



جامعة الجبالي بونعامة خميس مليانة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



الموضوع:

## أعمال نهاية السنة مع تحديد النتيجة الجبائية دراسة حالة بمؤسسة الخرسانة العطاف

مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في المحاسبة والتدقيق

إعداد الطالبتين:

إشراف:

- بن شيخ كريمة

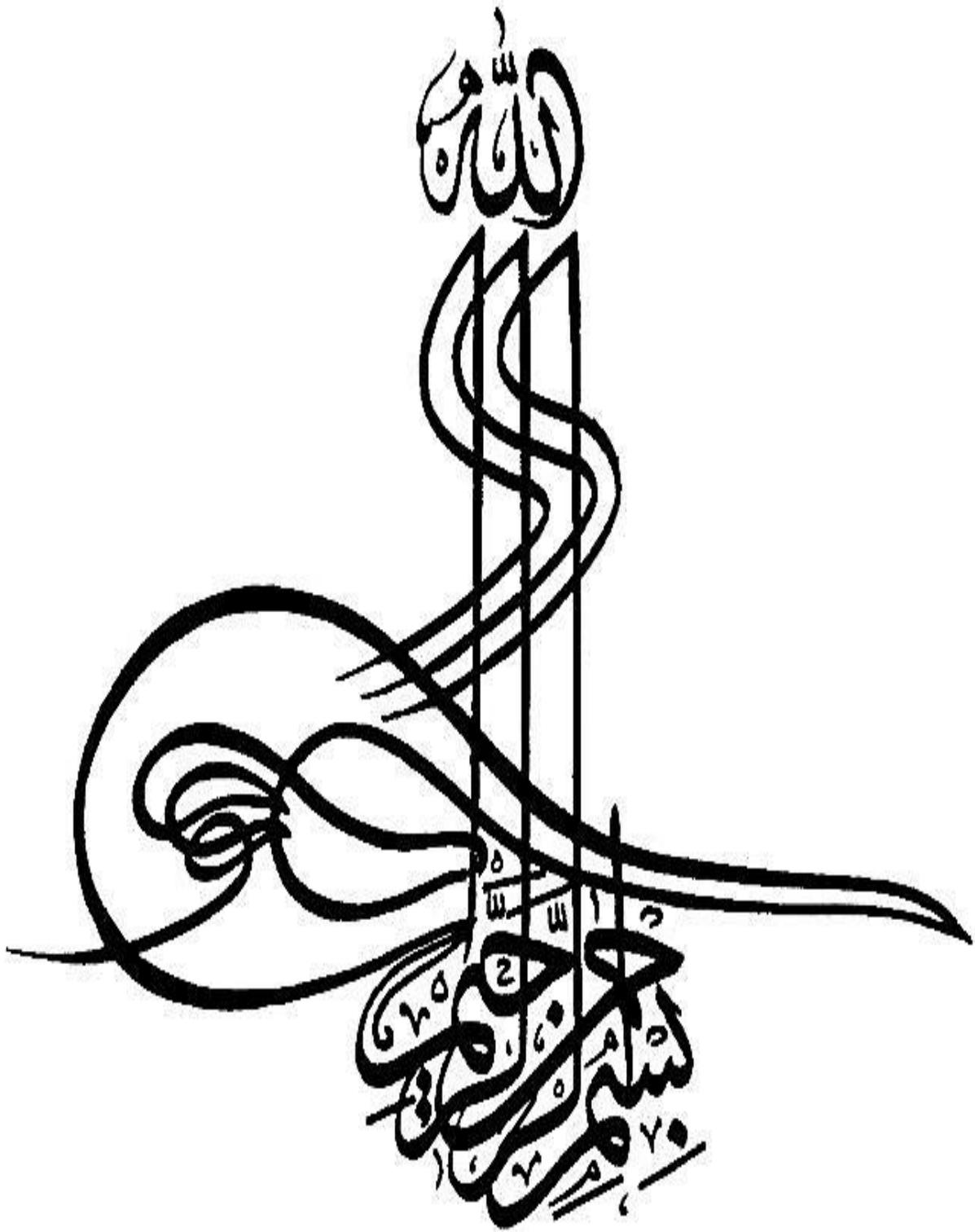
- د/ سعيد منصور فؤاد

- بن موسى رحمانى سهام

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	د. بن عناية جلول... أستاذ محاضر -أ-
مشرفا	د. سعيد منصور فؤاد... أستاذ محاضر -أ-
ممتحناً	د. بوزيان رحمانى جمال... أستاذ محاضر -أ-

السنة الجامعية: 2019/2018



# الشكر

الحمد لله على فضله وإحسانه علينا نعمه ظاهرة و باطنة ، فله الحمد

والشكر والثناء الحسن، والصلاة والسلام على سيدنا ونبينا محمد

وعلى آله وصحبه وسلم وبعد ...

نتوجه بعميق الشكر والتقدير الدكتور سعيد منصور فؤاد

الذي تفضل بالإشراف على هذه المذكرة.

كما نتقدم بالشكر إلى كل من قدم لنا يد المساعدة في إتمام هذه المذكرة

## الإهداء:

إلى كل من نطق بكلمة التوحيد لسانه وصدقها قلبه، الى كل من صلى خير البرية  
" محمد عليه الصلاة والسلام " .

إلى الزهرة التي لا تذبل وأعظم وأرق و أطيّب امرأة بين نساء الكون أمي ثم أمي  
ثم أمي الغالية التي حملتني وهنا على وهن حنينة وأسقتني لبن التوحيد مع  
الأخلاق رضيعا وعلمتني صغير ورافقتني بدعائها كبيرتا " عائشة " .

إلى أبي الفاضل شامخ المكارم وراسخ الفضائل، رحمه الله.

إلى دفئ البيت وسعادته أخي و إخوتي تاج رأسي: بن شرقي ، محمد ، يحي ،  
جمال ، حميد ، حليلة ،فتيحة، نجية ، وزوج أختي .

و إلى أبناء أخي رتيبة ، أسامة ، عبد القادر، ياسر، خولة ومصطفى، إيمان،  
خلود، دعاء، مروة، محمد، براء ، مرام ، عصام وخاصة : نعيمة، عبد الحميد،  
آدم ومرام، أكرم، برديس، نادية ، خليل،سرين، وليد .

إلى كل من جمعني معهم المشوار الدراسي من البداية الى اليوم وفي السراء  
والضراء خاصة كريمة، نعيمة ، رباب .

إلى رفقاء دربي : أخي بن شرقي

إلى كل من أحبهم بإخلاص وبادلوني نفس الشعور إلى كل من عرفني وسيعرفني  
إن شاء الله .

إلى كل من دق به قلبي ولم ينطقه لساني

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي وسهر الليالي .

## الإهداء

إلى كل من نطق بكلمة التوحيد لسانه وصدقها قلبه، الى كل من صلى خير البرية " محمد عليه الصلاة والسلام " .

إلى الزهرة التي لا تذبل وأعظم وأرق وأطيب امرأة بين نساء الكون أمي ثم أمي ثم أمي الغالية التي حملتني وهنا على وهن حنينة وأسقتني لبن التوحيد مع الأخلاق رضيعا وعلمتني صغير ورافقتني بدعائها كبيرتا "مليكة"

إلى أبي الفاضل شامخ المكارم والراسخ الفضائل، الحرص علي رؤوف بي رحيم، سندي المتين وأنيسي المعين "سالم".

إلى دفئ البيت وسعادته أخي و إخوتي تاج رأسي: عبد الله، زهرة ، أمينة ، فتحية ، صبرينة ، سمية ، وأزواج إخوتي إلى جدتي حفظها الله لي وجعلها ركيزة أمامي وأطال عمرها و الى جدي رحمه الله .

وأخوالي ،خالاتي و عماتي كل واحد باسمه و بأخص زوج خالتي سمارة موسى.

الى كل من جمعني معهم المشوار الدراسي من البداية الى اليوم وفي السراء والضراء

الى كل من أحببتهم بإخلاص وبادلوني نفس الشعور إلى كل من عرفني وسيم فني إن شاء الله .

إلى كل من دق به قلبي ولم ينطقه لساني

الى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي وسهر الليالي .

ملخص .:

تهدف هذه الدراسة لتشخيص أعمال نهاية السنة من خلال التطرق إلى أعمال الجرد و تسوية الحسابات ومعالجتها محاسبيا بهدف تحديد النتيجة المحاسبي، بالإضافة إلى كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

و من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي من الجانب النظري، بهدف تحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بأعمال نهاية السنة، بالإضافة منهج دراسة حالة تطبيقية بإسقاط الدراسة النظرية على واقع مؤسسة خرسانة بالعطاف.

وتوصلت هذه الدراسة إلى ضرورة تطبيق القواعد المحاسبية بصفة صادقة، من أجل ضمان قوائم مالية صادقة باعتبار الإدارة الجبائية من الأطراف التي تهتم بالنتيجة المحاسبية من خلال إجراء التسويات و تطبيق القواعد الجبائية بغرض تحديد النتيجة الجبائية و هي في الأخير لا تمثل إلا النتيجة المحاسبية المصححة.  
الكلمات المفتاحية: أعمال الجرد، نتيجة محاسبية، نتيجة جبائية.

**Summary:** This study aims at diagnosing the end of the year work by addressing the inventory and settling accounts and processing the with accounting in order to determine the accounting result. As well as how to move from the accounting result to the tax result . Or in order to reach the objectives of the study was followed descriptive method of the theoretical side with the aim of determining the different concepts associated with the end of the year ,in addition to the method of applied case study on the reality of the Foundation in Al Attaf Concrete. The study concluded that the accounting rules should be applied in an honest manner in order to ensure honest financial statements considering the tax administration of the parties concerned with the accounting result through making adjustments and applying the tax rules for determining the tax result.



# قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر
	إهداء
	ملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
4	تمهيد
6	الفصل الأول : الإطار النظري : لأعمال نهاية السنة و النتيجة الجبائية
6	المبحث الأول: الأعمال المحاسبية في نهاية السنة
6	المطلب الأول: مفهوم أعمال نهاية السنة
6	المطلب الثاني: أعمال الجرد
7	المطلب الثالث : جرد وتسوية مختلف الحسابات
16	المطلب الرابع: تصحيح الأخطاء والميزانية الختامية وكيفية حساب نتيجة الدورة
24	المبحث الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية
24	المطلب الأول : مفهوم الضريبة و خصائصها
25	المطلب الثاني: العلاقة بين المحاسبة والجبائية
25	المطلب الثالث: تحديد النتيجة الجبائية
32	المطلب الرابع : تحديد الضريبة
39	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
39	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
41	المطلب الثاني:المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة محل البحث
42	المطلب الثالث: توجه الدراسة الحالية

43	الخلاصة الفصل
45	تمهيد
46	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة بمؤسسة الخرسانة بالعطاف
46	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة
46	المطلب الأول: تعريف المؤسسة
47	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة
48	المبحث الثاني: البحث عن نتيجة الدورة المحاسبية والجبائية
48	المطلب الأول: جرد وتسوية المؤسسة الخرسانة بالعطاف
51	المطلب الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية
54	خلاصة الفصل
56	الخاتمة
58	المراجع
61	الملاحق



# فائزة الطاول

## قائمة الجداول

قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	رقم
17	جدول حسابات النتائج	01/01
18	جدول الميزانية ( جانب الأصول)	02/01
19	جدول الميزانية ( جانب الخصوم)	03/01
48	جدول إهلاك التثبيات	01/02
49	جدول جرد المخزون	02/02

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

---

قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم
47	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الخرسانة بالعطاف	01

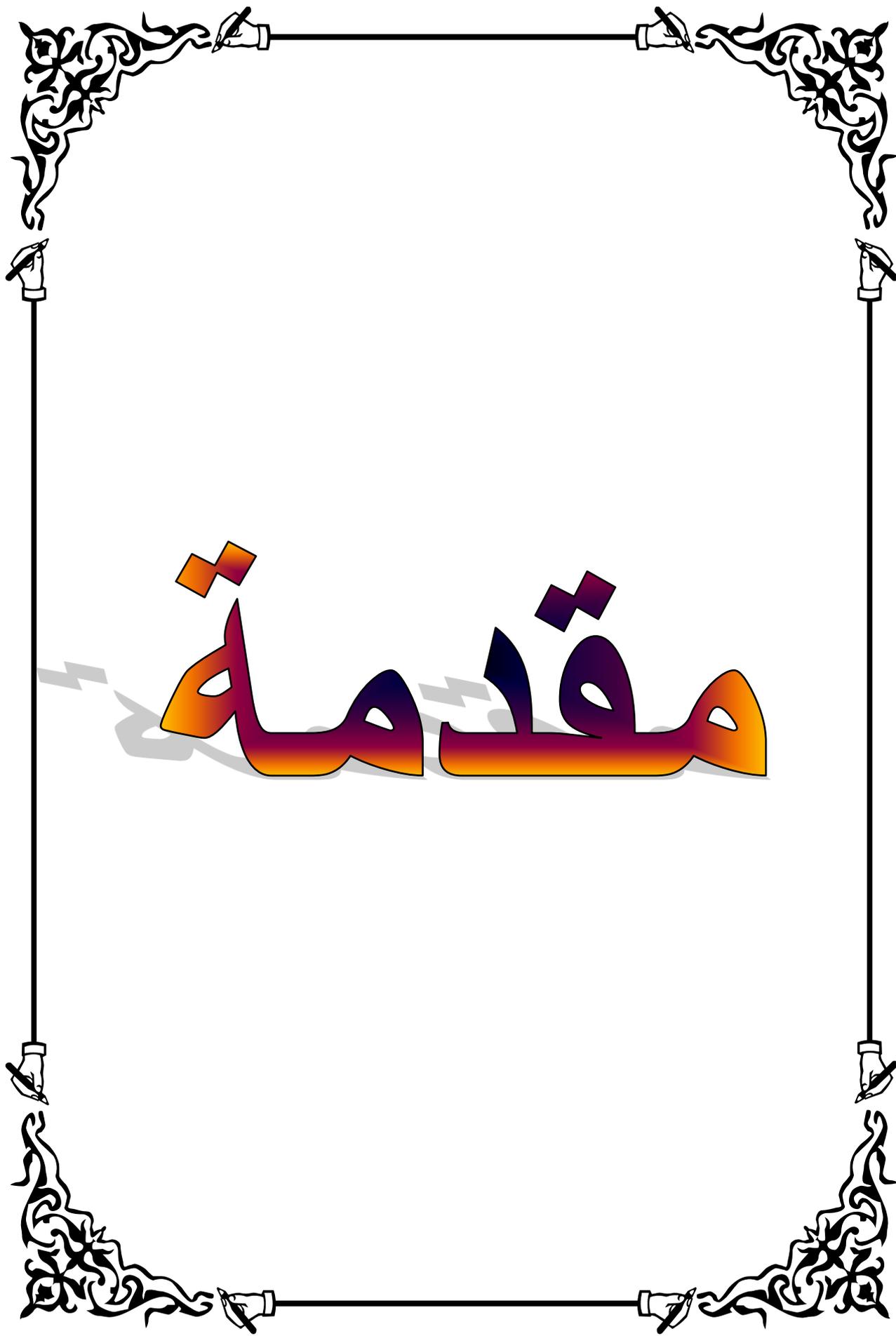


العلاق

## قائمة الملاحق

قائمة الملاحق :

الصفحة	عنوان الملاحق	رقم
61	جدول حسابات النتائج لمؤسسة الخرسانة بالعطاف	01
62	جدول الميزانية ( جانب الأصول) لمؤسسة الخرسانة بالعطاف	02
63	جدول الميزانية ( جانب الخصوم) لمؤسسة الخرسانة بالعطاف	03



مَقَامَةٌ

## توطئة :

تعتبر المحاسبة جانب من الجوانب الأساسية في المؤسسة، الأمر الذي يتطلب متابعة خاصة على مستوى المؤسسة، فهي تعتمد عليها اعتمادا كلي في السير الحسن و ضبط العمليات المختلفة التي تقوم بها يوميا لإعطاء صورة دقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا و خارجيا.

