دج، بالتالي هذا الفرق الناتج بين التسجيل المحاسبي للمؤونة والإدراج الجبائي لها ينتج عنه ضريبة مؤجلة كما يلي: (الملحق رقم 13)

		2018/12/31		
13300		ضريبة مؤجلة أصول	446473.70	
	692000	فرض ضريبة مؤجلة		446473.70
		فرض ضريبة مؤجلة أصول عن منح الذهاب للتقاعد(2349861.56×19 %)		

وخلال سنة 2019 تقوم مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة بدفع مؤونة الذهاب إلى التقاعد إلى المستفيدين منها بقيمة 2349861.56دج، تسدد بشيك بنكي وعندها يتم استخدام أصول الضريبية المؤجلة بترصيد القيد المسجل في اليومية أعلاه كمايلي:

		2019/12/31		
153100		مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد	2349861.56	
	421	المستخدمون الأعباء الواجب دفعها		2349861.56
		استخدام المؤونة		
421		المستخدمون-الأعباء الوجب دفعها-	2349861.56	
	512	البنوك والحسابات الجارية		2349861.56
		تسديد المؤونة		
692000		فرض ضريبة مؤجلة أصول	446473.30	
	133000	ضريبة مؤجلة أصول		446473.30
		ترصيد ضريبة مؤجلة		

من خلال التسجيلات المحاسبية السابقة نلاحظ أنه عند تسديد المؤونة يتم استعمال الحساب 421كحساب وسيط وهذا راجع لضرورة تبيان أثر طبيعة العملية المعنية.

الفرع الثالث:الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة.

من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة وجب على المؤسسة المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية وضبط كل التصحيحات اللازمة حسب ماتنص عليه القوانين والتشريعات الجبائية.

أولا: تحديد النتيجة المحاسبية

يعتبر جدول حساب النتيجة المحاسبية المصدر الأول لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة للوقوف على نشاط المؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح من خلال قراءة لرقم أعمالها والنتائج المسجلة خلال السنة المالية ومصادر الإيرادات المحققة والنفقات المبذولة في سبيل الوصول إلى النتيجة المحاسبية .

وفيما يخص نشاط المؤسسة محل الدراسة للسنة المالية 2018 فقد جاء جدول حساب النتيجة المحاسبية كما يبينه الجدول التالي: (الملحق رقم 14)

الجدول رقم (02-05):جدول حساب النتائج لسنة 2018/2017.

البيان	سنة 2017		سنة 2018	
	مدين	دائن	مدين	دائن
المبيعات والمنتوجات الملحقة	1483885210.43		1596124718.31	
التغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	22412281.87		8449076.97	
إنتاج المثبت	0.00		0.00	
إعانات الاستغلال	0.00		0.00	
1-إنتاج السنة المالية	1506297492.30		1604573795.28	
المشتريات المستهلكة		1065813003.50		1254486378.53
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		95664169.14		92544347.67
2-استهلاك السنة المالية		11661477199.64		1347030726.20
3-القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	257543069.08		344820292.66	

أعباء المستخدمين		203941665.00		192137069.32
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		24549420.00		13013230.47
4- إجمالي فائض الاستغلال	116329207.66		52392769.29	
المنتجات العملياتية الأخرى	3967258.50		2702522.21	
الأعباء العملياتية الأخرى		4447939.23	2127202.21	77087952.23
المخصصات الإهتلاكات و المؤونات وخسارة القيمة		78897308.64		
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	0.00		471510.00	
5- النتيجة العملياتية	36951218.29			23648353.34
المنتوجات المالية	6732905.24		7519947.89	
الأعباء المالية		12978427.05		26768746.44
6- النتيجة المالية		6245521.81		19248789.44
7- النتيجة العادية قبل الضرائب **(6+5)**	30705696.48			42897151.89
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	0.00			10000.00
الضرائب المؤجلة (تغيرات)عن النتائج العادية	587856.54		446473.70	
مجموع منتجات الأنشطة العادية	1516997656.04		1615267775.38	
مجموع أعباء الأنشطة العادية		1485704103.02		1657728453.57

8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	31293553.02			42460678.19
عناصر غير عادية (منتجات) يجب تبيانها	0.00			0.00
عناصر غير عادية (أعباء) يجب تبيانها	0.00			0.00
9-النتيجة غير العادية	0.00			0.00
10-صافي نتيجة السنة المالية	31293553.02			42460678.19

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم 14

يظهر جدول حساب النتيجة لمؤسسة للسنة المالية 2018 نتيجة محاسبية صافية خسارة تقدر ب42460678.19دج وهي على عكس سنة 2017حيث حققت المؤسسة ربح قدره 3129355.02دج، ولكن القيمة المضافة للاستغلال تظهر بقيمة موجبة تقدر ب257543069.08دج وهو مؤشر إيجابي حول قدرة المؤسسة على استغلال إمكانياتها المادية في تحقيق الإيرادات وهو ما يعكس إجمالي فائض الاستغلال الذي يظهر موجب بقيمة 52392769.29دج، أما إيرادات المؤسسة فترتكز في الأساس على استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات المشكلة سابقا و المقدرة ب 471710دج.

ثانيا:تحديد النتيجة الجبائية

لحساب مبلغ الضريبة واجبة الدفع يجب التوصل إلى الوعاء الضريبي الخاضع والمقبول من طرف المصالح الجبائية ،وذلك بحساب النتيجة الجبائية الخاضعة عبر مجموعة من الادماجات والتخفيضات المعدلة على النتيجة المحاسبية والجدول الموالي هو عبارة عن الجدول رقم 9 جدول حساب النتيجة الجبائية (الملحق رقم08) في القوائم المالية المقدمة للمصالح الجبائية ضمن التصريح السنوي، يوضح كيفية إعادة حساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية والتي يتم من خلاله تبيان هذه التغيرات المعدلة علي النتيجة المحاسبية للوصول إلى النتيجة الجبائية.

➢ **الميزانية الجبائية :**

الجدول رقم (02-06): الميزانية الجبائية لسنة2018 الجدول رقم09.

النتيجة الصافية للسنة (حساب النتائج)	**424606708**
الإسترددات	
أعباء العقارات غير منسوبة مباشرة إلى الاستغلال	3789259
حصص الهدايا الإشهارية غير قابلة للخصم	688605
حصص الإشهار والرعاية غير قابلة للخصم	
مصاريف الاستقبال غير قابلة للخصم	2048393
الاشتراكات والهبات غير قابلة للخصم	
الضرائب و الرسوم غير قابلة للخصم	10000
مؤونات غير قابلة للخصم	10437919
الإهتلاكات غير القابلة للخصم	417277.31
مصاريف البحث والتطوير غير قابلة للخصم	
الاهتلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض **الايجاري** (ملك المستأجر)	
الإيجارات خارج النواتج المالية	
الضريبة على أرباح الشركات الضرائب المستحقة على النتيجة . الضرائب المؤجلة(تغيرات)	10000 (446473)
خسائر القيمة غير القابلة للخصم	
غرامات وعقوبات	315845
الإستردادات الأخرى	3465858
مجموع الإستردادات	**20736683**
التخفيضات	
فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استمرارها	
حواصل وفوائض القيمة المتأتية من التنازل عن الأسهم و الأوراق المالية	
المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك معفاة	
الإهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود الإيجار التمويلي	
الإيجارات خارج الأعباء المالية	
الإهتلاكات التكميلية	

التخفيضات الأخرى	
مجموع التخفيضات	
الخسائر السابقة القابلة للخصم	
خسارة سنة 2014	32113314
خسارة سنة 2015	71302637
خسارة السنة 2016	59382702
خسارة السنة 2017	
مجموع خسائر القابلة للخصم	162798653
نتيجة الجبائية	**184522648**

المصدر :من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق 08

- **النتيجة المحاسبية الصافية لمؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة**

تم استخراجها من جدول حساب النتائج لسنة2018 بحيث حققت المؤسسة خسارة بقيمة 42460678دج.