لذا تقوم المؤسسة بعمليات الجرد لتبين المبالغ الصحيحة ولاكتشاف الأخطاء و تصحيحها، و كل هذه العمليات السابقة تعرف بأعمال نهاية السنة، التي من خلالها يتم تحديد النتيجة الصافية في نهاية نشاطها، حيث تعتبر المحاسبة همزة وصل بين المؤسسة و مديرية الضرائب فهي من الأطراف الخارجية المهتمة بالنتيجة المحاسبية للمؤسسة و قد ارتأينا أن يتمحور بحثنا في الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية :

### 1-إشكالية البحث : بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

ما هي إجراءات أعمال نهاية السنة و كيف يتم تحديد النتيجة الجبائية؟  
أسئلة فرعية :

1- ما هي الطرق المتبعة لانجاز أعمال نهاية السنة؟

2- كيف يمكن تحديد النتيجة الجبائية؟

2- فرضيات :تتمثل فرضيات فيما يلي :

1-تتمثل الطرق المتبعة لانجاز أعمال نهاية السنة في العمليات المنتظمة وفقا للمبادئ المحاسبية.

2-يتم تحديد النتيجة الجبائية عن طريق النتيجة المحاسبية قبل الضريبة و ذلك من خلال ما جاء في القواعد الجبائية.

### 3\_ مبررات اختيار موضوع البحث : سبب اختيارنا لهذا الموضوع كان نتيجة لعدة اعتبارات منها :

-يعتبر أحد مواضيع الاختصاص.

-نظرا لأهمية الموضوع في المحاسبة.

-معرفة ما مدى علاقة المحاسبة بالجبائية.

- الميول الذاتي.

### 4- أهمية البحث : و تبرز أهمية البحث في :

- إيضاح الدور الذي تلعبه أعمال نهاية السنة في تحديد النتيجة الجبائية.

- معرفة مدى التزام المؤسسة اتجاه مصلحة ضرائب.

### 5- أهداف بحث :

-توضيح مختلف العمليات التي يقوم بها المحاسب في نهاية السنة المالية.

-كيفية الوصول إلى النتيجة الجبائية.

-معرفة درجة الاستفادة من العقوبات والالتزامات المتعلقة بالجبائية.

6- حدود البحث :تتمثل الحدود المكانية في المؤسسة الخرسانة بالعطاف و الفترة 2018/2019.

7-منهج البحث :

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة و التساؤلات في إثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، فإننا اتبعنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي باستخدام أداة التحليل في الجزء النظري، بالإضافة الى دراسة الحالة في الجزء التطبيقي لدراسة الموضوع.

8-صعوبات البحث :

-قلة المراجع التي تعالج الموضوع.

-صعوبة الدراسة الميدانية نظرا لثقافة التحفظ عن المعلومات السائدة في المؤسسات الجزائرية بشكل عام و بالخصوص المعلومات المتعلقة مباشرة بالحاسبة، مما أدى الى عدم الوصول لكل المعلومات التي تحتاجها في هذه الدراسة، حيث أثرت هذه الثقافة على صياغة و نوعية المخرجات و النتائج المتحصل عليها.

9-هيكل البحث

من اجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى فصلين بعد المقدمة منها فصل نظري يتضمن الجانب النظري للدراسة، وفصل تطبيقي يتضمن الجانب الميداني و يتم تقسيم الفصول كما يلي :

\_الفصل الأول:حيث عالج المبحث الأول مفاهيم حول الأعمال المحاسبية نهاية السنة، المبحث الثاني كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية و المبحث الثالث الدراسات السابقة.

\_الفصل الثاني :خصص لدراسة حالة مؤسسة الخرسانة بالعطاف، حيث تناول المبحث الأول تقديم عام للمؤسسة، والمبحث الثاني تحديد النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية لمؤسسة الخرسانة.

الفصل الأول: أعمال نهاية

السنة وتحديد النتيجة

الحيائية

**تمهيد :**

تقوم المؤسسة بالتسجيل العمليات المالية خلال كل دورة في الدفاتر المحاسبية و من أجل تحديد نتيجة الدورة المحاسبية لابد من القيام بعمليات الجرد والتسوية لتكون النتائج صادقة من أجل التوصل إلى النتيجة الصافية لآبد من القيام بإجراءات وخطوات منتظمة و هذا عن طريق ما يسمى بأعمال نهاية الدورة المحاسبية. و من خلال هذا الفصل سنحاول التطرق إلى أهم إجراءات أعمال نهاية السنة عن طريق المباحث التالية :

المبحث الأول:الأعمال المحاسبية في نهاية السنة.

المبحث الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

المبحث الثالث : الدراسات السابقة.

## المبحث الأول: الأعمال المحاسبية في نهاية السنة

في نهاية كل سنة تقوم المؤسسة بمراجعة الحسابات وتصحيح الأخطاء الواردة فيها، ومعالجة أي نسيان أو تسجيلات لم تسجل بعد أو التي سجلت ولكن لا تتعلق بتلك السنة.

### المطلب الأول: مفهوم أعمال نهاية السنة :

على امتداد دورة الإستغلال تمتد أشغال التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات الجارية للمؤسسة، والتي يتم تسجيلها بدفتر اليومية وهذا حسب السندات المبررة لها وتحليلها، وترجمتها حسب زمن وقوعها مثلاً، ثم نقلها إلى دفتر الأستاذ كي تراجع بعدها بميزان المراجعة، وهي إجراءات بمراحل الأعمال الروتينية للمحاسبة حيث يبذل المحاسب قصار جهده من حيث التنظيم والدقة والموضوعية ( وجود مستندات ترتيبها، دراستها، تسجيلها، والاحتفاظ بها كما يجب في الأرشيف).

### 1/ دور أعمال نهاية السنة :

- المطابقة بين قواعد الجبائية والقواعد المحاسبية التي تفرض على المؤسسة، تحضير وتقديم جرد كامل ومفصل لأملكها في نهاية الدورة بتاريخ (N/12/31).

- وضع الموافقة على الأرصدة المحاسبية وضبط كل التصحيحات اللازمة.

- تحديد الحسابات السنوية والوثائق الملحقة وإعطاء ختم المصادقة .

### 2/ أهداف أعمال نهاية السنة: و تتمثل فيما يلي :

-تبرير كل العمليات المسجلة والمقيدة محاسبياً.

- التأكد من وجود القيم الثابتة .

- التأكد من مصداقية وجود المخزونات من أجل تحديد التجهيزات غير الصالحة للاستعمال والمخزونات التالفة.

- إنجاز المقارنات المادية والبطاقات المتعلقة بالتجهيزات والمخزونات .

- ربط التكاليف والنواتج بالدورة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أعمال الجرد

**1) تعريف أعمال الجرد:** تتمثل أعمال الجرد في البحث عن هذه العمليات بنوعها واكتشاف الأخطاء المرتكبة واحتراماً لمبادئ المحاسبة الأساسية ( مبدأ الدورية، مبدأ استقلالية الدورات، مبدأ الحيطة والحذر).

### بهدف تسوية الوضعية:

- تسجيل ما يعود إلى الدورة ولم يسجل .

- تسوية ماسجل ولا يعود إلى الدورة.

- تصحيح الأخطاء المرتكبة.

- ثم إعداد الوثائق الشاملة (الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول حركات عناصر الذمة).

<sup>1</sup> عبد الكامل بن عمر، المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية (التثبيات) وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الوادي، 2014، ص19.

**(2) أنواع الجرد:**

- الجرد الدائم: وهي العملية التي تجعل بالإمكان الوقوف على وضعية المؤسسة في زمن ما.
- الجرد الدوري وهو الجرد الذي يتم بصفة متقطعة.
- الجرد النهائي: وهو الجرد الذي يتم في نهاية السنة إي يتم مرة واحدة كل سنة.<sup>1</sup>

**(3) طرق الجرد وزمن الجرد****1/ طرق الجرد تنقسم إلى قسمين هما:**

**1-1 الجرد الطبيعي ( المادي أو الفعلي):** تجرد عناصر الميزانية (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق، الأموال الخاصة والديون) جردا طبيعيا، مرة في السنة على الأقل وتستخرج الفروق الناتجة عن مقارنة ما هو مسجل بالدفاتر (الجرد المحاسبي) بما هو موجود من خلال (الجرد الفعلي).

**1-2 الجرد المحاسبي (قيود تسوية الحسابات):** يتم من خلالها تسجيل قيود التسوية الناتجة عن الجرد المادي بعد الموافقة بين معطيات الجرد المادي لمختلف حسابات المؤسسة وبين أرضية هذه الحسابات المسجلة في دفاتر المؤسسة.<sup>2</sup>

**2/ زمن الجرد:**

جرت العادة أن يكون موعد الجرد نهاية السنة المالية، وتحديدًا بعد إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات الجردية وقبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية.<sup>3</sup>

**المطلب الثالث : جرد وتسوية مختلف الحسابات****1- جرد وتسوية حسابات الأصول.****1-1 تعريف التثبيتات :****\* تعريف القيم الثابتة العينية :**

التثبيتات العينية أو الأصول الملموسة هي ممتلكات أو موجودات المؤسسة استحدثت أو طورت للاستخدام المستقبلي كالأستثمارات، لذلك فالغرض من شرائها أو إنتاجها من قبل المؤسسة هو ليس بيعها بهدف تحقيق الربح.

حسب مخطط النظام المحاسبي تدرج التثبيتات العينية في الحساب 21 من حسابات التثبيتات.<sup>4</sup>

**\* تعريف القيم الثابتة المعنوية:**

يقصد بالتثبيتات المعنوية، الأصول غير الملموسة غير النقدية، غير المادية والقابلة للتحديد والقياس والمراقبة، تسجل لغرض استخدامها في النشاط الإنتاجي أو تأجيرها للغير ولأغراض إدارية .

**1-2 دراسة الإهلاك وخسارة القيمة :****\* تعريف الإهلاكات :**

<sup>1</sup> محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص216.

<sup>2</sup> نفسه، ص217.

<sup>3</sup> رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الطبعة الخامسة، دار صفاء للنشر والتوزيع عمال، 2007، ص12.

<sup>4</sup> بويطوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة (وفق pcn)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص256.

- يعرف الإهلاك بأنه التثبيت المحاسبي لنقص قيمة التثبيات، وهو الذي يسمح بإعادة تمويلها، بحيث يعتبر تكلفة قابلة للحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة.<sup>1</sup>

### 1-3 حساب الإهلاك وتسجيله محاسبيا :

✓ مكونات حساب قسط الإهلاك: قبل تحديد الإهلاك يجب معرفة العناصر التالية:<sup>2</sup>

1- تكلفة شراء الأصل: وتشمل ثمن الشراء+ مختلف المصاريف التي صرفت عليه بداية تشغيله ( نقل تركيب مصاريف العقد مصاريف الخبراء).

2- عمر الأصل: وهو الزمن ( سنوات ، ساعات ) الذي يحدده الخبراء والذي يبقى فيه الأصل صالح الإستعمال

3- معدل الإهلاك: هو نسبة مئوية لتحديد قسط الإهلاك السنوي بقسمة 100 على عمر الأصل .

4- القيمة المحاسبية الصافية: وهي الفرق بين القيمة الاسمية للأصل (تكلفة الشراء) وبين مجموع مخصصات الإهلاك.

\*التسجيل المحاسبي للإهلاك : يتم سنويا بتاريخ N/12/31 إثبات قسط الإهلاك السنوي فيتم جعل ح/68 مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة مدنيا مقابل جعل ح/28 إهلاك التثبيات دائما حسب القيد التالي:<sup>3</sup>

		N/12/31		
	xxx	ح/ مخصص الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة	682x	
xxx		ح/ إهلاك التثبيات	28x	
		إثبات القسط السنوي		

### 1-4 خسارة القيمة :

\* مفهوم خسارة القيمة :

يحدث في بعض الأحيان أن يتم تدهور قيمة احد التثبيات (القابلة للإهلاك أو غير القابلة ) على إثر حادث أو ظرف غير مرتقب أصلا ( حين تنظيم مخطط الإهلاك للتثبيات القابل للإهلاك )، وبالتالي تصبح قيمته الحالية أقل من قيمته المحاسبية الصافية المسجلة في الدفاتر المحاسبية، وهذا الفارق السلبي لقيمة التثبيت غير مرتقب او غير المحتسب ضمن مخطط الإهلاك يعترف به على أساس أنه تدهور.<sup>4</sup>

\* التسجيل المحاسبي :

<sup>1</sup>حميدة بوزيدة، التفتيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجزائرية، بن عكنون الجزائر، سنة 2007، ص 89.

<sup>2</sup> عبد الكريم، محاسبة عامة أعمال نهاية المدة التنظيم المحاسبي، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1998، ص 8.

<sup>3</sup> لعريبي محمد، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة ( التثبيات ) مداخلة مقدمة، الملتقى الدولي، الإطار المفاهيمي حول النظام المحاسبي المالي في نقل المعايير المحاسبية الدولية، مركز خميس مليانة 17-18-01/2010، ص 3.

<sup>4</sup> كاتوش عاشور، محاسبة معمقة وفق المخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2008، ص 127، 123.

لقد اعتمد النظام المحاسبي المالي ح/29 خسائر القيمة بوضعه دائنا، ووضع حساب مخصصات عناصر الإستغلال أو العناصر المالية أو الإستثنائية المعنية لـ ح / 68 مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة .

		N/12/31		
	xxx	مخصصات الإهلاك وخسائر القيمة		68x
xxx		ح/ خسائر القيمة عن التثبيات	29x	

1-5 إعادة تقديم التثبيات :

\* تعريف إعادة تقييم التثبيات :

إن إعادة التقييم لتثبيت ما، هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيات المعنية، أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب.

\* المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم :

الحالة الأولى : فارق إعادة التقييم موجب :

عندما يكون فارق إعادة التقييم موجب ،نجعل ح/ 105 " فارق إعادة التقييم "دائن وفي المقابل حسابات التثبيات المعنية مدينة<sup>1</sup>.

		N/12/31		
	xxx	ح/ التثبيت المعني		2
xxx		ح/فارق إعادة التقييم	105	

الحالة الثانية : فارق إعادة التقييم سالب :

إذا أبرزت عملية إعادة تقييم وجود خسارة في القيمة ( إعادة تقييم سلبية ) فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه، ويقيد الرصيد المحتمل (فارق التقييم السلبية المتبقية الصافية ) كعبأ من الأعباء .

		N/12/31		
	xxx	ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات		681
xxx		وخسائر القيمة للأصول غير التجارية		
		ح/ خسائر القيمة عن التثبيات	29	

الحالة الثالثة: فارق إعادة تقييم سالب وسابقة موجب .

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، بروج بوعريريج، سنة 2011، ص 218.

وتكون المعالجة في هذه الحالة بتسجيل عكس القيد الإيجابي أي جعل الحساب 105 فارق إعادة التقييم مدينا وحسابات التثبيتات المعنوية دائنة والفارق يعتبر خسارة قيمة<sup>1</sup>.