- **الإسترادات:**

تتكون استردادات المؤسسة من خلال جدول تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2018 من أعباء العقارات غير منسوبة مباشرة للاستغلال وكان مبلغها 3789259دج، حصص الهدايا الاشهارية غير قابلة للخصم .بمبلغ 688605دج، مصاريف الاستقبال غير قابلة للخصم .بمبلغ 10000دج، مؤونات غير قابلة للخصم .بمبلغ 10437919دج، اهتلاكات غير قابلة للخصم .بمبلغ 417277دج وبالإضافة إلى الضرائب على أرباح الشركات وتنقسم إلى الضرائب المستحقة على النتيجة .بمبلغ 10000دج والضرائب المؤجلة .بمبلغ 446473دج، ومنه أصبح مجموع الاستردادات يساوي 20736683دج.

- **التخفيضات:**

لم تسجل المؤسسة أي تخفيضات خلال سنة 2018.

- **خسائر السنوات السابقة:**

حسب المادة 147من قانون الضرائب المباشرة يجب تخفيض خسائر أربع سنوات السابقة من النتيجة المحاسبية لتحديد النتيجة الجبائية،حيث نجد خسارة السنوات السابقة كما يلي :

-نتيجة المؤسسة لسنة 2014خسارة: (32113314)

-نتيجة المؤسسة لسنة 2015خسارة: (71302637)

-نتيجة المؤسسة لسنة 2016خسارة: (5938702)

مجموع خسائر التخفيض 162798653

- مما سبق نستخلص أن النتيجة الجبائية:

نتيجة محاسبية صافية (42460678)

الإستردادات 20736683

تخفيضات	00
خسائر السنوات السابقة	162798653

نتيجة جبائية صافية 184522648

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية ومناقشتها .

إن مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة هي مؤسسة قديمة النشأة اعتمدت تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010، لذلك نشأت عدة اختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في هذه المؤسسة، فقمنا بتحليل هذه الاختلافات للوقوف على مدى صحة فرضيات الدراسة .

الفرع الأول :تحليل الاختلافات بين النظام المحاسبي والمالي والنظام الجبائي الجزائري في مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة ومناقشتها.

لقد توصلنا في المطلب السابق لمجموعة من النتائج سيتم في هذا المطلب تحليلها ومناقشتها.

- تعتبر كل من الإهتلاكات، مؤونات الأعباء، فارق إعادة التقييم، إعانات الاستغلال والفوائد المستحقة من أهم النقاط المثيرة للاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.
- بعد انتهاء المؤسسة من عملية الجرد المادي للتثبيتات للسنة المالية 2018 وإجراء مقارنة بين أقساط الإهتلاك من الناحية المحاسبية و الجبائية تبين أن هنالك اختلاف واحد في قسط الإهتلاك السيارة السياحية ،حيث أن قسط الإهتلاك المحاسبي للسيارة السياحية يساوي 617277.31دج وقسط الإهتلاك الجبائي يساوي 200000دج وهذا الإختلاف راجع إلى نصوص التشريع الضريبي الذي يضع سقف 1000000دج كحد أقصى لا يجب تخطيه في حساب قسط اهتلاك السيارة السياحية، بحيث أن جدول الاهتلاكات وخسائر القيمة يوضح هذا الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري يقدر بقيمة 417277.31دج .
- من خلال ما تم التطرق إليه في المطلب الأول نجد أن محاسب المؤسسة قد قام بمراعات قواعد النظام المحاسبي المالي في تسجيل الأعباء والمؤونات المتعلقة بمصارف المستخدمين دون أن يخالف قواعد النظام الضريبي الجزائري وذلك باللجوء إلى تكوين الضريبة المؤجلة عن التكاليف والمؤونات التي تتشكل عندها فروقات مؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري كالأعباء الناتجة عن العطل المدفوعة عن السداسي الثاني للسنة المالية والتي لن تتحقق إلا خلال السداسي الأول من السنة المالية الموالية أي الفترة الممتدة من جانفي إلى جوان 2019،حيث نجد أن محاسب مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة بتسجيل ضريبة مؤجلة أصول عن مؤونات العطل السنوية بقيمة 1434448.83دج،كذلك قام بتسجيل ضريبة مؤجلة أصول عن مؤونات الذهاب للتقاعد بقيمة 4446473.70دج وذلك من أجل تكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي.
- نشير إلى أنه لم نصادف خلال دراستنا لهذه المؤسسة وفحص وثائقها المحاسبية أي تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة خصوم.

- يظهر جدول حساب النتيجة للمؤسسة للسنة المالية 2018 نتيجة محاسبية صافية خسارة تقدر ب42460678.19دج، وهي على عكس سنة2017 حيث حققت المؤسسة ربح قدر ب3129355.02 دج.
- استردادات المؤسسة من خلال جدول حساب النتيجة الجبائية لسنة 2018 كان بقيمة 20736683 دج
- لم تسجل المؤسسة أي تخفيضات خلال سنة 2018.
- خسائر سنوات 2014، 2015 و2016 كانت على التوالي (32113314)، (71302637)، (5938702) .
- مما سبق نستخلص أن النتيجة الجبائية= نتيجة محاسبية صافية(42460678)+استردادات 20736683- تخفيضات (00) - خسائر السنوات السنوات السابقة 162798653، ومنه النتيجة الجبائية تساوي 184522648 دج.

الفرع الثاني: مناقشة نتائج اختبار الفرضيات .

كمحاولة للإجابة على الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة تم التوصل إلى **صحة فرضيات الدراسة** من خلال ما يلي:

أولا: اختبار الفرضية الأولى:" إذا كان محتوى الإطار العام للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية عبارة عن مفاهيم أساسية موحدة في عرض معلومات مالية تتميز بالشفافية لمستخدميها، فإن محتوى النظام الجبائي الجزائري يتعلق بالقوانين و السياسات المطبقة وتختلف هذه الأخيرة من بلد إلى أخر".

- يسمح النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية بتلبية احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المالية والمحاسبية، وهذا من شأنه تسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين المحليين والأجانب للمعلومات المالية والمحاسبية، وتمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات ذات نوعية وأكثر شفافية، كما أن النظام الجبائي الجزائري يتمثل في مجموعة القوانين والقواعد التشريعية، التي تعمل على تحصيل الضريبة والذي يتحدد من خلال ثلاث عناصر مجتمعة ومتمثلة في الجانب الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدولة .

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية:" هنالك عدة نقاط اختلاف وتباعد بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري خاصة تلك المتعلقة بالضرائب المؤجلة والاهتلاكات ،المؤونات والتقييم بالقيمة العادلة".

- تتمثل أهم نقاط الاختلاف والتباعد بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري والتي من شأنها التأثير على الوعاء الضريبي بالزيادة أو النقصان، والمتمثلة أهمها في الاهتلاكات والضرائب المؤجلة، المؤونات والتقييم بالقيمة العادلة، القرض الايجاري والتغير في السياسات المحاسبية...الخ، التي تجعل من مهمة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية غير واضحة.

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة: "يتم إثبات اختلاف الاهتلاكات محاسبيا وجبائيا من عدة جوانب و المتمثلة في مدة الاهتلاك وطريقته وتاريخ بدايته ،كما تثبت الضرائب المؤجلة من خلال الفروقات الزمنية في حدوث العمليات محاسبيا وجبائيا ،ومنها الفروقات الناتجة عن مصاريف التنمية مثلا، وهي تعتبر حدث منشئ للضريبة".

- تعتبر الاهتلاكات من أهم النقاط إلي تؤدي إلى وجود اختلافات محاسبية وجبائية جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال مدة الاهتلاك وطريقته وبداية تطبيقه، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المؤجلة التي يتم إثباتها من خلال عدة حالات ما ينتج عنها فروقات مؤقتة.

رابعا: اختبار الفرضية الرابعة:"من أجل تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي تم اقتراح مجموعة من الحلول من بينها السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي وأخرى حسب القواعد الجبائية ،وتكييف القواعد الضريبية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي".

-هناك بعض الحلول التي تصلح لوضعيات معينة ولا تصلح لوضعيات أخرى، لأن البحث عن حل أمثل يبقى دائما محل بحث وتطوير ومن بين الحلول التي تسمح بتكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي، المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة تسمح بتحييد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات بالإضافة إلى السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي وأخرى حسب القواعد الجبائية .

الفرع الثالث: النتائج المتوصل إليها.

من خلال عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها توصلنا إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

-هنالك العديد من نقاط التعارض و الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية والتي من شأنها أن تؤثر سلبا على تطبيق النظام المحاسبي المالي.

-يتم إثبات الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة بوجود فروقات مؤقتة بين الأحداث المحاسبية و أثارها الجبائية المستقبلية .

-رغم التباين بين القواعد المحاسبية والجبائية إلا أن العلاقة بينهما تبقى مستمرة والتي لاحظناها من خلال حساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية.

- إن الدراسة التطبيقية لهذا الموضوع مكنتنا من الإحاطة أكثر بالممارسات الجبائية في ضل النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال ربط المعارف النظرية المكتسبة من قبل مع ما هو مطبق في الواقع العملي من خلال الاستفادة من تجربة وخبرة العاملين في الميدان، بحيث أصبح لدينا إطلاع أكثر على العلاقة الوطيدة التي تربط المحاسبة بالجباية من خلال الإلمام بمختلف القوانين والتشريعات الجبائية سارية المفعول كما أثمرت هذه الدراسة على اكتساب معرفة إضافية بالقوائم المالية في صورة الميزانية و جدول حساب النتائج، بالإضافة إلى تكوين فكرة لابأس بها حول مختلف الجداول الجبائية وكيفية إعدادها وبالأخص جدول النتيجة الجبائية الذي من خلاله تعرفنا على مختلف التسويات اللازمة لتحديد النتيجة الجبائية.

- ككل موضوع بحث علمي يتم التطرق إليه، هناك صعوبات تواجه الدارسينّ، فالانتقال من الجانب النظري إلى الجانب التطبيقي غالبا ما تحده عدة معوقات وذلك راجع إلى الاختلاف الموجود بين ماتم دراسته نظريا وما هو مطبق في الواقع العملي والمهني، حيث أن مؤسسة الدراسة لا تقوم بتسجيل ومعالجة كل الاختلافات بين النظامين المحاسبي والجبائي.

- بغرض الحد من مختلف الإشكالات التي قد يطرحها هذا التباعد يجب توطيد العلاقة بين إدارة الضرائب والمؤسسات الاقتصادية سعيا إلى تكييف القوانين والتشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، لكي يتم تحقيق التوافق والانسجام بين النظامين من أجل ضمان تصريح ضريبي يخدم أهداف المؤسسة والادراة الضريبية .

خلاصة الفصل الثاني:

تم التطرق في هذا الفصل في مبحثه الأول إلى دراسة حالة لمؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة EMBAG، حيث قمنا في البداية بعرض نبذة عن نشأة المؤسسة وإمكانياتها الاقتصادية والتشغيلية (البشرية والمادية)، ثم عرض نشاط ومختلف منتجات هذه المؤسسة وهيكلها التنظيمي ومكانتها الاقتصادية في البيئة الجزائرية .

أما المبحث الثاني فقد تم عرض أهم نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري التي تقوم مؤسسة الدراسة بمعالجتها وتتمثل في الاهتلاكات، المؤونات والضرائب المؤجلة ثم عرض الطرق المحاسبية التي تتبعها المؤسسة في تحديد كل من النتيجة المحاسبية ثم الانتقال إلى النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة من خلال دراسة وتحليل جدول حساب النتيجة والميزانية الجبائية للسنة المالية 2018.

وفي الأخير قمنا باختبار فرضيات الدراسة الأربعة للتأكد من صحتها أو العكس، وجاءت نتائج الدراسة الميدانية لتؤكد صحة هذه الفرضيات وتمكننا من الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة.

الخاتـــــــــــــــمة

من خلال تطرقنا لموضوع تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي حاولنا معالجة الإشكالية المتمثلة في "كيف يتم تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي " ومن خلال الفرضيات وتقسيم الموضوع إلى فصلين النظري والتطبيقي، تبين أن قرار الدولة الجزائرية بتبني نظام محاسبي مالي دولي يتميز بالشفافية، إذ يتعمد بالدرجة الأولى على تلبية احتياجات المستثمر من خلال تزويده بصورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة، ولا يضع ضمن أولوياته الاعتبارات الجبائية كما في السابق هذا ما أحدث اختلافا واضحا من حيث المفاهيم والأهداف بين النظامين المحاسبي والجبائي والتي من أهمها الاهتلاكات، المؤونات والضرائب المؤجلة، وفي هذا الإطار بذلت الدولة الجزائرية الجهود اللازمة خاصة ما تعلق بتوضيح الرؤية للانتقال من المخطط القديم إلى النظام المحاسبي المالي الجديد بطرح المجلس الوطني للمحاسبة مجموعة من التعليمات التي أزالت الغموض على الكثير من الحالات العملية، كما تضمن قانون المالية التكميلي لسنة2009 وقانون المالية لسنة2010 مجموعة من النصوص القانونية التي تدخل في إطار تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي، هذه النصوص التنظيمية خير دليل عن رغبة الدولة ووعيها بضرورة تكييف قواعد النظام الجبائي.