		N/12/31		
	XXX	ح/ فارق إعادة التقييم		105
XXX		ح/ التثبيت المعني	2x	
	XXX	ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير التجارية ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات		681

## 2- جرد وتسوية المخزونات :

ويتم تمييز المخزون من عدة جوانب منها :

الفترة التي يستخدم فيها الأصل، فإذا كانت فترة استخدامه أقل من سنة فيعتبر كمخزون، أما إذا كان أكثر من سنة فيعتبر ضمن التثبيتات.

## 1-2 عملية جرد المخزونات :

حيث تقوم المؤسسة بالتعداد المادي لعناصر المخزون من مواد وبضاعة على مختلف أنواعها، ثم تحديد قيمة هذا المخزون، ويجب إعطاء كل العناية لهذه العملية بهدف إجرائه بصورة دقيقة وسليمة، ذلك لأن كل تضخيم لقيمة مخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أقل من قيمتها وهو عملية ضرورية لإنجاز القوائم المالية<sup>2</sup>.

## \* تسوية الفرق الجرد المادي والجرد المحاسبي:

باعتباره فارق عادي في حالة كون الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي:

		N/21/31		
	XXX	ح/ الصناعة مخزنة		30
	XXX	ح/ مواد ولوازم		31
	XXX	ح / تموينات أخرى		32
XXX		ح/ مشتريات بصناعة مباحة	600	
XXX		ح/ مواد أولية (مستهلكة )	601	
XXX		ح/ تموينات أخرى (مستهلكة)	602	

<sup>1</sup>حميدة بوزيدة، مرجع سابق ذكره ص 146.

<sup>2</sup> محمد بوتين، مرجع سابق ذكره، ص 249.

\*تسوية الفارق بين الجرد المادي والجرد المحاسبي :

في حالة الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي : تتم تسوية الفارق عكس القيد المذكور أعلاه بإعتبار الفرق غير عادي إستثنائي الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي .

657	3X	ح/أعباء إستثنائية للتسيير الجاري ح/ الحساب المعني تسوية الفرق غير العادي للمخزون	N/12/31	XXX	XXX
-----	----	--	---------	-----	-----

الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي :

3X	757	ح/ الحساب المعني ح/ نواتج إستثنائية تسجيل زيادة في قيمة المخزون	XXX	XXX	XXX
----	-----	---	-----	-----	-----

2 جرد وتسوية باقي الأصول :

2-1 جرد حسابات الغير وتسويتها:

حسابات العملاء.<sup>1</sup>

-تعريف: يكون الطلب مدينا بسعر البيع ( أي سعر البيع + الرسوم ) للبضائع والمنتجات التي باعتها المؤسسة إلى عملائها دون تحصيل لثمنها بجعل أحد الحسابات دائنة .

التسوية: يكون ذلك بجعل الحساب 416 الزبائن المشكوك فيهم مدينا بالديون المحتمل عدم تحصيلها بجعل حساب 411 دائنا. وهذا التسجيل يهدف إلى فصل الديون المؤكد تحصيلها، والتي لا تحتاج إلى متابعة وتسيير خاص عن الديون المشكوك في تحصيلها والتي تتطلب المتابعة المستمرة وتكوين مؤونة خاصة بها.

- تكوين مؤونة : في نهاية السنة تقوم المؤسسة بدراسة الوضعية المالية للمدينين، وتسجيل خسارة عن قيمة كل دين يحتمل أن لا يحصل بصورة كاملة، وتسجل خسارة عن قيمة كل دين يحتمل أن لا يحصل بصورة كاملة، وتسجيل خسارة القيمة لحسابات العملاء بالحساب 491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن (عملاء) فيجعل دائنا بجعل الحساب 685 مخصصات الإهلاك ومؤونات وخسائر الأصول الجارية مدينا.

-تعديل مؤونة :

أ- الحالة الأولى :

التخفيض أو إلغاء : لإلغاء أو تخفيض خسارة القيمة (المؤونة ) نجعل حساب ""491"" خسائر القيمة لديون العملاء مدينا وحساب 685 إسترجاع خسارة قيمة أصول جارية دائنا.

ب/ الحالة الثانية :

<sup>1</sup> عطية عبد الرحمان، مرجع سابق ذكره، ص 149.

**زيادة:** إن زيادة خسارة القيمة تسجيل بقيد مماثل لقيد تكوينها أي جعل حساب "685" مدينا حساب "491" دائنا بمبلغ زيادة خسارة القيمة ويتم ذلك في نهاية السنة .

**استخدام المؤونة :** إذا تم تحصيل الدين الذي خصصت له خسارة في القيمة فإنه يتم ترصيد هذه الأخيرة كلياً أو جزئياً، تبعاً لنسبة لإسترجاع الدين وذلك بجعل حساب "491" مدينا وحساب "78" دائنا.

### 3/ جرد الحسابات المالية وتسويتها<sup>1</sup>:

#### 3-1 السندات :

1- في حالة سندات التوظيف القابلة للمفاوضة والمقيمة بالقيمة السوقية في تاريخ الإقفال. والفرق بين هذه القيمة والقيمة المحاسبية للسندات يسجل كما يلي :

\* يجعل الحساب الفرعي 50x مدينا وحساب 765 القيمة الزائدة لسندات التوظيف دائنة.

\* يجعل حساب 50x دائنا وحساب 665 القيمة الناقصة لسندات التوظيف مدينا.

2- في حالة التنازل عن سندات التوظيف فإن رصيد حساب 50x يجعل مدينا وسعر التنازل دائنا، مقابل جعل الأعباء المالية حساب 667 مدينا في حالة الخسارة، ويجعل حساب 767 إيرادات مالية دائنا في حالة الربح.

#### 3-2 جرد البنك :

ويتم جرد البنك بالتأكد من أن رصيد حساب البنك لدى المؤسسة هو نفسه الرصيد الموجود في حسابها لدى البنك، ولهذا الغرض تقوم المؤسسة بإعداد مذكرة مقارنة بين الحسابين المذكورين.

#### 3-3 جرد الصندوق :

جرد الصندوق هو معرفة السيولة الموجودة بالخزينة، ويتم ذلك في فترات زمنية معينة والهدف من وراء ذلك التحقق من أن الصندوق الفعلي بعد الجرد مطابقاً لرصيد الصندوق بدفتر الأستاذ.

ويتم تسوية الصندوق كما يلي :

- إذا كان هناك فائض في الصندوق فيعالج على أنه نواتج استثنائية فيجعل حساب 53 مدينا و 757 دائنا.

- أما في حالة العجز فيعالج على أنه تكاليف استثنائية ويسجل حساب 657 مدينا وحساب 53 دائنا.

#### 4/ خسائر في القيم على الأصول المالية الجارية (ح/591):<sup>2</sup>

ويسجل ضمن هذا الحساب جميع الخسائر في القيمة التي تطرأ على الأصول المالية الجارية المتماثلة في قيم التوظيف المنقولة أو البنك وما شابهه أو الصندوق وإذا حدث أن تمت خسارة في القيمة.

#### 1-4 القيد المحاسبي كتالي :

- في حالة تكوين أو الزيادة في المؤونة :

686	من ح / مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيم في الأصول	xxx
-----	---	-----

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره ص 147 .

<sup>2</sup> فليح حسن خلف، المالية العامة، عالم الكتاب الحديث، عمان، سنة 2008، ص 178.

Xxx		إلح/خسائر في القيم الأصول المالية الجارية	591	
-----	--	---	-----	--

-في حالة وقوع الخسارة وتأكدها :

xxx	xxx	من ح / خسائر في القيم على الأصول المالية الجارية	591	
		الى ح/ الحسابات المالية الجارية	5x	

-أما في حالة عدم وقوع الخسارة كليا أو جزئيا وتحصيل المبالغ تلغي المؤونة بالمبلغ المحصل كما يلي:

xxx	xxx	من ح / خسائر القيم على الأصول المالية الجارية	591	
		إلى ح / إسترجاعات الاستغلال على الخسائر القيمة والمؤونات	785	

-في حالة تكون فيها الخسارة أكثر من المؤونة فيسجل الفارق على النحو التالي :

xxx	xxx	من ح / مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيم في الأصول الجارية	685	
		إلى ح / خسائر في القيم على الأصول المالية الجارية	591	

5/ جرد وتسوية حسابات الخصوم وحسابات الإيرادات والأعباء

1-5 جرد الخصوم وتسويتها :

2-5 جرد حسابات رؤوس الأموال: ونعني به المبلغ الذي قدمه المساهمون للشركة وقت التأسيس، إضافة إلى الجزء الذي اكتسبته الشركة نتيجة ممارستها لنشاطها في فترات سابقة، وهذا ما يتعلق بحقوق المساهمين أما ما يتعلق بالالتزامات فهي كل الديون التي على عاتق المؤسسة وتستثمر في زيادة القدرة للشركة ويمكن إعتبارها بلغة التسيير المالي الذي يبني على أساسه هذا النظام المحاسبي بالرأس المال الأجنبي<sup>1</sup>.

3-5 تسوية الخصوم :

3-5-1 مؤونة الخصوم الجارية : عند إقفال حسابات الفترة فإن الخصوم التي يكون مبلغها غامضا والتي قد يقع إستحقاقها خلال إثني عشر شهرا، يكون موضوع التسجيل المحاسبي الآتي<sup>2</sup>:

عند تشكيل المؤونة :

	xxx	ح/ مخصصات الإهتلاك و مؤونات وخسائر القيم في الأصول الجارية	685	
--	-----	--	-----	--

<sup>1</sup> علاوي لخضر، المحاسبة المعقدة وفق النظام الجديد، scf، الصفحات الزرقاء الجزائر، 2014، ص356.

<sup>2</sup> نفسه، ص356.

XXX		ح/ المؤونات، الخصوم الجارية تكوين المؤونة	481	
-----	--	--	-----	--

-حالة وقوع المؤونة بأكثر من المبلغ المخصص بعد مدة: (المؤونة غير الكافية )

XXX	XXX	ح/ المؤونات-الخصوم الجارية	481	
XXX	XXX	ح/ أحد حسابات الأعباء المعنية بالخسائر	6	
XXX		ح/ الحسابات المالية أو المتعاملين (طريقة الدفع ) تسوية المؤونة	4 أو 5	

-حالة وقوع المؤونة بأكثر من المبلغ المخصص :

XXX	XXX	ح/ المؤونات-الخصوم الجارية	481	
XXX		ح- الحسابات المالية أو المتعاملين ( طريقة الدفع )	4 أو 5	
XXX		ح/ إسترجاعاتا لإستغلال على الخسائر ق.م أصول جارية تسوية المؤونة	78	

-حالة عدم وقوع المؤونة : ( إلغائها عدم جدوى منها ) :

XXX	XXX	ح/ المؤونات-الخصوم الجارية	481	
XXX		ح/ إسترجاعاتا لإستغلال على خسائر ق.م أصول جارية تخفيض أو إلغاء المؤونة	78	

**3-5-2 مؤونات الأعباء-الخصوم غير الجارية :** تسجل مؤونات الأعباء والخسائر عن الخصوم غير الجارية والتي يتوقع أن تتحملها المؤسسة خلال الدورات القادمة، لقد خص النظام المحاسبي المالي تسجيل مؤونات الأعباء عن الخصوم غير الجارية الحساب ح/15 ويكون التسجيل المحاسبي لمؤونات الأعباء .  
عند تكوين المؤونة :

XXX	XXX	ح/ مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة	68	
XXX		ح/المؤونات للأعباء -الخصوم غير الجارية تكوين مرونة	15	

تعديل المؤونة :تتم مراجعة المؤونة بتعديلها أو إلغائها كالآتي:

XXX	XXX	ح/ مؤونات الأعباء	15	
XXX		ح/ إسترجاع خسائر القيم والمؤونات	768/785	

		تعديل أو إلغاء المؤونة		
--	--	------------------------	--	--

2- تسوية حسابات الأعباء و الإيرادات:<sup>1</sup>

إن الغرض من إجراء تسوية حسابات الإيرادات والأعباء هو إظهار الحسابات النهائية للإيرادات المحققة خلال الدورة المحاسبية، سواء قبضت هذه الإيرادات أو لم تقبض وكذلك إظهار الأعباء الملغاة التي يجب تحميلها للحسابات النهائية الخاص بتلك الدورة سواء دفعت أو لم تدفع .

## 3- تسوية حسابات الأعباء:

أ- حالة زيادة التكاليف: يتم تسجيل نفقات الدورة التي لم تسجل مثل خدمات مقدمة للغير لم تدفع بتاريخ 31/12/n يتم تسجيلها كما يلي:

61		من ح / الخدمات الخارجية	xxx	
	401	إلى ح / موردو المخزونات والخدمات		xxx

ب- في حالة نقص التكاليف: في هذه الحالة يتم حذف نفقات ثم تسجيلها خلال الدورة ولكنها لا تعود لهذه الدورة حسب القيد التالي :

489		من ح/ الأعباء المعاينة سلفا	xxx	
	6	إلى ح / العبء المعني		xxx

ويتم ترصيد الحساب 486 في بداية الدورة المقبلة.

## 4- تسوية حسابات الإيرادات :

أ- حالة نقص الإيرادات: يتم حذف إيرادات دورات مقبلة تم تسجيلها في الدورة الحالية فتتم التسوية كالتالي :

7		من ح/ الإيراد المعني	xxx	
	487	إلى ح/ الحواصل المعاينة سلفا		xxx

701/700		من ح/ المبيعات البضائع أو ح/ المبيعات من المنتجات المصنعة	xxx	
	4	إلى ح/ الزبائن الدائنون		xxx

ويتم ترصيد الحسابين 487 في بداية السنة الموالية .

ب- حالة زيادة الإيرادات : في هذه الحالة تتم تسوية الإيرادات المتحصل عليها والتي تعود للفترة الحالية ولكنها لم تقبض بعد فتسجل وفق القيد التالي:

409		من ح/ الموردون المدينون	xxx	
	75	إلى ح/ المنتجات العملياتية الأخرى		xxx

وعند قبض الإيرادات يرصد ح/409 أما في حالة عدم إعداد الفواتير المرفقة لمبيعات البضاعة أو مبيعات المنتجات التامة أو الخدمات التي تمت خلال الدورة فيستعمل ح/417 وفق القيد التالي:

417	من ح / الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جار إنجازها	xxx
700	إلى ح/ المبيعات من البضائع	xxx
701	أو ح/ المبيعات المنتجات المصنعة	xxx
61	أوح/ الخدمات الخارجية	xxx

**المطلب الرابع: تصحيح الأخطاء والميزانية الختامية وكيفية حساب نتيجة الدورة :**

### 1- دراسة الأخطاء وتصحيحها:

\*دراسة الأخطاء :

يمنع القانون استعمال المحاة أو الكشط أو تصحيح الأرقام أو الكتابة عليها، تحدث في بعض الأحيان أخطاء أثناء عملية التسجيل بدفتر اليومية أو الترحيل إلى دفتر الأستاذ .

\*أنواع الأخطاء :

- أخطاء الحذف : تحدث هذه الأخطاء، عندما لا يسجل المحاسب إحدى العمليات إطلاقاً وبذلك لا يظهر لها أثر في اليومية أو في دفتر الأستاذ.

- أخطاء إرتكابية :تحدث هذه الأخطاء في إحدى عناصر القيد عند إثباته في اليومية،أو عند ترحيله إلى دفتر الأستاذ .

- أخطاء فنية : تحدث هذه الأخطاء عندما لا يكون المحاسب ملماً تماماً بتقنيات المحاسبة كان يخلط بين التسديد بشيك بنكي والتسديد بأوراق الدفع .

- أخطاء معوضة : وهي الأخطاء التي تعوض بعضها، فلا يظهر الخطأ إلا عند المراجعة والجرد ومقارنة الفواتير بالموجود والصادر والوارد<sup>1</sup>.