نتائج الدراسة:

من خلال اختبار فرضيات الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- إن النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة مختلفة عن سابقه ومبادئه تركز على الجانب المالي والاقتصادي بدل الجانب الجبائي لتوفير معلومات ملائمة للمستثمرين بالدرجة الأولى.

-يتضمن النظام الجبائي الجزائري جملة من القواعد والقوانين تبقي العلاقة بين المحاسبة والجباية متواصلة، حتى مع تغير الثقافة المحاسبية وفقا للمعايير الدولية، ما يؤدي إلى تسجيل فروقات مفاهيمية ونوعية بين النظامين .

-إن الصعوبات التي يعاني منها النظام الجبائي الجزائري يمكن إرجاعها بالدرجة الأولى إلى ضعف التشريعات والقوانين الجبائية وطبيعة النظام الجبائي الذي يمنح للمكلف حرية تصريحه بمداخله من تلقاء نفسه.

-هنالك العديد من نقاط التعارض و الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية والتي من شأنها أن تؤثر سلبا على تطبيق النظام المحاسبي المالي.

-يتم إثبات الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة بوجود فروقات مؤقتة بين الأحداث المحاسبية و أثارها الجبائية المستقبلية .

-من خلال الجهود المبذولة وجملة الحلول المقترحة والتي من الممكن أن تقلل من أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري نلاحظ أن الدولة تعمل على تكييف و ملائمة قواعد وقوانين النظام الجبائي الجزائري وفقا للمفاهيم الجديدة من أجل تحقيق النتائج المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- إن الدراسة التطبيقية لهذا الموضوع مكنتنا من الإحاطة أكثر بالممارسات الجبائية في ضل النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال ربط المعارف النظرية المكتسبة من قبل مع ما هو مطبق في الواقع العملي من خلال الاستفادة من تجربة وخبرة العاملين في الميدان، بحيث أصبح لدينا إطلاع أكثر على العلاقة الوطيدة التي تربط المحاسبة بالجباية من خلال الإلمام بمختلف القوانين والتشريعات الجبائية سارية المفعول كما أثمرت هذه الدراسة على اكتساب معرفة إضافية بالقوائم المالية في صورة

الميزانية و جدول حساب النتائج، بالإضافة إلى تكوين فكرة لابأس بها حول مختلف الجداول الجبائية وكيفية إعدادها وبالأخص جدول النتيجة الجبائية الذي من خلاله تعرفنا على مختلف التسويات اللازمة لتحديد النتيجة الجبائية.

-لا يتماشى النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي تماشيا تاما، لأن الهدف الأول والأهم للنظام الجبائي هو تعظيم إيرادات خزينة الدولة والتقليل من التهرب الضريبي، بينما هدف النظام المحاسبي هو إعطاء معلومة مالية تعكس الواقع الاقتصادي وتخدم جميع المتعاملين الاقتصاديين بما فيهم مصلحة الضرائب، لكن هناك توافق كبير بينهما فيما يخص بعض النقاط.

- تظهر الاختلافات بقوة في جانب الأعباء عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية نظرا للقيود التي تضعها الإدارة الجبائية في قابلية خصم هذه الأعباء.

- ككل موضوع بحث علمي يتم التطرق إليه، هناك صعوبات تواجه الدارسينّ، فالانتقال من الجانب النظري إلى الجانب التطبيقي غالبا ما تحده عدة معوقات وذلك راجع إلى الاختلاف الموجود بين ماتم دراسته نظريا وما هو مطبق في الواقع العملي والمهني، حيث أن مؤسسة الدراسة لا تقوم بتسجيل ومعالجة كل الاختلافات بين النظامين المحاسبي والجبائي.

- بغرض الحد من مختلف الإشكالات التي قد يطرحها هذا التباعد يجب توطيد العلاقة بين إدارة الضرائب والمؤسسات الاقتصادية سعيا إلى تكييف القوانين والتشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، لكي يتم تحقيق التوافق والانسجام بين النظامين من أجل ضمان تصريح ضريبي يخدم أهداف المؤسسة والادراة الضريبية .

توصيات الدراسة:

بعد استخلاصنا لنتائج الدراسة يمكن تقديم جملة من التوصيات فيما يلي:

- ينبغي العمل على التحديث المستمر للنظام المحاسبي المالي ومواكبة التغيرات التي قد تطرأ على المعايير الدولية.
- على الدولة الجزائرية تكييف الإطار القانوني مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ولا يشمل هنا فقط الجانب الجبائي بل حتى الجوانب الأخرى كالقانون التجاري مثلا.
- الاستفادة من تجارب الدول الأخرى في تطبيق النظام المحاسبي المالي من أجل تقليل أثاره الجبائية وضرورة توفير المتطلبات الضرورية لتكييف وملائمة البيئة الجبائية مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- سعي إدارة الضرائب للقيام باستراتيجيات طويلة المدى من ترسيخ وفهم أكثر للثقافة المحاسبية الجديدة .
- تكوين إطارات ذات كفاءة علمية ومهنية لتذليل الصعوبات التي تواجهها المؤسسات.

أفاق الدراسة:

وفي النهاية يمكن القول أن البحث ما زال مفتوحا من جوانب مختلفة ،لذلك يبقى البحث في مجالاته خصبا وبذلك تختتم هذه الدراسة ببعض النقاط البحثية التي يأمل الباحث أن تكون دراسات في المسقبل:

- فعالية النظام المحاسبي المالي في إرساء القواعد الجبائية.
- الاهتلاكات والضرائب المؤجلة في ظل الاختلاف الجبائي والمحاسبي في الجزائر.

قـــــــائمة المصادر والمـــــــــراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

أ)الكتب:

1-أحمد طرطار،عبد العالي منصر،**تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديدSCF** ، -الاطار النظري- ،ط1،جسور للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر،2015 .

2-أحمد طرطار،عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي-الجانب التطبيقي-**، ج1، جسور للنشر والتوزيع،المحمدية، الجزائر،2015.

3- جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011 .

4- حنيفة بن ربيع، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**، ج1، دار هومة، الجزائر،2010 .

5- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**،ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود،الجزائر، 2008 .

6- طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر،2006 .

7- عبد الرحمان عطية،**المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي،دط**،دار النشر جيطلي،الجزائر،2009 .

8- عبد الرحمن عطية،**المحاسبة المعمقة وفقا النظام المحاسبي المالي**، ط1،دار جيلطي للنشر والتوزيع،برج بوعريريج،الجزائر،2011.

9- عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF** ،ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون،الجزائر،2013 .

10- لخضر علاوي،**نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقها** ،ط1،الجزائر،2010.

ب) البحوث الجامعية:

1-تسعديت بوسبعين،**أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري**، مذكرة شهادة ماجستير في العلوم التجارية والمالية،المدرسة العليا للتجارة ،الجزائر ،2010/2009.

2-سارة ميسي ،**مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري**،مذكرة ماستر في علوم التسيير،جامعة الشهيد حمة لخضر،الوادي،2015/2014.

3-سعيدة عيساوي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على شركات التأمين**، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،2010/2009.

4- عبد الكريم شناي، **تكييف القائم المالية في المؤسسات الجزائريةوفق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير،جامعة العقيد لخضر،باتنة،2009/2008 .

5- عمر الفاروق زرقون ،**انعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية و الجبائة في المؤسسة الإقتصادية**،مذكرة شهادة ماستر في العلوم المالية والتسيير،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2011/2010.

6 - محمد الحبيب مرحوم، **استراتيجية تبني النظام المحاسبي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة والصغيرة الحجم**، مذكرة ماجستير،جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف،2015/2014.

7-محمد ديلخ، **تكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017/2016 .

8-محمد سامي لزعر،**التحليل المالي للقوائم وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة شهادة الماجيستر في علوم التسيير، قسنطينة، 2012/2011.

9- محمد فؤاد هني، **طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية** ،مذكرة شهادة الماجستير في علوم التسير، جامعة الشلف،الجزائر،2013/2012 .

10-محمد فلاح،**السياسةالجبائية،الأهداف والأدوات** مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر،2006.

11- هاجر ديالم،سعاد بلوناس،**فعالية النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل** ،مذكرة شهادة ماستر في علوم مالية ومحاسبية وتدقيق،جامعة الجيلالي بونعامة ،خميس مليانة ،2017/2016.

ج) المجلات والملتقيات:

1-إبراهيم بورنان،**مخلوف الطاهر،النظام المحاسبي المالي بين مبادئ المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية**،ملتقى حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد،أليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية..،جامعة البليدة،الجزائر ،15أكتوبر 2009.

2- بوعلام ولهي، **ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12،سطيف،2012 .

3-جمال عمورة،**الاهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ضل النظام المحاسبي المالي الجديد**، ملتقي دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر 13-15أكتوبر 2009 .

4- رضا جاو حدو، إيمان حمدي جليلة، اثار **تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه**، ملتقى وطني حول واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 5-6 ماي 2013

5- رضا جاوحدو،ايمان جليلة حمدي، **الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد32، ج2، 2014.

6- سفيان نقماري،رحمة بلهادف،**واقع تكييف المؤسسة الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي-العوائق والرهانات-**،ملتقى وطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدوليةIAS/IFRS،جامعة الشلف،الجزائر،13-14جانفي 2014.

7- صالح مرازقة،عبد الكريم فرحات، **النظام المحاسبي والقواعد الجبائية الجزائرية -الواقع والافاق** -، ملتقي دولي حول المعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS/IPSAS، في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات –اتجاهات النظام المحاسبي المالي(المالي والعمومي)على ضوءالتجارب الدولية-، جامعة قاصدي مرباح،ورقلة، 24-25 نوفمبر 2015 .

8- عبد المؤمن بن صغير، **واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر، صعوبات الاقتطاع وأفاق التحصيل**، مجلة ندوة الدراسات القانونية، العدد01، قسنطينة،2013.

9-عاشور كتوش، **تطبيق النظام المحاسبي الموحدIAS/IFRS ،مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا**،العدد06،الجزائر،2009

10- مبارك بوعلاق،نور الدين بعيليش، سمير طعيبة، **الاشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية**، ملتقي دولي حول دور معايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS/IPSAS، في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،14-25 نوفمبر2014.

11-محمد العيد التجاني، رضوان عادل، **صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر**،مداخلة في الملتقي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في المعايير المحاسبية الدولية، جامعة الوادي،17-18 جانفي 2010 .

12-محمد براق، تسعديت بوسبعين، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي**، ملتقي دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمصاريف الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة،14 ديسمبر2011 .

13- محمد منتاوي ،عزوز علي،**متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية** ،جامعة حسيبة بن بوعلي،الشلف،17-18جانفي 2010

14-مراد ايت محمد،صفيان أبحري ،**النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر"تحديات وأهداف"**،مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد و اليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة،الجزائر،2009 .

15- ناصر مراد، **الاصلاحات الضريبية في الجزائر**،مجلة الباحث، العدد 02، ورقلة، 2013.

د/ القوانين والجرائد الرسمية:

1- الجزائر، **القانون رقم 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية**، العدد74، 2007/11/25، المادة 03.

2- الجزائر، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،قانون المالية**، االجريدة الرسمية، 2015، المادة 01 .

3- الجزائر، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،قانون المالية**، االجريدة الرسمية، 2016، المادة 03 .

4- الجزائر، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،قانون المالية**، االجريدة الرسمية،2012، المادة 217 .

5- الجزائر، **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوي الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية، 19مارس 2009، المادة 125 .

6- الجزائر، **قانون المالية التكميلي**،جريدة الرسمية، العدد44، 26جويلية 2009، المواد 4-5-6-8-10.

ثانيا:المراجع باللغة الأجنبية:

1-Samir merouani ,**le Project du nouveau system comptable financier algérien « anticiper et préparer passages du PCN 1975 aux normes IFRS »**, mémoire de magistère ESC ,2008/2009 .

الملاحـــــــــــق

الملحق رقم (01): الميزانية

جدول 1 أصول

الأصول المالية	N الخام	N اهتلاكات أو رصدة	N الإجمالي	N-1 الإجمالي
الأصول المثبتة (غير الجارية)				
فارق الشراء (ou goodwill)				
التثبيتات المعنوية				
التثبيتات العينية				
الأراضي				
البناءات				
التثبيتات العينية الأخرى				
إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى				
التثبيتات الجاري إنجازها				
الثبيتات المالية				
السندات الموضوعة موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة				
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة				
السندات الأخرى المثبتة				
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية				
الضرائب المؤجلة على الأصول				
حسابات الإرتباط				
مجموع الأصول غير الجارية				
الأصول الجارية				
المخزونات و المنتجات قيد الصنع				
الحسابات الدائنة - الإستخدامات المماثلة				
الزبائن				
المدينون الأخرون				
الضرائب				
الأصول الأخرى الجارية				
الموجودات و ما يماثلها				
توظيفات و أصول مالية جارية				
أموال الخزينة				
مجموع الأصول الجارية				
المجموع العام للأصول				

الملحق رقم (13): التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة لمنح التقاعد

EMBAG 2018
B.P 60 ZI ROUTE DE MSILA
B.B.A

PAGE:1
EDITION DU 11/06/2019 12:13
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	IV-ECRITURES D'INVENTRAIRE
PIECE	00063
FOLIO	12
DATE	31/12/18
LIBELLE	IMPOT DIFFERES/REAJUSTEMENT IDR 2018

COMPTE	LIB. COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
133000	IMPOT DIFFERE ACTIF	IMPOT DIFFERE ACTIF	446 473,70	
692000	IMPOSITION DIFFEREE ACTIVE	IMPOSITION DIFFEREE ACTIVE		446 473,70
		TOTAL GENERAL	446 473,70	446 473,70

CADRE COMPTABLE	LE CHEF DPT CG

الملحق رقم (04):جدول تغير الأموال الخاصة

جدول تغير الأموال الخاصة

	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الإحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2					
تغيير الطريقة الحسابية					
تصحيح الأخطاء الهامة					
إعادة تقييم التثبيتات					
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج					
الحصص المدفوعة					
زيادة رأس المال					
صافي نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر N-1					
تغيير الطريقة المحسابية					
إعادة تقييم التثبيتات					
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج					
الحصص المدفوعة					
زيادة رأس المال					
صافي نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر N					