إن عملية التقييد في اليومية العامة ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ ثم إعداد ميزان المراجعة قد تحدث أخطاء في بعض الأحيان، وبما أن القانون قد منح تصحيح الأخطاء بالكتابة على الجانب أو الكتابة فوق قيد آخر وعليه فهناك طريقتين لتصحيح الأخطاء. يتم تصحيح الأخطاء بطريقتين :

\*القيد العكسي : هو إلغاء القيد الخاطئ وإعادة تصحيحه بتسجيل قيد جديد.<sup>2</sup>

\* المتمم الصفري : يتم بمقتضاه إلغاء العملية الخاطئة بمبلغ يتممه إلى الصفر.<sup>3</sup>

### 2- تحديد نتيجة الدورة والميزانية الختامية وإقفال الحسابات :

#### 2-1 تحديد نتيجة الدورة :

<sup>1</sup> شباكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 233-234 .

<sup>2</sup> رضوان محمد العناتي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

<sup>3</sup> شباكي سعدان مرجع سبق ذكره، ص 235.

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في حساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويتميز النتيجة الصافية للسنة المالية التي تمثل الفرق بين نواتجها وأعبائها<sup>1</sup>.

-شكل جدول (01-01) حسابات النتائج :

ح	البيان	المبالغ
70	المبيعات والمنتجات الملحقة	
72	الإنتاج المخزن	
73	الإنتاج المثبت	
74	إعانات الإستغلال	
1	إنتاج السنة المالية	
60	المشتريات المستهلكة	
61	الخدمات الخارجية	
62	الإستهلاك الأخرى	
2	إستهلاك السنة المالية	
3	قيمة الإستهلاك المضافة (1-2)	
63	أعباء العاملين	
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة	
4	الفائض الإجمالي من الإستغلال	
75	المنتجات العمليتيه لأخرى	
65	الأعباء العمليتيه الأخرى	
68	المخصصات الإهلاكات والأرصدة	
78	إسترجاع عن خسائر القيمة والأرصدة	
5	النتيجة العمليتيه	
76	المنتجات المالية	
66	الأعباء المالية	
6	النتيجة المالية	
7	النتيجة العادية قبل الضرائب (5-6)	
695 و 698	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب	
692 و 639	الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية	
8	النتيجة الصافية الأنشطة العادية	
77	العناصر غير العادية -المنتجات	
67	العناصر غير العادية -الأعباء	
9	النتيجة غير العادية	
10	صافي نتيجة السنة المالية	

المصدر منشورات الصفحات الزرقاء والعالمية، نظام المحاسبة المالية (scf) ، ص 83- 84.

## 2-2 الميزانية الختامية :

1- تعريف الميزانية : تصنف بصفة مفصلة عناصر الأصول وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الخصوم (أي العناصر) التالية عند وجود عمليات تتعلق بهذه العناصر :

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19 ، يتضمن النظام المالي الجديد ،سنة 2009 ،ص 25-26 .

أ- في الأصول: التثبيات المعنوية، التثبيات العينية الإهلاكات المساهمات الأصول المالية المخزونات، أصول الضريبة المدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة .

ب- في الخصوم : رؤوس لأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة (مع تمييز رأس المال الخاص والإحتياطات والنتيجة الصافية للسنة والعناصر الأخرى ) الخصوم غير الجارية، الموردون والدائنون الآخرين خصوم الضريبة المؤونات الأعباء والخصوم المماثلة الخزينة السلبية.<sup>1</sup>

## 2- الشكل العام للميزانية الختامية :

جدول رقم (02/01) الميزانية الختامية (أصول )

الأصول المالية	إجمالي السنة المالية	إهلاكاً وأرصدة الفترة	المبلغ الصافي للسنة السابقة
أصول غير جارية good will (فارق إقتناء ) تثبيات معنوية	207 20 (خارج 207)	2907/2807 280 (خارج 2807) 290 (خارج 2907)	
تثبيات عينية	21/22 (خارج 229)	282/281 292/291	
تثبيات يجرى إنجازها تثبيات مالية	23	293	
سندات موضوعية موضع معادلة	265		
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة القروض وأصول مالية أخرى غير جارية	26 (خارج) 265/269 273/272/271 276/275/274		
مجموع الأصول الجارية			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات وإستخدامات مماثلة الزيائن	من ح/30 إلى 38 41 (خارج 419)	39 491	

<sup>1</sup> عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة ووقف النظام المالي الجديد، دار النشر، الجزائر، 2009، ص 155، 156 .

	496 و 495	مدین 44/431/42/409 خارج 444 و 448 مدین 48 50 خارج (509) وغيرها من المدينين 54/53/52/51	مدینون آخرون الضرائب الأصول الأخرى الجارية الموجودات وما يماثلها توظيفات وأصول مالية جارية أخرى أموال خزينة
	59		مجموع الأصول الجارية
			المجموع العام لأصول

المصدر : علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد الجزائر، ص 394.

جدول رقم (01-03) الميزانية الختامية (الخصوم)

الملاحظة	المبلغ الصافي للسنة السابقة	السنة الجارية	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة
		108/101	رأس المال الصادر
		109	رأس المال المطلوب
		106/104	علاوات وإحتياطات
		105	فارق إعادة التقييم
		107	فارق المعادلة (1)
		12	النتيجة الصافية
			النتيجة الصافية
		11	حصة المجمع (1) رؤوس الأموال الخاصة
			الأخرى، ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة 1
			حصة ذوي الأقلية 1
			1 لا يستعمل إلا في تقديم
			الكشوف المالية المدمجة

		17/16 155/139 229	<u>الخصوم غير الجارية</u> القروض والديون المالية
		15 خارج 155 132/131	الضرائب (المؤجلة والمرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات المدرجة في الحسابات السالفة
		40 خارج (40) دائن 447/445/444	<u>مجموع الخصوم الغير الجارية</u>
		509/419 دائن 44/431/42 خارج إلى 444	<u>الخصوم الجارية</u> الموردون والحسابات الملحقة الضرائب
		47/46/45/447 519 وغيرها من الديون 52/51	ديون أخرى
			خزينة الخصوم
			مجموع الخصوم الجارية
			المجموع العام للخصوم

المصدر : علاوي لخضر ، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF الصفحات الزرقاء، الجزائر ، ص 396-394.

## 2-3 إقفال وإعادة فتح الدفاتر والحسابات

أ - إقفال وإعادة فتح الدفاتر اليومية: على افتراض أننا نواصل تسجيل عمليات كل دورة جديدة على عمليات الدورات السابقة دون توقف ودون عملية استخراج الأرصدة.<sup>1</sup> فإننا سوف نضخم المبالغ المسجلة في منه والمسجلة في له من كل حساب إلى درجة يصعب فيها العمل، ترحيل مبالغ كبيرة جدامن صفحة إلى صفحة أخرى من اليومية، استهلاك صفحات عديدة لإعداد ميزان المراجعة بالإضافة إلى تعدد الأخطاء بتعدد وضخامة الأرقام المستعملة. من جهة أخرى يجب فعل عمليات كل دورة من الدورات الأخرى، بهدف تحليل النتائج والحكم على التسيير.

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 263.

بغض النظر عن النتيجة القانونية ومبادئ المحاسبة، فإنه من الناحية العملية يجب تسجيل عمليات كل دورة على انفراد في دفاتر خاصة بها، بحيث تفتح دفاتر وحسابات الدورة في بدايتها وتقف في نهايتها وما يرحل الى حسابات ودفاتر الدورة الجديدة إلى الأرصدة فقط.

### ب- إقفال وإعادة فتح الحسابات:

يقفل الحساب باستخراج الرصيد وتسجيله في الطرف الأصغر ونسبه للطرف الأكبر، يجمع الطرفان، بعد ذلك ويكونان متساويين يفتح الحساب في بداية الدورة الجديدة بتسجيل الرصيد في طرفه المدين (منه) إذا كان الرصيد مدينا، وفي الطرف الدائن إذا كان الرصيد دائنا بإضافة عبارة "الرصيد المرحل".

### ج- إقفال وإعادة فتح دفتر اليومية:

#### \* إقفال اليومية:

يقفل اليومية بإحدى الطريقتين:<sup>1</sup>

1- يجمع حقا اليومية ( منه له) يوضع سطران متوازيان تحت المجاميع تكتب المبالغ بالحروف وترفق بالتاريخ وإمضاء مسؤول الحسابات.

- ترصيد الحسابات باستعمال الحساب " الميزانية الختامية " كالتالي:

12/31

من د/ الميزانية

إلى المذكورين

د/ الأراضي

د/ تجهيزات الإنتاج

د/ تجهيزات اجتماعية

د/ البضائع

إقفال الحسابات ذات الأرصدة المدينة الظاهرة بميزان المراجعة بعد الجرد.

	من المذكورين	
		10
		12
		13
		19
	إلى د/ الميزانية الختامية	
	إقفال الحسابات ذات الأرصدة الدائنة الظاهرة بميزان المراجعة	
	بعد الجرد	

<sup>1</sup> محمد بوتن، مرجع سبق ذكره، ص 264.

فتح اليومية:<sup>1</sup>

يفتح دفتر اليومية بإحدى الطرق الآتية:

1- نسجل على نفس السطر، المجموع الظاهر بميزان المراجعة بعد الجرد.

01/02

مجموع أرصدة ميزان المراجعة بعد الجرد XXX XXX

2- تسجيل قيда افتتاحيا مركبا الحسابات مدينة بالنسبة للحسابات ذات الأرصدة المدينة وجعل الحسابات لذات الأرصدة الدائنة معتمدين في ذلك على ما هو ظاهر بميزان المراجعة بعد الجرد.

01/02

من المذكورين

الحسابات ذات الأرصدة المدينة

إلى المذكورين: حسابات ذات الأرصدة الدائنة

إعادة فتح الحسابات

3- تفتح اليومية وبالتالي الحسابات، باستعمال الحساب "الميزانية الافتتاحية"

01/02

		من المذكورين		
		الحسابات ذات الأرصدة المدينة		
		إلى ح/ الميزانية الافتتاحية		
		إعادة فتح الحسابات ذات الرصدة المدينة		
		من ح/ الميزانية الافتتاحية إلى المذكورين		
		الحسابات ذات الأرصدة الدائنة		

إعادة فتح الحسابات ذات الأرصدة الدائنة

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 264. نفسه، ص 264-265.

## المبحث الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

النتيجة هي حصيلة مفضلة بين المنتوجات و الأعباء المتعلقة بدورة معينة بحيث تمثل ربحا في حالة كون المنتجات اكبر من الأعباء و تمثل خسارة في الحالة العكسية وعلية يتم حساب الضريبة على الأرباح على أساس النتيجة الجبائية التي بدورها تتركز في تحديدها النتيجة المحاسبية.

### المطلب الأول : تحديد النتيجة الجبائية

رغم تعدد التعاريف التي تعرضت للضريبة إلا أنها تتفق على مجموع من الخصائص التي تميز الضريبة عن غيرها من الإقتطاعات .

#### 1- تعريف الضريبة :

يوجد العديد من التعاريف الخاصة بالضريبة نذكر منها

**التعريف الأول :** " هي اقتطاع مالي إلزامي و نهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة <sup>1</sup> " **التعريف الثاني:** " مساهمة تأخذ صورة عينية أو نقدية، يجبر لأفراد على تقديمها للدولة بغض النظر عما إذا كانوا يستفيدون أم لا من الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة وعن درجة استفادتهم من هذه الخدمات، وهي تفرض عليهم تحقيق الأغراض المالية أو السياسية أو الإقتصادية أو الإجتماعية <sup>2</sup> " ويمكن القول مما سبق أن الضريبة هي عبارة عن مساهمة نقدية يدفعها الأفراد جبرا إلى الدولة بصفة آنية ودون مقابل، مساهمة منهم في تغطية الأعباء العامة للدولة.

#### 2- خصائص الضريبة :<sup>3</sup>

\* **الضريبة هي أداء نقدي لا عيني :** بمعنى أنها اقتطاع نقدي وليس عينا يتجسد في كمية من حاصلات الأرض أو في عدد من ساعات العمل، أي أن الضرائب النقدية تمثل القاعدة العامة للضريبة بالنظر إلى كونها أكثر ملائمة للاقتصاد النقدي.

\* **الضريبة تفرض وتدفع جبرا:** أي أن فرض الضرائب وجبايتها يعدان عملا من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة و يترتب على ذلك أن الدولة تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة دون اتفاق الممول، ولا يعني عنصر الجبر في الضريبة جواز فرضها وتحصيلها دون ضوابط قانونية، بل يجب إصدار الضريبة وفق قانون يحدد الأحكام المتعلقة بها وعلى الدولة مراعاة هذه الأحكام، و يترتب عند الاستناد على هذا العنصر أن الدولة الحق عند امتناع الممول عن دفع الضريبة اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري للحصول على الضريبة .

\* **الضريبة فريضة دون مقابل:** كان لفشل فكرة المقابل في التأسيس للضريبة الفضل إتجاه الفكر المالي الحديث إلى فكرة .

<sup>1</sup> حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، سنة 2005، ص 8.  
<sup>2</sup> محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة الجزائر 2008، ص 44 .  
<sup>3</sup> نفسه، ص 16.

\* **الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام:** بما أن الضريبة تجنى بموجب التضامن الاجتماعي بين الأفراد فإن ثمة خاصية تتجلى في كونها تهدف إلى تحقيق النفع العام.

\* **الضريبة تجنى بصورة آنية:** تفرض الضريبة وتجنى من المكلف بصورة آنية لا عودة عنها، وهذا ما يميزها عن القرض الإجباري.

## المطلب الثاني: العلاقة بين المحاسبة والجباية :

### 1- علاقة المحاسبة بالجباية :

أدت المحاسبة منذ ظهورها إلى اليوم دوراً كبيراً في مجال الجباية والضريبة، إذ أنها تشكل الإطار القانوني والمصدر المحدد للأوعية الضريبية المستعملة لحساب الضرائب المستحقة، حيث تقوم المحاسبة بتسجيل عمليات الذمة المالية اليومية للمؤسسة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المجال المحاسبي، وذلك من أجل تحديد النتيجة المحاسبية للمؤسسة التي يمكن أن تكون ربحاً أو خسارة مراعية في ذلك كل معايير الشفافية و الموضوعية لتقديم صورة حقيقية و عادلة عن وضعية المؤسسة لخدمة مستعملي هذه المعلومة .

إن إخضاع الضريبي القائم على التصريح الحقيقي لا يمكن تحقيقه إلا إذا تم مسك محاسبة تسجل كل عمليات الذمة المالية التي تقوم بها المؤسسات كما تفرضه الكثير من القوانين التجارية لكثير من الدول التي تعتمد على المحاسبة في حساب الضريبة.<sup>1</sup>

حيث يتم احتساب الربح الجبائي انطلاقاً من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار القواعد المحاسبية مثل الإهلاكات و المؤونات وبالتالي فإن جباية المؤسسة تعتمد على المحاسبة أي على النتيجة المحاسبية بالدرجة الأولى التي تخضع للضريبة بعد إجراء تعديلات وتصحيحات بإتباع القواعد الجبائية المحددة في التشريعات الضريبة .