الملحق رقم(02):جدول حسابات النتائج

جدول 2 حسابات النتائج

	N	N-1
المبيعات و المنتوجات الملحقة		
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع		
الإنتاج المثبت		
إعانات الإستغلال		
1- إنتاج السنة المالية		
المشتريات المستهلكة		
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى		
2- استهلاك السنة المالية		
3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)		
أعباء المستخدمين		
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة		
4- إجمالي فائض الإستغلال		
المنتجات العملياتية الأخرى		
الأعباء العملياتية الأخرى		
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة		
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات		
5- النتيجة العملياتية		
المنتوجات المالية		
الأعباء المالية		
6- النتيجة المالية		
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية		
مجموع منتجات الأنشطة العادية		
مجموع أعباء الأنشطة العادية		
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية		
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)		
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)		
9- النتيجة غير العادية		
10- صافي نتيجة السنة المالية		
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)		
11- صافي نتيجةالمجموع المدمج (1)		
و منها حصة ذوي الأقلية (1)		
حصة المجمع (1)		

الملحق رقم(08):جدول تحديد النتيجة الجبائية

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 0 0 0 0 9 9 9 3 4 0 4 6 2 4 8 2 0 3

Désignation de l'entreprise:	**EMBAG 2018**
	EMBALLAGES ET ARTS GRAPHIQUES
Activité:	**TRANSFORMATION PAPIER ET CARTON**
Adresse:	**B.P 60 Z.I ROUTE DE M'SILA B.B.A**

Exercice du **01/01/18** au **31/12/18**

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice	Bénéfice	
(Compte de résultat)	Perte	**42 460 678**
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		**3 789 259**
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		**688 605**
Quote- part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		**2 048 393**
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		**10 000**
Provisions non déductibles		**10 437 919**
Amortissements non déductibles		**417 277,31**
Quote - part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	**10 000**
	Impôts différé (variation)	**(-446 473)**
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		**315 845**
Autres réintégrations *		**3 465 858**
	Total des réintégrations	**20 736 683**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
	Total des déductions	
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2014		**32 113 314**
Déficit de l'année 2015		**71 302 637**
Déficit de l'année 2016		**59 382 702**
Déficit de l'année 2017		
	Total des déficits à déduire	**162 798 653**
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	
	Déficit	**184 522 648**

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (06):جدول إهتلاكات وخسائر القيم

Exercice du	01/01/2018	au	31/12/2018

5/ Tableau des amortissements et pertes de valeurs :

Rubriques et Postes	Dotations Cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice (1)	Diminutions éléments sortis	Dotations cumulées en fin d'exercice	Dotations fiscales de l'exercice (2)	Ecarts (1) – (2)
Goodwill				0,00		0,00
Immobilisations incorporelles	947.896,00	117.527,00	0,00	1.065.423,00	117.527,00	0,00
Immobilisations corporelles	886.904.315,00	74.620.573,00		961.524.888,00	74.203.296,00	417.277,31
Participations				0,00		0,00
Autres actifs financiers non courants				0,00		0,00
TOTAL	887.852.211,00	74.738.100,00	0,00	962.590.311,00	74.320.823,00	412.277,00

6/ Tableau des immobilisations créées ou acquises au cours de l'exercice :

الملحق رقم (07):التسجيل المحاسبي للإهتلاكات من2018/01/01إلى 2018/11/30

EMBAG 2018
B.P 60 Z.I ROUTE DE M'SILA
B.B.A

EDITION DU 11/06/2019 11:28
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	**IV-ECRITURES D'INVENTRAIRE**
PIECE	**000037**
FOLIO	**12**
DATE	**31/12/18**
LIBELLE	**DOTATION AMMORTISSEMENT DU 01/01/18 AU 30/11/18**

COMPTE	LIB. COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
681100	DOTATIONS AMORTISSEMENTS EQUIP	DOTATIONS AMORTISSEMENTS EQUIP	73 815 107,40	
2804100	AMMORTISSEMENT LOGICIELS	AMMORTISSEMENT LOGICIELS		117 527,04
2812200	AMORTISSEMENT AGENCEMENTS ET A	AMORTISSEMENT AGENCEMENTS ET A		286 560,00
2813111	AMORTISSEMENT CONSTRUCTIONS IN	AMORTISSEMENT CONSTRUCTIONS IN		21 948 586,44
2813121	AMORTISSEMENT CONSTRUCTIONS AD	AMORTISSEMENT CONSTRUCTIONS AD		1 213 314,48
2813122	AMORTISSEMENT CONSTRUCTIONS AD	AMORTISSEMENT CONSTRUCTIONS AD		2 463,84
2813131	AMORTISSEMENT LOGEMENTS DU PER	AMORTISSEMENT LOGEMENTS DU PER		284 320,56
2813132	AMORTISSEMENT CONSTRUCTIONS ŒU	AMORTISSEMENT CONSTRUCTIONS ŒU		312 938,16
2813181	AMORTISSEMENT AUTRES CONSTRUCT	AMORTISSEMENT AUTRES CONSTRUCT		987 165,60
2813221	AMORTISSEMENT AGENCEMENTS ET A	AMORTISSEMENT AGENCEMENTS ET A		295 638,48
2813231	AMORTISSEMENT AGENCEMENTS ET A	AMORTISSEMENT AGENCEMENTS ET A		170 720,04
2813520	AMORTISSEMENT OUVRAGES D'ART	AMORTISSEMENT OUVRAGES D'ART		77 241,72
2813550	AMORTISSEMENT AIRES DE STOCKAG	AMORTISSEMENT AIRES DE STOCKAG		395 155,56
2813560	AMORTISSEMENT VOIES FERRÉES	AMORTISSEMENT VOIES FERRÉES		255 140,40
2815310	AMORTISSEMENT MATÉRIELS INDUST	AMORTISSEMENT MATÉRIELS INDUST		36 750 833,04
28153103	AMORT PIECE DE RECHANGE IMMOB	AMORT PIECE DE RECHANGE IMMOB		4 659 822,36
2815320	AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE LEVA	AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE LEVA		1 370 987,16
2815320	AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE LEVA	AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE LEVA		1 165 323,12
2815330	AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE PROT	AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE PROT		6 219,96
2815340	AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE LABO	AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE LABO		814 669,20
2815350	AMORTISSEMENT MATÉRIEL ELECTRI	AMORTISSEMENT MATÉRIEL ELECTRI		18 000,00
2815360	AMORTISSEMENT MATÉRIEL D'EMBAL	AMORTISSEMENT MATÉRIEL D'EMBAL		95 943,96
2815380	AMORTISSEMENT AUTRES MATÉRIELS	AMORTISSEMENT AUTRES MATÉRIELS		450 347,40
2818120	AMORTISSEMENT INSTALLATION CHA	AMORTISSEMENT INSTALLATION CHA		586 357,08
2818130	AMORTISSEMENT INSTALLATION PRO	AMORTISSEMENT INSTALLATION PRO		6 355,20
2818180	AMORTISSEMENT AUTRES INSTALLAT	AMORTISSEMENT AUTRES INSTALLAT		233 638,20
		TOTAL A REPORTER	73 815 107,40	72 505 269,00