تحديد الدين الضريبي للمؤسسة تجاه الدولة لفترة معينة وغالباً ما تكون سنة كما تعمل حيادية التأثير على نشاط المؤسسة، ويتضح أن علاقة المحاسبة بالجباية تركز تحديد الضريبة على أرباح الشركات وطبيعة العلاقة التي تربطها قانونية إلى حد بعيد.<sup>2</sup>

## المطلب الثالث: تحديد النتيجة الجبائية :

### 1- تعريف الجباية :

تتضمن الجباية في أي دولة تشكيلات متنوعة من الضرائب والرسوم تغطي جميع النواحي الاقتصادية للدولة، ويتحدد نوع وعدد الضرائب والرسوم المفروضة وفقاً للسياسة الاقتصادية والمالية المنتهجة من طرف الدولة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد رمزي جودي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 06 ديسمبر 2009، جامعة محمد بسكرة، ص 77 .

<sup>2</sup> محمد الحبيب مرحوم، إستراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي الأول وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، دراسات غير منشورة، تحقق محاسبة ومالية، جامعة حسيبة بن علي الشلف 2011/ 2012 ص 25 .

<sup>3</sup> سليمان عتيير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، 2011، ص 68 .

كما تتمثل الجباية في مختلف الضرائب التي تجمعها الدولة من الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين، لتمويل ميزانية الدولة والجباية العادية كغيرها من الإيرادات العامة الأخرى لها مميزات تجعلها أكثر قابلية لتمويل الميزانية العامة، سواء بالنسبة للأفراد باعتبار أنهم سوف يستفيدون منها من خلال المنشآت العامة أو بالنسبة للدولة باعتبارها تمثل المورد الأكثر استقرار وسيادة.<sup>1</sup>

## 2-المعالجة الجبائية للإيرادات :

سنحاول التطرق في هذا العنصر للمعالجة الجبائية للإيرادات من خلال العناصر التالية :

### أولاً: الإعانات:

حسب المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن :

1- إعانات الاستغلال: خاضعة للضريبة كلياً في الفترة التي يتم فيها تحرير هذه الإعانات .

2- إعانات التجهيز: خاضعة للضريبة حسب الدفعات سواء :

\* استثمار قابل للإهلاك: خضوعه نسبياً مع أقساط الإهلاك.

\* استثمار غير قابل للإهلاك: فترة عدم قابلية التصرف لعشر سنوات .

### ثانياً: الإيرادات الإستثنائية :

وتتمثل في فوائض القيمة الناتجة عن الاندماج والانفصال وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل من عناصر الأصول، وكذا فوائض القيمة عن فرق إعادة التقييم.

1- فوائض القيمة الناتجة عن الاندماج والانفصال: فحسب المادة 143 الفترة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن فوائض القيمة الناتجة عن عمليات الاندماج والانفصال معفية من الضريبة على أرباح الشركات، علماً أن هذا النوع من الإعفاء يخص فقط الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة .

2- فوائض القيمة عن التنازل عن الأصول: يخضع فائض القيمة عن التنازلات عن الإستثمارات للنظام الجبائي وفق تعليمات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وعلى وجه الخصوص المادتين 172 و 173 إذ يمكن التمييز بين حالتين :

### 2-1- عدم الرغبة في إعادة استثمار الفائض :

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

- 70 % من الفائض حينما يكون ناجماً عن التنازلات التي تخص الإستثمارات ثم إكتسابها أو إنجازها منذ ثلاث سنوات على الأكثر ويتعلق الأمر هنا بفوائض قيمة قصيرة المدى .

- 35% من الفائض حينما يأتي من التنازلات التي تخص الاستثمارات ثم اكتسابها أو إنجازها منذ أكثر من 3 سنوات ويتعلق الأمر بفائض قيمة طويل المدى .

<sup>1</sup> بن عمور سمير، إشكالية إحلال جبائية العادية محل الجبائية البترولية لتمويل ميزانية الدولة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص إدارة أعمال، جامعة سعد دحلب البليدة، السنة الجامعية 206 ص 3 .

تعالج هذه العمليات من الجانب الجبائي فقط وليس هناك أي عملية محاسبية للتسجيل، إضافة إلى تلك المتعلقة باستبعاد الإستثمار من ذمة المؤسسة وإلغاء الإهلاك التي كانت تابعة لها، كما تسجل العملية المتعلقة بالإيرادات الناتجة عن التنازل .

## 2-2- الرغبة في إعادة الإستثمار الفائض :في هذه الحالة يمكن للمؤسسة إستثمار الفائض كليا أو جزئيا.<sup>1</sup>

أ- الإستثمار الكلي للفائض المحقق :تعتبر الفوائض المحققة والتي ترغب المؤسسة في إعادة استثمارها معفاة تماماً من الوعاء الضريبي شرط إحترام الإجراءات التالية :

- على المؤسسة الالتزام كتابيا أمام إدارة الضرائب عن نيتها في استثمار الفائض المحقق.  
- يكون تجسيد هذا الإلتزام في مدة أقصاها ثلاث سنوات ابتداء من الدورة المحاسبية التي تلي تلك التي تحقق فيها الفائض.

- يجب على الأقل إعادة استثمار المتنازل عنه بالإضافة إلى الفائض المحقق .

- تحويل الفوائض المحققة والمستثمرة إلى حساب الإهلاك الخاصة بالاستثمارات الجديدة التي عوضت تلك المتنازل عنها يسمح للمؤسسة عند الامتثال لهذه الشروط استبعاد الفوائض المحققة عند حساب الوعاء الضريبي .

ب- الإستثمار الجزئي للفائض :في حالة إعادة استثمار المبلغ الناتج عن الفائض جزئيا في الأجل المحدد قانونا، فالجزء الباقي من الفائض يرصد في حساب النواتج الاستثنائية أو النتيجة الإجمالية إذا نشر عن المؤسسة بإستخراج نتيجة الدورة المحاسبية، مع العلم أن المؤسسة سبق لها وأن استبعدت الفائض في الأجل المحدد 3 سنوات والآن عليها تصحيح نتائجها لتخفيض ما تحصلت عليه في شكل إعفاءات جبائية.

ج- فوائض القيمة عن فرق إعادة التقييم :علما أن هناك نوعين من إعادة التقييم، الأولى هي إعادة التقييم الحر تنص القواعد المستعملة في النظام المحاسبي المالي على حرية المؤسسات في إعادة تقييم إستثماراتها كما هو الحال عندما تختار المؤسسة طريقة القيمة العادلة في إعادة تقييم أصولها بدل طريقة التكلفة التاريخية، أما الثانية فتتعلق بإعادة التقييم القانونية والتي تستعمل حالات خاصة تمليها الظروف الاقتصادية حيث يقوم هذا المشرع بإلزام أو سماح المؤسسات بتعديل قيمة الإستثمار طبقا لقواعد وتوصيات دقيقة كما هو الحال في الجزائر عبر المراسيم التنفيذية الأربعة :

- المرسوم التنفيذي 103/90 المؤرخ في 27/03/1990

- المرسوم التنفيذي 250/93 المؤرخ في 24/10/1993

- المرسوم التنفيذي 366/96 المؤرخ في 12/10/1998

- المرسوم التنفيذي 210/07 المؤرخ 04/07/2007

ينص قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية 2009 في مادته العاشرة على أنه يجب تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في أجل أقصاه خمسة سنوات "

<sup>1</sup> عادل خليج العلمي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار حامد الأردن، 2007، ص 840

كما تشير المادة إلى أنه يقيد فائض مخصصات الإهلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة المالية ."

### 3- المعالجة الجبائية للأعباء

أولا : الأعباء العامة :

لم يتطرق صراحة إلى إعطاء مفهوم صريح الأعباء العامة ولكنه ذكر في المادة 141 قانون الضرائب المباشرة " الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت".

أي يمكن اعتبار الأعباء العامة كمصاريف ضرورية لسير عملية الاستغلال في إطار ممارسة النشاط ( تكاليف عامة تكاليف مالية ،ضرائب ورسوم).

#### 1- شروط خصم الأعباء العامة :<sup>1</sup>

وضع المشرع عدة شروط من أجل الأعباء العامة منها :

- إن الهدف من إنشاء أي مؤسسة هو تحقيق المرجع بعد تخفيض التكاليف من الإيرادات، وبالتالي لا تستطيع المؤسسة خصم الأعباء إلا إذا كانت هذه الأعباء في صالحها وضمن نشاطها الإستغلال فالعمليات الخارجية للمسير لا يدخل ضمن زمرة التخفيضات بل تضاف إلى النتيجة المحاسبية لكن تخضع للضريبة على الأرباح، كما لا تخصم النفقات الخاصة بالغرامات أيا كانت طبيعتها والتي تقع على كامل مخالفات الأحكام القانونية .

التسجيل المحاسبي للأعباء وتبريرها بكل الوثائق والمستندات التي تؤكد صحة هذه النفقات وذلك إستنادا إلى المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة.

#### 2- المعالجة الجبائية للأعباء العامة :<sup>2</sup>

أ- أعباء السلع والمواد الإستهلاكية :

تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم ويجب أن تقيد مشتريات البضائع والمواد في المحاسبة بتكلفة شراء خارج الرسم على القيمة المضافة زائد المصاريف الملحقة مع الأخذ بعين الإعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها . أما فيما يخص تقييم المخزونات يمكن للمؤسسة إستعمال إحدى الطرق المتبعة في هذا المجال لإعداد الجرد الدائم أو الدوري لها .

ب- أعباء الخدمات وتتمثل فيما يلي :

- مصاريف النقل: هي تلك المصاريف التي تتعلق بنقل البضائع للزبائن وكذا النقل والمهمات في حالة ما تكون ناتجة عن التزامات مهنية، وتعتبر هذه النفقات قابلة للخصم إذا كانت مرفقة بأدلة كافية لقبول عملية الخصم .

- الإيجار والمصادر المتعلقة به :لقد أبح المشرع خصم قيمة الإيجار المدفوعة فعلا للمكان الذي تستغله المؤسسة إذا كان العقار ملكا للغير، بشرط أن لا يكون العقار موجهها كليا أو جزئيا للإستخدام الشخصي حيث لا يدخل ذلك ضمن تكاليف المؤسسة الواجبة الخصم حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 01.

<sup>1</sup>محمد عباس محرزى ، مرجع السابق ،ص 59.

<sup>2</sup>بن أعمارة منصور ،إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية ،دار هومة ،الجزائر ،2011،ص32.

- **مصاريف الصيانة والإصلاح**: تكون هذه المصاريف قابلة للخصم إذا كانت مخصصة لصيانة عناصر الأصول وتجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها ودون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاص بالتجهيزات، أي تكون سبباً في تمديد مدة استعمالها القانونية .

- **أعباء الإشتراك في الدورات العلمية**<sup>1</sup>: بهدف مواكبة التطور التكنولوجي وتحسين أدائها الإنتاجي، تخصص المؤسسات مصاريف إقتناء الكتب والمحلات والاشتراكات في الدورات العلمية، وتعتبر هذه المصاريف من الناحية الجبائية قابلة للخصم إذا كانت مبررة بالوثائق الثبوتية لها ولا تتعدى 1 % من رقم الأعمال وفق المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة .

- **هدايا مختلفة**: لقد أعتبر المشرع أن قيمة الهدايا كلها قابلة للخصم ما لم تتجاوز 500 دج للوحدة، مع استناد تلك المتميزة بالطابع الإشهاري (مع التأكد من مبلغ 500 غ) وكذا الإعلانات والتبرعات ما عدا تلك الممنوحة نقداً أو عينا لصالح المؤسسة والجمعيات والطابع الإنساني، هذا حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 1: التي تتضمن لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الصافي مختلفة أنواع الهدايا باستثناء تلك لها إشهاري، عندما تتجاوز قيمتها الوحودية 500 دج لكل مستفيد، والإعلانات والتبرعات والهبات باستثناء تلك الممنوحة نقداً أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني عندما لا تتجاوز قيمتها 200.000 دج.

- **أعباء المستخدمين**: تعد مصاريف المستخدمين كالعلاوات والتعويضات والمساهمات الإجتماعية والمستحقات الجبائية المتعلقة بذلك وكذا عوائد الشركات والمسيرين والأعباء الإجتماعية قابلة للخصم، وفيما يخص العوائد المدفوعة لغير الأجر مثل الألعاب والسمرات وغير ذلك قابلة للخصم بشرط التصريح بها في أجل 30 يوماً حسب المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة.

- **الأعباء الجبائية**: تنص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة على أنه: " يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف وتتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص الضرائب الواقعة على عائق المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات ."

- **الأعباء المالية**: تتشكل من الفوائد وأعباء الصرف وغيرها من المصاريف المالية وخصمها يكون من أرباح السنة المالية التي إستحققت فيها هذه الفوائد وحسب المادة 141 الفترة 1 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أنه " يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف وتتضمن هذه التكاليف على الخصوص فيما يخص الفوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بإقتراضات مالية "

- **مصاريف التأمين**: تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شأنها ضمان عناصر الأصول من الأخطار المحتملة (حرائق، فيضانات، سرقة ) وتكون قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في المؤسسة، وفي هذه الحالة يكون مبلغ التأمينات الشخصية لمسيري المؤسسة وكذلك التي تتعلق مباشرة بالإستغلال فيجب إعادة إدماجها .

<sup>1</sup> عبد الله محمد سالم الكعبي، دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء الإداري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة السيرموك، الأردن 204، ص 12.

- مصاريف الإشهار : يمكن خصم هذه المبالغ من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة أن لا يتجاوز مبلغها 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين في حد أقصاه 30.000.000 دج بمقتضى المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة فقرة 2 .<sup>1</sup>

## ثانيا : الإهلاكات :

### 1- التعريف الجبائي للإهلاك:<sup>2</sup>

يعتبر الإهلاك الجبائي عبئاً تتحمله المؤسسة نتيجة النقص الذي تعرض له استثمارها بفعل الاستخدام أو التقدم التكنولوجي أو مرور الزمن يستوجب خصمه من الإيرادات عند تحديد النتيجة .

### 2- الشروط العامة لخصم الإهلاكات : يشترك في جمع أنشطة الإهلاكات ما يلي :

أن تكون قاعدة إهلاك الإستثمارات المشتراة محددة، بالقيمة الأصلية أو سعر الاقتناء إليه المصاريف الملحقة أي تكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة للإستثمار التي تشتمل في نشاط خاضع للرسم، أما إذا كان الغرض من شرائها هو استخدام في نشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فإن قاعدة الإستهلاك تحدد على أساس تكلفة الشراء بما فيها الرسم، إلا أنه وبالنسبة للسيارات السياحية فقد حدد المشرع قاعدة اهتلاكها بـ 1000.000 دج حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 3 أن يكون الإهلاك مقيد في المحاسبة .

### 3- طرق الإهلاك:<sup>3</sup> ثلاث طرق أبرزها :

#### أ- طريقة الإهلاك الخطي :

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

#### ب- طريقة الإهلاك المتناقص :

حسب المادة 174 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة تطبق هذه الطريقة على الإستثمارات التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج بإستثناء العقارات و المحلات ، ولإستعمال هذه الطريقة يجب توفر الشروط التالية :

- كتابة طلب لمصلحة الضرائب بطلب فيه السماح بإعتماد هذه الطريقة وذلك مباشرة عند التصريح بالإقتناء أو إنجاز الإستثمارات وفي حالة القبول لا يحق للمؤسسة التراجع .

- أن لا تقل مدة حياة الإستثمار عن ثلاث سنوات.

- أن تكون التجهيزات والمعدات المستعملة مباشرة في عملية الإنتاج.

#### ج - طريقة الإهلاك المتصاعد :

<sup>1</sup> عبد الله محمد سالم الكعبي، مرجع سابق ، ص 14 .

<sup>2</sup> بن ربيع حنيفة، مرجع سابق ، ص 283 .

<sup>3</sup> نور الدين موساوي، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقا للنظام المحامي المالي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير جامعة الشهيد حمد لخضر، بالوادي ، 2014-2015، ص 37.

لا يوجد شروط محددة للاستعمال هذه الطريقة بحيث تطبق جميع الاستثمارات بعد تقديم طلب الإدارة الجبائية مرفق بالتصريح السنوي الإنتاج.

#### 4- قاعدة الإهلاك<sup>1</sup>:

القيمة القابلة للإهلاك هي قيمة الحيازة ناقص منها القيمة المتبقية المتوقعة في نهاية مدة الإنتفاع وتعتبر القيمة المتبقية على أنها قيمة الاستثمار المتوقعة في نهاية مدة الانتفاع ناقص منها أعباء التنازل عنه، وهذه الأخيرة لا تأخذ بعين الإعتبار في القواعد الجبائية.

#### الجدول رقم 01 :قواعدالإهلاك المحاسبية والجبائية :

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
* مدة الإهلاك على أساسها حساب القيمة المتبقية المتوقعة . * يمكن مراجعة مخطط الإهلاك.	* مدة الإهلاك على أساسها حساب القيمة المتبقية المتوقعة في نهاية مدة الإنتفاع والأصل. * القيمة التي يتم على أساسها حساب الإهلاك تساوي قيمة الحيازة على الاستثمار ناقص القيمة المتبقية المتوقعة . * يمكن مراجعة مخطط الإهلاك.

المصدر :جاو حدو رضا، حمدي جليلة إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه،الملتقى الوطني حول واقع آفاق النظام .

#### ثالثا :المؤونات :

##### 1- التعريف الجبائي للمؤونات :

هي تلك التخفيضات من الأرباح الخاضعة للضريبة لتغطية الخسائر المحتملة شريطة أن تكون هذه تخصصات محددة بدقة وأن تكون مسجلة معا سببا في الدورة وتظهر في الجداول الملحقة في المؤونات طبقاً للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة .

##### 2- شروط خصم المؤونات وتمثل في :

- يجب أن تخصص المؤونات للخسائر أو التكاليف تكون أصلا المصاريف المتعلقة بها قابلة للخصم.
- يجب أن تكون الخسائر والتكاليف محتملة.
- يجب أن تكون المؤونات خاصة بمصاريف محددة.

##### رابعا : خصم خسائر السنوات السابقة.

عادة ما تحقق المؤسسة حديثة العهد خسائر في السنوات الأولى من نشاطها وذلك لإمكاناتها المحددة وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الإقتصادي ولهذا حول المشرع إمكانية خصم خسائر السنوات السابقة.

حيث تخصص هذه الخسائر من الربح المحقق وإذا لم يكفي لتغطية هذا الحجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة إذا تحققت الشروط التالية :

<sup>1</sup> نور الدين موساوي ،نفس المرجع السابق ، ص 38 .

- يجب تبرير الخسارة محاسبيا وذلك طبقاً للإجراءات المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم إلى إدارة الضرائب .

- يجب خصمها في فترة لا تتجاوز 4 سنوات حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة.

- لا يجب أن يكون هذا العجز مركب من عجز لعدة سنوات بل يجب أن يرحل العجز الأول فالأول.

### المطلب الرابع : تحديد الضريبة

#### 1- الضريبة على أرباح الشركات IBS:

##### 1-1 مفهوم الضريبة على أرباح الشركات

جاءت الضريبة على أرباح الشركات لتعوض وتراجع نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (BIC) السابقة، وذلك من خلال أنها:

- تطبيق دون استثناء على الأشخاص المعنويين، على عكس الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية التي تفرض على الأشخاص الطبيعيين في شكل معدل تصاعدي.

- تطبيق دون التمييز عن المؤسسات الأجنبية والجزائرية.

- تطبيق وجوبا على الأشخاص الخاضعين لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق، وأن هذا الربح يحدد على أساس محاسبة تمسك طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها، كالقانون التجاري، والمخطط الوطني للمحاسبة.<sup>1</sup>

##### 1-2 خصائص الضريبة على أرباح الشركات:

تتميز هذه الضريبة بالخصائص التالية:

- ضريبة وحيدة: لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.

- ضريبة عامة: لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها.

- ضريبة سنوية: لان الربح الضريبي يخضع كمعدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي.

- ضريبة متعددة: على التصريح الإجمالي للمكلف من خلال إرسال ميزانية الجبائية لمفتش الضرائب قبل الفاتح من أفريل من كل سنة تلي سنة تحقق الربح.<sup>2</sup>

##### 1-3 مجال تطبيق الضريبة على الأرباح:

أ- الأشخاص المعنويون الخاضعون:

تطبيق الضريبة على أرباح الشركات المحققة من طرف:

- شركات الأموال، شركات المساهمة SARL، والشركات ذات المسؤولية المحدودة SARL، والشركات الوحيدة ذات المسؤولية المحدودة E.U.R.L.

- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

<sup>1</sup> حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 71.

<sup>2</sup> حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 72.

- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الموافقات بواسطة قوانين المالية.
- الشركات المدنية التي لم تؤسس وفق نظام الشركات بالأسهم، ولكنها اختارت نظام الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وهذا الطلب غير قابل للإرجاع Irrévocable خلال مدة حياة الشركة.
- الشركات التي تحقق العمليات والإيرادات المبينة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمتمثلة في عمليات العقارات من أجل بيعها تأجير المؤسسات التجارية والصناعية بما فيها الأثاث والعتاد اللازم لاستغلالها.
- ب- الأشخاص الطبيعيون: تخضع اختياريًا لهذه الضريبة، أرباح شركات الأشخاص التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

## 2- وعاء الضريبة على ارباح الشركات ومعدلات حسابها:

### 2-1 الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات:

- الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتائج مجموع العمليات مهما كانت طبيعتها والمحقة من طرف المؤسسات بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته.
- بعبارة أخرى، يتكون الربح الصافي من: الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام الدورة وافتتاحها، التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة، ينقص منها المساهمات الإضافية وتضاف إليها الاقتطاعات التي قام بها صاحب الاستغلال أو الشركات في نفس الفترة.
- الأصول الصافية هي فائض قيم الأصول الحقيقية من جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير والإهلاكات أو الأرصدة المثبتة.
- لتحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات يجب معرفة مجموع العناصر والقواعد التي تسمح بحساب الربح الذي يستخدم كفاءة للضريبة، ولأجل هذا يجب دراسة :
- النتائج الخاضعة.
  - المحزونات والأعمال الجارية.
  - تكاليف الاستغلال.
  - الإهلاك.
  - المؤونات.
  - فوائض القيم الناتجة عن التنازل.
- وقد حدد الربح الخاضع، على أنه الربح الصافي الذي ينتج من الفرق بين النواتج التي حققتها المؤسسة والأعباء التي تحملتها.<sup>1</sup>

### 2-2 معدلات الضريبة على ارباح الشركات:

<sup>1</sup> إخلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص 38 .

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية حيث تفرض بمعدل معين، وفي هذا المجال حددت المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلات التالية:

• المعدل العادي بنسبة 30%.

- المعدل المنخفض: تخضع الأرباح المعاد استثمارها لهذا المعدل بنسبة 15% طبقاً للشروط المحددة في المادة (142) وتطبق هذه النسبة على السنة المالية 1996م وما يليها وكذلك بالنسبة للمؤسسات التي تستمر في المناطق النائية أما بالنسبة للإقتطاعات من الصدر فتحدد بنسبة الإقتطاعات كما يلي :

- معدل عائدات الديون والودائع والكفالات، يقدر بـ 10% يمثل الإقتطاع المتعلق بهذه الودائع دينا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي.

• 24% على:

- المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.

- المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر.

- الحاصلات المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج أما بموجب امتياز رخصة استغلال براءتهم وأما بموجب التنازل عن علامات الصنع وأسلوبه أو صيغته أو منح امتياز ذلك.

- معدل شركات النقل البحري الأجنبية قدر بـ 10% مع الإشارة إلى أن هذه الشركات تخضع لمبدأ المعاملة بالمثل.

### 3 - تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات:

- يتمثل الربح الخاضع للضريبة من الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات مهما كانت طبيعتها بشرط أن تنجزها المؤسسة بما في ذلك التنازل عن عنصر من عناصر الأصول.

- أن الربح الصافي يحدد بالفرق بين قيم الأصول الصافية عند اختتام وافتتاح الفترة التي تستخدم النتائج المحقة فيها كقاعدة للضريبة مقتطعا منها الزيادات المالية وتضاف إليها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء، خلال هذه الفترة.

- يقصد بالأصول الصافية الفائضة في قيم الأصول (أصول ثابتة، أصول متداولة) من بين مجموع الخصوم، المتكونة من دون الغير إهتلاكات مالية، المؤونات فيما يخص الزيادات المالية يجب أن توضع الزيادات النقدية أو العينية المقدمة لمؤسسة (حصص في رأس المال عند إنشائها لا تخضع للضريبة ونفس الشيء بالنسبة لهذه الزيادات عندما تقدم خلال فترة الإستغلال، وبذلك فإن الربح الصافي يجب ان تحسم منه الزيادات الممنوحة للمؤسسة خلال فترة الضريبة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> حميدة بوزيدة، التقنيات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 75-76.

- إن إخضاع أرباح الشركات لا يأخذ بعين الاعتبار الربح المحاسبي فقط وإنما تعديل وتصحيح هذا الربح وفقا للقواعد الجبائية السارية المفعول، وذلك لكون معالجة الضرائب ترفض بعض الأعباء التي أدرجت في الربح المحاسبي.

- يصطلح على الربح المصحح بالربح الجبائي الذي يشكل أساسا لإقتطاع الضريبة على أرباح الشركات ويمكن صياغة علاقة تحديد الربح الجبائي كما يلي:

الربح الخاضع = الربح المحقق + التعديلات الجبائية

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الأعباء غير القابلة للحسم - الأعباء الغير القابلة للحسم.  
تمثيل الأعباء القابلة للحسم في:

أ- الخسائر المرحلة للخمس سنوات السابقة (الأخيرة).

أخذ المشروع الضريبي فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات بمبدأ سنوية الربح، وسنوية الضريبة، الأمر الذي ترتب عليه مبدأ آخر هو مبدأ استقلالية السنوات الضريبية، أي كل سنة تعتبر وحدة زمنية منفصلة عما قبلها وعما بعدها، وبذلك فإن لكل سنة إيراداتها وعليها نفقاتها، وأنه لا يجوز ترحيل خسارة سنة إلى سنة ثانية، فحفاظا على رأس مال المشروع الذي يمثل الضمان العام للدائنين وتمكين المشروع من الاستمرار في مباشرة نشاطه وبالتالي يستمر للمساهمة في النفقات العامة عن طريق ما يدفعه من ضرائب، فقد سمح المشرع الضريبي بخصم الخسارة التي تصيب الشركة في سنة من السنوات من أرباح السنة أو السنوات التالية بحد أقصى خمسة سنوات.

#### 4- كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات:

يمكن التمييز بين حالتين فيما يخص دفع الضريبة على أرباح الشركات وهما:

##### 1-4 شركات تزول النشاط Sociétés en Actualité

يترتب على الضريبة على أرباح الشركات دفع ثلاث تسبيقات ورصيد التسوية (ابتداء من سنة 2000 حسب قانون المالية 2000).

التنسيق الأول: من 15 فيفري إلى 15 مارس.

التنسيق الثاني: من 15 ماي إلى 15 جوان.

التنسيق الثالث: من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر.

- تدفع هذه التسبيقات خلال السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة على أرباح الشركات.

- يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة عند تاريخ استحقاقها أو بالربح المحقق في الفترة الأخيرة لفرض الضريبة إذا لم يحصل ختم سنة مالية.

- يدفع رصيد التسوية على الأكثر ابتداء من الأجل المحدد لإيداع التصريح الخاص بالضريبة على أرباح الشركات ( 31 مارس إلى غاية 15 أفريل).

##### 2-4 الشركات حديثة النشاط Sociétés nouvellement créés

فيما يخص الشركات حديثة النشأة تساوي كل تسبيق 30% من رأس المال الاجتماعي المسخر .

## 5- إلتزامات و عقوبات المكلفين بالضريبة على أرباح الشركات

### 5-1- الإلتزامات:

يخضع المكلف بالضريبة على أرباح الشركات إلى مجموعة من الإلتزامات تتمثل فيما يلي :

حسب المادة 151 يتعين على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أي يكتبوا قبل 30 أفريل من كل سنة لدي مفتشية الضرائب الموجودة بمكان مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالنسبة المالية السابقة وإذا سجلت المؤسسة عجزاً يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس شروط الإدارة الجبائية .

تقدم إدارة الجبائية استمارة لتصريح الممكن تسليمها إلكترونياً<sup>1</sup>.

حسب المادة 152 يجب على المكلفين بالضريبة أن يذكروا في التصريح بمبلغ رقم أعمالهم، ورقم تسجيل السجل التجاري، وكذا لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك محاسبتهم و عنوانهم أو تحديد أو مراقبة النتائج العامة لمحاسبتهم، مع ذكر إذا كان هؤلاء التقنيون من بين المستخدمين الأجراء المؤسسة أم لا، ويمكنهم عند الإقتضاء إرفاق تصريحاتهم بالملاحظات الأساسية والخلاصات الموقعة التي إستلموها من الخبراء أو المحاسبين المعتمدين الذين كفوهم في حدود اختصاصهم بإعداد والمراقبة وتقييم حواصلهم وحساباتهم الخاصة بنتائج النشاط يجب أن تمسك المحاسبة طبقاً للقوانين والأنشطة المعمول بها، وإذا كان مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة فإنه يجب تقديم ترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد وذلك كلما طبعاً مفتش الضرائب .

إلى جانب التصريح فإن المكلفين بالضريبة ملزمين بأن يسجلوا على الاستثمارات التي تعدها وتقدمها الإدارة مستخلصات الحسابات الخاصة بعملية المحاسبة تحدها القوانين والأنظمة المعمول بها ولاسيما ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف المصاريف العاملة حسب طبيعتها والإهتلاكات.

المالية والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الإهتلاكات المالية والأرصدة جدول النتائج للسماح بتحديد المرجع الخاضع للضريبة .

كشف المدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني وتقدم الشركات فيما يخص كشف مفصلاً للمبالغ المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات وتعيين على المصرح بالضريبة أن يقدم كلما طلب منه ذلك مفتش الضرائب كل الوثائق المحاسبية والجروود نسخاً من الأوراق والوثائق الخاضعة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المقيدة في التصريح .

حيث المادة 153 بتعيين على المكلفين بالضريبة المشار إليهم سابقاً أن يقدموا في آن واحد مع التصريح بالنتائج الخاصة بكل سنة مالية جدولاً يتضمن الإشارة إلى تحقيق كل سيارة سياحية مقيدة في أصولها أو تحملت بشأنها المؤسسة مصاريف أثناء تلك السنة المالية ويتعين على نفس هؤلاء المكلفين بالضريبة وجوباً أن يقدموا في المحاسبة وبشكل واضح طبيعة الإمتيازات الممنوحة لمستخدميهم وقيمتهم .

<sup>1</sup> المادة 151 معدلة بموجب المادة 6 من ق،م لسنة 2008 بموجب المادتين 14 من ق ، م لسنة 2009 و 11 من ق،م و 2011 و 67 من ق،م لسنة 2017.