الملحق رقم(03):جدول سيولة الخزينة

جدول سيولة الخزينة

	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	0.00	0.00
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين	0.00	0.00
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة	0.00	0.00
الضرائب عن النتائج المدفوعة	0.00	0.00
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية	**0.00**	**0.00**
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)	0.00	0.00
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)	**0.00**	**0.00**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار	**0.00**	**0.00**
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية	0.00	0.00
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية	0.00	0.00
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	0.00	0.00
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات المالية	0.00	0.00
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	0.00	0.00
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	0.00	0.00
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار (ب)	0.00	0.00
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل	0.00	0.00
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم	0.00	0.00
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها	0.00	0.00
التحصيلات المتأتية من القروض	0.00	0.00
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة	0.00	0.00
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)	**0.00**	**0.00**
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات	0.00	0.00
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)	**0.00**	**0.00**
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية	0.00	0.00
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية	0.00	0.00
تغير أموال الخزينة خلال الفترة	**0.00**	**0.00**
المقاربة مع النتيجة المحاسبية	0.00	0.00

الملحق رقم(09):مؤونات العطل السنوية2019/2018

GIPEC
EMBAG SPA, Filiale du GIPEC
Au capital social de 2.584.530.000,00 DA
Zone industrielle, route de M'SILA BP: 60 B.B.A
E-Mail: embagbba@yahoo.fr

BBA. LE 15/01/2019

Direction des Ressources Humaines
Services du personnel
Section paie
Ref: N°01 / 2019

A Monsieur le Directeur des finances

Objet : Provisions des congés annuel 2018/2019.

Monsieur,

Veuillez trouver ci- dessous le montant des congés annuel pour la période du **01/07/2018** au **31/12/2018** pour constitution des provisions.

- Salaire de poste	**4 959 591.01 DA**
-Charges CNAS 25%	**1 239 897.28 DA**
- Charges F/S 3 %	**185 983.92 DA**
- Salaire unique	**145 625.00 DA**
- IVP	**28 435.64 DA**
- Panier	**919 866.67 DA**
- Transport	**35 606.17 DA**
- ICAF	**34 725.00 DA**
TOTAL Général :	**7 549 730.69 DA**

Somme en Lettre : *Sept Millions cinq cent quarante neuf Milles sept cent trente Dinars et 69 Cts.*

Salutations

Chef section paie

Chef Dpt Personnel et Formation

La Directrice des Ressources Humaines

SAIDANI Loubna
Directrice Des Ressources Humaines

Siège &usine
ZI. Route de M'SILA BP : 60
Bordj Bou Arreridj 34000
Capital social : 2 584 530 000.00 DA

R.C : 0462482B99
CB : CPA- BBA 00400309401707330224
M.F : 09993401094320
A.I : 34017107798

Tél : 035.87,31.38
Fax : 035.87. 31.39/
035.87.31.36
E-Mail: embagbba@yahoo.fr

الملحق رقم(12):التسجيل المحاسبي لمنح التقاعد

EMBAG 2018
B.P 60 Z.I ROUTE DE M'SILA
B.B.A

PAGE:1
EDITION DU 11/06/2019 12:15
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	**IV-ECRITURES D'INVENTRAIRE**
PIECE	**00063**
FOLIO	**12**
DATE	**31/12/18**
LIBELLE	**REAJUSTEMENT PROVISION IDR 2018**

COMPTE	LIB. COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
685320	DOTATIONS AUX PERTES DE VALEUR	DOTATIONS AUX PERTES DE VALEUR	2 349 861,56	
153100	PROVISIONS P/DEP EN RETRAITE	PROVISIONS P/DEP EN RETRAITE		2 349 861,56
		TOTAL GENERAL	2 349 861,56	2 349 861,56

CADRE COMPTABLE	LE CHEF DPT CG

الملحق رقم(10): التسجيل المحاسبي لمؤونة العطل السنوية2018/12/31

EMBAG 2018
B.P 60 Z.I ROUTE DE M'SILA
B.B.A

PAGE:1
EDITION DU 30/04/2019 14:48
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	IV-ECRITURES D'INVENTRAIRE
PIEÇE	00052
FOLIO	12
DATE	31/12/18
LIBELLE	CONSTATATION DU PROVISION DU CONGE PAYE AU 31/12/2018

COMPTE	LIB. COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
631000	TRAITEMENTS ET SALAIRES	TRAITEMENTS ET SALAIRES	6 123 849,49	
421000	REMUNERATIONS DUES	REMUNERATIONS DUES		6 123 849,49
635000	COTISATIONS CAISSES SOCIALES P	COTISATIONS CAISSES SOCIALES P	1 239 897,28	
431200	COTISATIONS SOCIALES PART PATR	COTISATIONS SOCIALES PART PATR		1 239 897,28
635800	AUTRES COTISATIONS SOCIALES	AUTRES COTISATIONS SOCIALES	185 983,92	
432800	AUTRES COTISATIONS SOCIALES RE	AUTRES COTISATIONS SOCIALES RE		185 983,92
		TOTAL GENERAL	7 549 730,69	7 549 730,69

CADRE COMPTABLE	LE CHEF DPT CG

الملحق رقم (05):جدول إهتلاك السيارة السياحية

GROUPE GIPEC
EMBAG

AMORTISSEMENTS DES VEHICULES DE TOURISME

VEHICULES	VALEUR D'ACQUISTION	DUREE	(A) AMORT. PRATIQUE	(B) BASE AMORT (1 000 000*20%)	(A) – (B)ANNUITE NON DEDUCTIBLE
Véhicule HYUNDAI	3 086 386.00	12MOIS	617 277,31	200 000.00	417 277,31

Le Directeur Financiere

ROUABAH Med Nadjib
Directeur des Finances & Comptabilité

Le Directeur Général

EMBAG 2018
B.P 60 Z.I ROUTE DE M'SILA
B.B.A

EDITION DU 11/06/2019 11:28
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	**IV-ECRITURES D'INVENTRAIRE**
PIECE	**000037**
FOLIO	**12**
DATE	**31/12/18**
LIBELLE	**DOTATION AMMORTISSEMENT DU 01/01/18 AU 30/11/18**

COMPTE	LIB. COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
		REPORT	**73 815 107,40**	**72 505 269,00**
2818240	AMORTISSEMENT VÉHICULES DE TRA	AMORTISSEMENT VÉHICULES DE TRA		617 277,36
2818310	AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE BURE	AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE BURE		389 148,72
2818320	AMORTISSEMENT MATÉRIEL INFORMA	AMORTISSEMENT MATÉRIEL INFORMA		199 532,16
2818400	AMORTISSEMENT MOBILIER DE BURE	AMORTISSEMENT MOBILIER DE BURE		45 410,04
2818500	AMORTISSEMENT EMBALLAGES RÉCUP	AMORTISSEMENT EMBALLAGES RÉCUP		18 700,08
2818610	AMORTISSEMENT MOBILIER ET ÉQUI	AMORTISSEMENT MOBILIER ET ÉQUI		27 150,12
2818618	AMORTISSEMENT MOBILIER ET ÉQUI	AMORTISSEMENT MOBILIER ET ÉQUI		12 619,92
		TOTAL GENERAL	73 815 107,40	73 815 107,40

CADRE COMPTABLE	LE CHEF DPT CG

الملحق رقم (01)

جدول 1 خصوم

خصوم	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)		
رأس المال غير المطلوب		
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)		
فارق إعادة التقييم		
فارق المعادلة		
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)		
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى،ترحيل من جديد		
حصة الشركة المدمجة		
حصة ذوي الأقلية		
المجموع I		
الخصوم غير الجارية		
القروض و الديون المالية		
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)		
الديون الأخرى غير الجارية		
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا		
مجموع الخصوم غير الجارية II		
الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات الملحقة		
الضرائب		
الديون الأخرى		
خزينة الخصوم		
مجموع الخصوم الجارية III		
المجموع العام للخصوم		

الملحق رقم (14):جدول حساب النتائج

EMBAG 2018

B.P 60 Z.I ROUTE DE MSILA B.B.A

N° D'IDENTIFICATION:000000999340462482O3

EDITION_DU:11/06/2019 12:18

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes		1 596 124 718,31	1 483 885 210,43
Variation stocks produits finis et en cours		8 449 076,97	22 412 281,87
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1 604 573 795,28**	**1 506 297 492,30**
Achats consommés		-1 254 486 378,53	-1 065 813 003,50
Services extérieurs et autres consommations		-92 544 347,67	-95 664 196,14
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-1 347 030 726,20**	**-1 161 477 199,64**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**257 543 069,08**	**344 820 292,66**
Charges de personnel		-192 137 069,32	-203 941 665,00
Impôts, taxes et versements assimilés		-13 013 230,47	-24 549 420,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**52 392 769,29**	**116 329 207,66**
Autres produits opérationnels		2 702 522,21	3 967 258,50
Autres charges opérationnelles		-2 127 202,61	-4 447 939,09
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-77 087 952,23	-78 897 308,64
Reprise sur pertes de valeur et provisions		471 510,00	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**-23 648 353,34**	**36 951 218,43**
Produits financiers		7 519 947,89	6 732 905,24
Charges financières		-26 768 746,44	-12 978 427,05
VI-RESULTAT FINANCIER		**-19 248 798,55**	**-6 245 521,81**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**-42 897 151,89**	**30 705 696,62**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-10 000,00	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		446 473,70	587 856,54
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1 615 267 775,38**	**1 516 997 656,04**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-1 657 728 453,57**	**-1 485 704 102,88**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-42 460 678,19**	**31 293 553,16**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-42 460 678,19**	**31 293 553,16**

الملحق رقم (11):التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة أصول لمؤونة العطل السنوية

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	IV-ECRITURES D'INVENTRAIRE
PIECE	00071
FOLIO	12
DATE	31/12/18
LIBELLE	IMPOT DIFFERE ACTIF

COMPTE	LIB. COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
133000	IMPOT DIFFERE ACTIF	IMPOT DIFFERE ACTIF	1 434 448.83	
692000	IMPOSITION DIFFEREE ACTIVE	IMPOSITION DIFFEREE ACTIVE		1 434 448.83
		TOTAL GENERAL	1 434 448.83	1 434 448.83

CADRE COMPTABLE	LE CHEF DPT CG

الملحق رقم(13):التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة لمنح التقاعد

EMBAG 2018
B.P 60 ZI ROUTE DE MSILA
B.B.A

PAGE:1
EDITION DU 11/06/2019 12:13
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	IV-ECRITURES D'INVENTRAIRE
PIECE	00063
FOLIO	12
DATE	31/12/18
LIBELLE	IMPOT DIFFERES/REAJUSTEMENT IDR 2018

COMPTE	LIB. COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
133000	IMPOT DIFFERE ACTIF	IMPOT DIFFERE ACTIF	446 473,70	
692000	IMPOSITION DIFFEREE ACTIVE	IMPOSITION DIFFEREE ACTIVE		446 473,70
		TOTAL GENERAL	446 473,70	446 473,70

CADRE COMPTABLE	LE CHEF DPT CG

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
إهداء	II - I
شكر وتقدير	III
الملخص	IV
فهرس المحتويات	V
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال	VII
قائمة الاختصارات والرموز	VIII
قائمة الملاحق	IX
المقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة	32-2
تمهيد الفصل الأول	2
المبحث الأول: الأدبيات النظرية	3
المطلب الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي SCF	11-3
الفرع الأول: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي	3
الفرع الثاني : مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه	4
الفرع الثالث :مبادئ النظام المحاسبي المالي	6-5
الفرع الرابع : أهداف النظام المحاسبي المالي وأهم الفرضيات التي جاء بها	7
الفرع الخامس :قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي والقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي	11-8
المطلب الثاني : الإطار النظري للنظام الجبائي الجزائري	15-11
الفرع الأول: مفهوم النظام الجبائي الجزائري	12
الفرع الثاني أهداف النظام الجبائي الجزائري	12
الفرع الثالث :الأنظمة التصريحية في النظام الجبائي الجزائري	13
الفرع الرابع :الضرائب والرسوم في النظام الجبائي الجزائري	15-13
المطلب الثالث: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري وأهم نقاط التباعد بينهما	28-15
الفرع الأول :علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري	16-15
الفرع الثاني :أسباب الاختلاف القائم بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري	17-16
الفرع الثالث :نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري	25-16
الفرع الرابع :الجهود المبذولة في الجزائر لدراسة بعض القوانين الضريبية وتكييفها مع النظام المحاسبي المالي	27-26
الفرع الخامس :الحلول المقترحة لتكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري –إيجابيات	28

وسلبيات كل حل-	
المبحث الثاني :الدراسات السابقة	29
المطلب الأول :الدراسات العربية	30-29
المطلب الثاني :الدراسات الأجنبية	31
المطلب الثالث :ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	31
خلاصة الفصل الأول	32
تمهيد الفصل الثاني	34
المبحث الأول :الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة	35
المطلب الأول :الطريقة والأدوات المستخدمة	38-35
الفرع الأول :مصادر المعلومات	35
الفرع الثاني :تقديم مؤسسة الدراسة (توضيب الورق وفنون الطباعة EMBAG)	37-35
الفرع الثالث :طريقة جمع البيانات وتلخيص المعطيات	38-37
المطلب الثاني :الأدوات المستخدمة في الدراسة	38
المبحث الثاني: عرض، تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها	38
المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية	51-38
الفرع الأول: الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الاهتلاكات	42-38
الفرع الثاني: الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الضرائب المؤجلة	46-42
الفرع الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة	51-46
المطلب الثاني : تحليل نتائج الدراسة التطبيقية ومناقشتها	54-51
الفرع الأول :تحليل الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في مؤسسة توضيب الورق وفنون الطباعة EMBAG	52-51
الفرع الثاني: مناقشة نتائج اختبار الفرضيات	53-52
الفرع الثالث: النتائج المتوصل إليها	54-53
خلاصة الفصل الثاني	55
الخاتمة	58-57
قائمة المصادر والمراجع	63-60
الملاحق	-