## 5-2- العقوبات :

يترتب عن كل مخالفة الإلتزامات السابقة الذكر عقوبات ندرجها فيما يلي :

- الزيادات بسبب عدم التصريح أو التأخر في تقديمه :

حسب المادة 192: يضاعف المبلغ المفروض على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي بنسبة 25% حسب سنة 1994، وتخفض هذه الزيادة إلى 10% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهراً، وإلى 20% عند خلاف ذلك، إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ في ظرف موصي عليه مع الإشعار بالإستلام، ويوجب تقديم التصريح ضمن هذا الأجل تطبيق زيادة نسبة 25% على كامل الحقوق الواقعة على كامل المكلف بالضريبة .

يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الأجل المحدد وتدعيماً للتصريح الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المادتين 153، 152 دفع غرامة جبائية قدرها 5000 دج كلما حدث عدم تقديم الوثائق أو وصلت متأخرة إلى الإدارة .

في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل 30 يوم ابتداءً من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر في ظروف موصي عليه مع إشعار بالإستلام ، تفرض ضريبة تلقائياً ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25% .

- الزيادات بسبب نقص في التصريح :

حسب المادة 193: عندما يصرح المكلف بالضريبة الملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى القواعد أو العناصر التي تؤخذ في الإعتبار لتحديد وعاء الضريبة أو ربحاً ناقصاً أو صحيحاً يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كما يلي :

10 % إذا كان مبلغ الحقوق لا يتجاوز 15% من مبلغ الحقوق المستحقة فعلاً.

15% إذا كان مبلغ الحقوق يتراوح بين 15 % من مبلغ الحقوق المستحقة فعلاً.

25 % إذا كان المبلغ الحقوق يتجاوز 50% من مبلغ يفوق المستحقة فعلاً.

عند محاولة بأعمال الغش، تطبق زيادة قدرها 100 % على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها 5 ملايين دج أو يعادلها<sup>1</sup>.

ترفع هذه الزيادة إلى 200% عندما تفوق الحقوق المتملص منها سنوياً 5 ملايين دج .

تتجمع الزيادات المقررة في المقطع الأول من هذه المادة، عند الإقتضاء مع تلك المقررة في المادة 192 (الفقرتان الأولى والثانية) وهذا عند الجمع بين المخالفتين .

كما تطبق الزيادة المقررة في المادة 192، 193 في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط أو ممارسة المهنة .

يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود دفع غرامة جبائية محددة 3000 دج.

<sup>1</sup> إخفاش سمير، أعمال نهاية السنة مع تحديد النتيجة الجبائية، مذكرة تخرج ضمن شهادة الماستر في العلوم التجارية، دفعة 2015-2016-2016 ص 16-17.

تخضع الشركات والأشخاص المعنويين الآخرون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات الذين يدفعون إما مباشرة أو عن طريق الغير المبالغ المذكورة في هذه المادة إلى أشخاص لا يكتشفون عن هويتهم لدفع غرامة جبائية تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل على المبالغ المدفوعة أو الموزعة.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>خفاش سمير،، مرجع سبق ذكره، سنة، 2015-2016-2016-ص16-17 .

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة

بغرض معالجة إشكالية الدراسة المطروحة لا بد أن نتعرض لبعض الدراسات التي كان لها السبق في تناول الموضوع أو مواضيع مشابهة، وذلك من اجل وضع أساس علمي للدراسة الحالية، وعلى إعتبار، أن وجود دراسات سبق لها أن تناولت الموضوع المراد دراسته يثبت قابلية الموضوع للدراسة.

#### المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

سنقوم بغرض الدراسات السابقة التي تصب في مجال واحد مع دراستنا، وسنقف عند أهم نقاط تربط دراستنا بدراسات سابقة من أهداف ونتائج، مع الإثارة إلأوجه التشابه والاختلاف في المتغيرات وتوضيح ذلك، وقمنا بترتيب الدراسات من الأقدم إلى الأحدث.

**الدراسة الأولى:** المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية (التثبيات) وفق النظام المحاسبي المالي SCF، عبدالكامل بن عمر، جامعة الوادي سنة 2013-2014، الجزائر، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي.

تهدف هذه الدراسة لتعرف بعناصر الأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي، المعالجة المحاسبية لعناصر التثبيات (المعنوية- المادية -المالية) في كل الحالات التي تكون عليها في المؤسسة، كما اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، معتمدا في ذلك على دراسة حالة المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي، وتوصل إلأهم النتائج وتغير المفاهيم التي كان معمولا بها فيما كان يسمى استثمارا أصبح يسمى تثبيتا لا يعترف به على أساس الشكل القانوني وإنما على أساس الجوهر الاقتصادي فالتثبيت هو كل مورد تملكه المؤسسة نتيجة الأحداث الماضية وتنتوقع منه منافع مستقبلية.

**الدراسة الثانية:** مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، سارة ميسي ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر سنة 2014- 2015، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة التركيز في الدراسة على تبيان اثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري من خلال الإهتلاكات والضرائب المؤجلة، كما اعتمد الباحث على المنهج الوصفي، معتمدا في ذلك على الاستبيان وتوصل إلأهمالنتائج يتم إثبات الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري من خلال الإهتلاكات والضرائب المؤجلة بوجود فروقات مؤقتة بين الأحداث المحاسبية وأثارها الجبائية المستقبلية.

**الدراسة الثالثة:** دور أعمال نهاية الدورة للتثبيات العينية في الإفصاح المحاسبي، سعدي خديجة، مذكرة مكملة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2014/2015، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة تبيان مهام أعمال نهاية الدورة كركيزة للتقييم المحاسبي للتثبيات العينية، وكذا التحقق من موثوقية التثبيات في قائمة المركز المالي للمؤسسة، كما اعتمد الباحث في الدراسة على المنهج الوصفي، معتمدا في ذلك على دراسة حالة مؤسسة مطحنة الإخوة حوحو، وتوصل إلأهم النتائج عن طريق أعمال نهاية الدورة تحافظ المؤسسة على مركزها المالي واستمراريتها.

**الدراسة الرابعة:** المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقا للنظام المحاسبي المالي، نور الدين موساوي، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر، جامعة حمه لخضر بالوادي سنة 2014 / 2015، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة عن علاقة النظام الجبائي بالنظام المحاسبي وتوضيح العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، كما اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي، معتمدا في ذلك على دراسة حالة شركة زين طيف للمقاولات وأشغال البناء، وتوصل إلى أهم النتائج لم تتضح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، كون العلاقة بين المحاسبة والجبائية لم تتضح لحد الآن.

#### **الدراسة الخامسة: مقالة الدكتور**

الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، دراجي عيسى، قنذر بن توتة، الضرائب على الدخل، المركز الجامعي تيسمسيلت.

تهدف هذه المقالة الى المعالجة المتبعة عند الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية ومحاولة المقارنة بينهما، كما اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في عرض مختلف جوانب البحث النظرية، واعتمد على أداة التحليل عندما تطرق إلى الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وتوصل إلهاهم النتائج بتأكيد وبتعزيز الارتباط بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي من خلال وضعها تحت سلطة واحدة ممثل في الوزارة المالية، حيث تختص المديرية العامة للضرائب في تسيير الجبائية ويختص المجلس الوطني للمحاسبة في تنظيم المحاسبة.

#### **الدراسة السادسة: مداخلة ملتقى**

النتيجة الجبائية (فروقات وتعديلات)، أستاذ محمد طرشي، علي عزوز، إيمان يخلف، جامعة حسية بن بوعلي الشلف.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على التعديلات التي يعتمدها النظام الجبائي لمعالجة النتيجة المحاسبية، ثم إتباع المنهج الاستنباطي باستخدام أداة الوصف في مختلف المفاهيم وأداة التحليل من خلال الجانب التطبيقي من البحث، وتم التوصل إلى الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية بسبب وجود إختلافات جوهرية بين الأسس التي تحكم قياس كل منهما إضافة إلى الأهداف كل منهما.

#### **الدراسة السابعة: الملتقى الوطني**

آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، الدكتور جاو حدو رضا، الأستاذة حمدي جليلة إيمان، جامعة عنابة، يوم 05-06/ ماي 2013.

تهدف هذه الدراسة إلى تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد وضرورة إعداد جدول التوقيت أو الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وتم التوصل إلى إزالة مختلف العقبات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي وضرورة تكييفه مع محتوى قواعد النظام الجبائي.

## المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة محل البحث

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	الدراسة السابقة
تطرقت الدراسة السابقة إلى جانب واحد و هو جانب الأصول بينما الدراسة محل البحث شملت أعمال نهاية السنة من كلى الجانبين	<b>الطريقة:</b> اعتمدت كلى الدراستين على دراسة حالة <b>المنهج:</b> اعتمدتا الدراستين على المنهج الوصفي بأسلوب تحليلي	الدراسة رقم (1)
<b>الطريقة:</b> الدراسة السابقة اعتمدت الاستبيان أما الدراسة محل البحث اعتمدت على دراسة حالة <b>الهدف:</b> تهدف الدراسة السابقة إلى تباين اثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري من خلال الإهلاك والضرائب المؤجلة حيث هدفت الدراسة محل البحث إلى كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	<b>المنهج:</b> اعتمدت الدراستين على المنهج الوصفي التحليلي	الدراسة رقم (2)
تهدف الدراسة السابقة إلى بيان مهام نهاية الدورة كركيزة للتقييم المحاسبي المالي للتثبيات العينية وكذا التحقيق من موثوقية التثبيات في قائمة المركز المالي للمؤسسة أما الدراسة محل البحث فتهدف إلي المطابقة بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية وذلك بتحضير جرد كامل ومفصل لأملكها	<b>الطريقة:</b> اعتمدت كلى الدراستين على دراسة حالة <b>المنهج:</b> اتبعت الدراستين المنهج الوصفي التحليلي	الدراسة رقم (3)
تهدف الدراسة السابقة إلى تبيان العلاقة بين النتيجة المحاسبية والجبائية واهم النتائج التي توصلت إليها لم تضع العلاقة بين المحاسبة والجبائية لحد الآن أما الدراسة محل البحث: توصلت إلى أن جباية المؤسسة تعتمد على	<b>الطريقة:</b> اعتمدت كلى الدراستين الى دراسة حالة <b>المنهج:</b> اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي	الدراسة رقم (4)

<p>النتيجة المحاسبية بالدرجة الأولى والعلاقة التي تربطها علاقة قانونية إلى حد بعيد وترتكز هذه العلاقة على تحديد الضريبة على أرباح الشركات</p>		
<p>قامت الدراسة السابقة بدراسة الضرائب على الدخل وكان الاختلاف الجوهرى في كون دراستنا الحالية تتناول الضرائب على أرباح الشركات</p>	<p><b>المنهج:</b> اعتمدت كلى الدراستين على الوصف بأسلوب تحليلي</p>	<p>الدراسة رقم (5)</p>
<p>إعتمدت الدراسة السابقة على الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والجبائية بسبب وجود اختلافات جوهرية إلى قياس كل منهما أما الدراسة محل البحث هي انه العلاقة بين المحاسبة والجباية علاقة قانونية إلى حد بعيد</p>	<p><b>المنهج:</b> اعتمدت كلى الدراستين على الوصف بأسلوب تحليلي</p>	<p>الدراسة رقم (6)</p>
<p>تهدف الدراسة السابقة إلى تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد وضرورة إعداد جدول التوظيف أو الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى الجبائية. أما الدراسة محل البحث تطرقت إلى كيفية تحديد النتيجة الجبائية.</p>		<p>الدراسة رقم(7)</p>

### من اعداد الطالبتين اعتمادا على الدراسات السابقة

#### المطلب الثالث: توجه الدراسة الحالية

نلاحظ من خلال عرض الدراسات السابقة أن دراستنا الحالية تتفق مع الدراسات السابقة من جانب تناول أعمال نهاية السنة.

لقد اختلفت الدراسات السابقة عن دراستنا الحالية من حيث المعالجة ودراسة الحالة والإيطار الزمني للدراسة، وكان الاختلاف الجوهرى يتمثل فى كون دراستنا الحالية تتناول أعمال نهاية السنة وعلاقتها فى تحديد النتيجة الجبائية. كما تهدف دراستنا إلى شرح أهم ماتتناوله أعمال نهاية السنة من إجراءات بالإضافة إلى الربط بين متغيرات الدراسة، حيث حاولنا إبراز التأثيرات الإيجابية التى يمكن أن تضيفها أكثر فى النتيجة المحاسبية.

**الخلاصة الفصل:**

على ضوء ما ذكرنا في هذا الفصل نستخلص أن أعمال نهاية السنة من أهم إجراءات التي يقوم بها المحاسب عن طريق أعمال الجرد وأعمال التسوية التي تقوم بها المؤسسة في نهاية الدورة هدفها الاول والاخير هو تحديد الوضعية المالية للمؤسسة من ربح او خسارة و تسوية الانحرافات وتصحيح الاخطاء ، بهدف تحديد النتيجة المحاسبية وذلك عن طريق جدول حساب النتائج او الميزانية الختامية .

الفصل الثاني: دراسة حالة

بمؤسسة الخرسانة بالعطائف

**تمهيد:**

لترسيخ الأفكار التي تطرقنا إليها في الجانب النظري والتأكد من مدى تطبيقها على أرض الواقع أجرينا تريبا تطبيقيا بمؤسسة صناعية مواد الخرسانة وقوالب الاسمنت، اطلعنا من خلاله على طريقة تسلسل أعمال نهاية الدورة المحاسبية بالمؤسسة من التسويات المختلفة، والبحث عن نتيجة الدورة المحاسبية والجائية، وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين :

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة.

المبحث الثاني: البحث عن نتيجة الدورة المحاسبية والجائية.

**المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة**

ترتكز الدراسة التطبيقية بشكل رئيسي على دراسة أعمال نهاية السنة وتحديد النتيجة الجبائية في مؤسسة الخرسانة بالعطاف، وسوف نتطرق في هذا المبحث إليها من خلال أخذ نظرة عامة حولها.

**المطلب الأول: تعريف المؤسسة**

هي مؤسسة إنتاجية تقوم بتجميع الوسائل المادية والوسائل البشرية مع التنسيق بينها بغرض إنتاج السلع والخدمات قصد بيعها في السوق وتحقيق الأرباح.

(1) تسمية الشركة: مؤسسة صناعية لمواد الخرسانة SARL ACLO RETOW.

(2) رأسمالها: رأسمال هذه الشركة هو 100,0000,00 دج مائة مليون سنتيم.

(3) تاريخ إنشائها: 2003.

(4) شكلها القانوني: شركة ذات المسؤولية المحدودة.

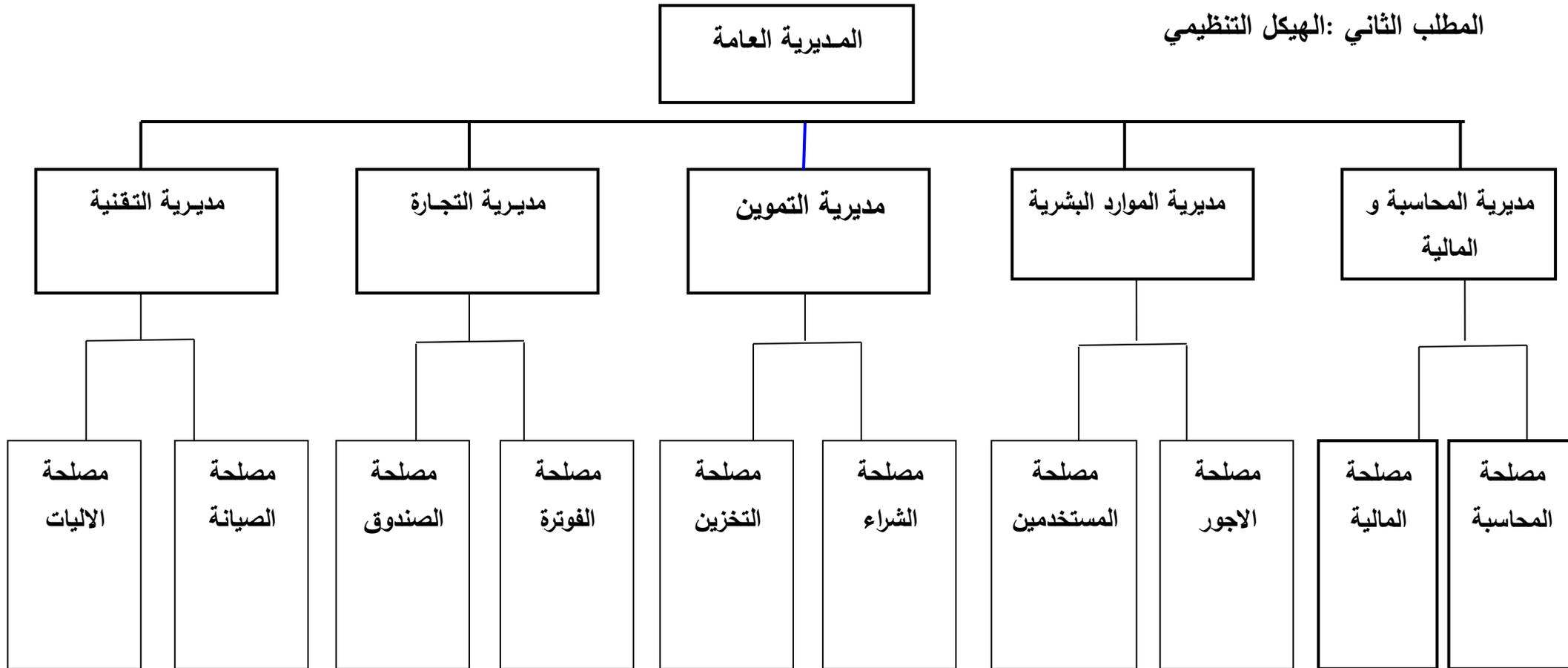
(5) عدد شركائها: 11 شخص.

(6) موضوع نشاطها: صناعة مواد الخرسانة وقوالب الاسمنت.

(7) مقرها الاجتماعي: العطاف ولاية عين الدفلة.

**المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة**

هو الإطار الذي يجمع ويرتب جهود الأفراد وينسقها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، ومن فوائده تنسيق الجهود بين الوحدات الإدارية والاهتمام بالأنشطة ذات الأهمية وتحقيق التعاون والاستقرار بين الموظفين، ومن خلال التنظيم تحقق خطط وأهداف وسياسات المؤسسة مع تنسيق وترتيب جهود أفراد المؤسسة والمواد المتوفرة فيها (مواد الخرسانة)، ويتلخص الهيكل التنظيمي لشركة الإنتاج حسب الشكل التالي:



المصدر: الإدارة العامة للشركة

## المبحث الثاني: البحث عن نتيجة الدورة المحاسبية والجبائية المطلب الأول: جرد وتسوية المؤسسة

إن عملية الجرد تسمى أعمال نهاية السنة (الدورة) يشرعها وينظمها القانون التجاري وقانون الضرائب والنظام المحاسبي المالي، وتشمل أعمال نهاية السنة كلا من الجرد المادي والجرد المحاسبي.

- والجرد هو مجموع العمليات التي تتمثل في حصر أصول وخصوم الكيان عينا ونوعا وقيمة عند تاريخ الجرد استنادا إلى عمليات الرقابة المادية و إحصاء المستندات التبويبية.

وللجرد أهمية قانونية نص عليها القانون التجاري حسب المادة 10 ويجب على التاجر أن يجري سنويا جرد لعناصر أصول وخصوم مقاولته، وأن يقفل كل حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد.

ومن خلال تفحص دفتر الجرد لمؤسسة إنتاج مواد الخرسانة وقوالب الاسمنت لفترة 01/01/2015 إلى 31/12/2015 والتي تعتبر ميزانية افتتاحية للميزانية المالية 2016.

والميزانية الافتتاحية 2015 N-1 (نسخة من الميزانية مرفقة) حيث حققت المؤسسة رقم أعمال 85108411,13 دج مع عجز 10631904.68- دج انظر في الميزانية سنة 2015 N-1 .

### أولا: جرد وتسوية حسابات الأصول

#### 1- جرد وتسوية التثبيات

التثبيات التي تملكها المؤسسة موضحة في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (01-02): اهتلاك التثبيات

رقم الحساب	اسم الحساب	القيمة الأصلية	إهتلاك الدورة	مخصص الإهتلاك	إهتلاك نهاية الدورة	القيمة المحاسبية الصافية
213	إهتلاك مباني	395699855,81	33019411,12	13356606,00	121768805,11	2504220275,9
2818	تثبيات عينية أخرى	8639622,50	46347106,71	6526624,58	43209360,13	54986729,21

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

#### اهتلاك التثبيات:

تعتمد مؤسسة صناعة مواد الخرسانة وقوالب الاسمنت في حساب قسط إهلاك تثبياتها على طريقة القسط الثابت والذي يحسب كما يلي:

$$\text{قسط الإهلاك} = \text{نسبة الإهلاك} \times \text{القيمة الأصلية} \times \text{عدد الأشهر} / 12$$

علما أن المعدل المطبق في المؤسسة 5%.

**المعالجة المحاسبية:**

وبعد حساب أقساط الإهلاك لكل تثبيت يعمل المحاسب على تسجيلها المحاسبي وفق القيد التالي:

		31 / 12 / 2016		
	1141834926	د/ مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة		681
		د/ إهلاك مباني		
11335660600		د/ إهلاك تثبيات عينية أخرى	2813	
82688668,01			2818	

**ثانيا: جرد وتسوية المخزونات**

من خلال المعلومات المقدمة فان المؤسسة تعتمد على طريقة الجرد الدائم، حيث قامت المؤسسة من خلال سنة 2016 بتسجيل الفوارق الظاهرة كالتالي:

**جدول رقم (02-02) : جرد المخزون**

رقم الحساب	إسم الحساب	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	إنحراف
401	مخزون المواد	1652728,09	3240097,09	-1587369
321	مواد الاستهلاك	8533749,50	8523749,50	10000
322	لوازم للاستهلاك	1297793,50	97793,72	1200000
326	مخزون أغلفة تالفة	4401041,75	4501051,75	100010
351	المنتجات الوسيطة	9500000,09	9568307,39	-68307
355	منتجات تامة الصنع	10680000,82	10690919,82	-10919,82

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

**ملاحظة:** الانحراف = الجرد المادي - الجرد المحاسبي

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة تظهر موجبة وقيمة تظهر سالبة ، وهذا ما يفسران هذه الفروقات بين الجرد المادي والجرد المحاسبي حيث تكون المعالجة المحاسبية لهذه الفروقات كالتالي:

- الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي:

1587369	1587369	31 /12 /2016 د/ أعباء استثنائية للتسيير الجاري د/ مخزون	311	657
68307 109919,18	57387,18	د/ أعباء استثنائية للتسيير الجاري د/ منتجات نصف مصنعة د/ منتجات تامة الصنع	351 355	657

- الجرد المادي اكبر من الجرد المحاسبي:

1210000	10000 1200000	31 /12 /2016 د/ مواد للاستهلاك د/ لوازم الاستهلاك د/ المنتجات الاخرى للتسيير الجاري	758	321 322
100010	100010	د/ مخزون لاغلفة تالفة د/ المنتجات الاخرى للتسيير الجاري	758	326

ثالثا: جرد وتسوية حسابات باقي الاصول

جرد وتسوية حسابات الغير

تتم تسوية د/ 411 الزبائن وفق الحالات التالية:

تسجيل تشكيل مؤونة

1955274 43660 82355	2081289	31 /12 /2016 د/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات عن خسائر القيمة د/ خسائر القيمة عن حسابات بوطيبة د/ خسائر القيمة عن حسابات طاهر د/ خسائر القيمة عن حسابات قاسم علي	4911 4912 4913	15
---------------------------	---------	--	----------------------	----

تسجيل استرجاع المؤونة:

		<b>31 /12 /2016</b>		
	2122159	د/ خسائر القيمة عن حسابات بوطيية		4911
	636640	د/ خسائر القيمة عن حسابات طاهر		4912
	122355	د/ خسائر القيمة عن حسابات قاسم على		4913
2881154		د/ استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة للأصول الجارية	785	

**إلغاء المؤونة:**

		<b>31/12 /2016</b>		
	25345977	د/ الزبائن		411
25345977		د/ الزبائن المشكوك منهم	416	

**رابعاً: جرد وتسوية الحسابات المالية**

**الصندوق :**

- في نهاية دورة 2016 كان الموجود في الصندوق مساوياً للمبلغ المسجل محاسبياً أي مساوياً للرصيد الفعلي .
- بعد انتهاء المؤسسة من إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد وتحديد أرصدة جميع الحسابات، تقوم بإعداد جدول حساب النتائج ثم الميزانية الختامية لتحديد من خلالها نتيجة الدورة.
  - إقفال وفتح الحسابات.
  - إقفال الحسابات.

بعد إعداد جميع القوائم المالية وتحديد نتيجة الدورة يقوم المحاسب بتلخيص خاتمة أعمال نهاية الدورة وذلك بإعداد قيود إقفال حسابات الميزانية التي تتم كما يلي:

		<b>31 /12 /2016</b>		
	119299841,46	الخصوم		514/1
		د/ نتيجة الدورة		125
119299841,46		د/ الأصول	5/4/3/2	

**فتح الحسابات:**

بعد غلق المؤسسة لحساباتها في 31/12/2016 تقوم في السنة المالية المقبلة بإعادة فتح الحسابات ويكون التسجيل المحاسبي بقيد العكس لغلق الحسابات في سنة 2017.

**المطلب الثاني: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية**

**تحديد النتيجة الجبائية :**

تقوم المؤسسة لمواد الخرسانة بتحديد النتيجة الجبائية وفقا لأحكام التشريع الجبائي وذلك بإضافة الأعباء الغير قابلة للخصم (الإستردادات) إلى النتيجة المحاسبية مطروح منها الإيرادات الغير الخاضعة للضريبة (التخفيضات).

النتيجة الجبائية=النتيجة المحاسبية +الأعباء المدمجة (القانون الجبائي لايسمح بطرح بعض الأعباء)-  
التخفيضات (القانون الجبائي لايفرض ضريبة على بعض المبالغ التي تدخل في تحديد الربح المحاسبي -  
العجز المالي السابق(خسارة).

خلال السنة المالية 01 /01 /2016 إلى 31 /12 /2016 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- المشتريات المستهلكة 22121937,09 دج.
- الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى 2061189,27 دج.
- أعباء المستخدمين 63074151,76 دج.
- فيما يخص رقم الأعمال المحقق هو 206557119,58 دج والمتعلق بالمبيعات والمستويات الملحقة وأما الإنتاج المثبت فهو 85108411,13 دج.
- والنتيجة المحاسبية المصرح بها هي 119299841,46 دج.
- (انظر نسخة من الميزانية مرفقة 2016 حسب النتائج)
- وتم إيداع هذا التصريح الجبائي لدى مصلحة الضرائب بتاريخ 28 أفريل 2017، وبالتالي فالمؤسسة صرحت برقم أعمال 206557119,58 دج مع النتيجة المحاسبية (النتيجة الصافية للسنة المالية 119299841,46 دج).
- بعد دراسة التصريح الجبائي والميزانية من طرف مصلحة الضرائب المباشرة واستنادا إلى المواد 168 و 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- وكذلك المواد من 18 إلى 19 من قانون الإجراءات الجبائية لمراقبة التصريح الجبائي ويطلب التوضيحات والتبريرات لا كتابيا لما يمكن للمقترض أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والمعطيات موضوع الرقابة.
- ويجب أن يبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتوجيهها للمكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن 30 يوما.
- ويمكن للمفتش أن يصحح التصريحات مع إرسال للمكلف بالضريبة التصحيح المزمع القيام به، على أن يبين له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي أدت إلى ذلك وكذا مواد قانون الضرائب وعلى المكلف تقديم قيد له أو ملاحظاته في مدة 30 يوما.

- واستنادا على المواد 168 و 161 من قانون الضرائب المباشرة والمواد 18 و 19 من قانون الضرائب المباشرة ثم مراقبة التصريح الجبائي والوثائق المحاسبية وتم اكتشاف نقصان ولا سيما في المبالغة في زيادة الأعباء ولا سيما في الحسابات التالية حساب المشتريات المستهلكة المصرح بها = 22121937,09 دج.  
المشتريات الحقيقية حسب تفحص ومراقبة الفواتير = 20121937,09 دج.  
الفارق الخاضع للسنوات الجبائية 2000000,00 دج.  
حساب أعباء المستخدمين = أعباء المستخدمين المصرح بها، 63074151,76 دج الأعباء الحقيقية حسب تفحص ومراقبة البيانات 50074151,76 دج.

### الفرق الخاضع للسنوات الجبائية: 13000000,00

وعلى هذا الأساس يتم إشعار المكلف بالضريبة عن طريق إشعار بالتسوية Notification de edsesseunt بناء على المواد السالفة الذكر ويتم تعديل النتيجة المحاسبية بواسطة إعادة إدماج الأعباء المبالغ فيها وغير قانونية وبالتالي تصبح النتيجة الجبائية كما يلي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية المصرح بها = 119299841,41 دج  
- النتيجة الجبائية = ( النتيجة المحاسبية + إدماج الأعباء المبالغ فيها 119299841,46 دج + 2000000,00 دج  
+ 13000000,46 = 134299841,46 دج

حساب الضريبة على أرباح الشركات بعد تعديل حساب النتيجة الجبائية  
الربح الصافي المصرح به × معدل الضريبة

$$119299841,46 \times 19\% = 22666969,87 \text{ دج}$$

النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة على أرباح شركات

$$134299841,46 \text{ دج} \times 19\% = 25516969,87 \text{ دج}$$

حساب العقوبات الناتجة عن النتيجة الجبائية

$$25516969,87 = \text{الضريبة الواجب دفعها}$$

$$22666969,87 = \text{الضريبة المصرح بها}$$

$$\text{الفارق: } 2850000,00 \text{ دج}$$

اعتمادا على المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة فان

حقوق الضريبة إذا تجاوزت 200000,00 دج فان نسبة 25%

وعليه فالعقوبات تطبق كما يلي:

$$\text{حقوق الضريبة على أرباح الشركة} = 25516969,87 \text{ دج}$$

$$= \text{العقوبة} \times 25\% = 6379242,46 \text{ دج}$$

$$\text{المبلغ الإجمالي الواجب دفعه} = 3189621,23 \text{ دج.}$$

**خلاصة الفصل:**

ما يمكن استخلاصه من خلال إجرائنا لهذا التريص هو أن المؤسسة تولى اهتمام كبير لأعمال نهاية السنة، ويتم تحضير لها عدة مستويات، وذلك من خلال إصدار تعليمات وأوامر لتنظيم مهام كل المصالح خاصة مصلحة المحاسبة والمالية، لتحديد بدقة النتيجة المحاسبية والجبائية قصد إعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة.



خاتمه

### خاتمة :

تتضمن أعمال نهاية السنة مجموعة من الإجراءات في تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة حسب المبادئ المحاسبية، بهدف إظهار صورة حقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة عن طريق القيام بأعمال الجرد لعناصر الأصول و الخصوم ثم تسوية كل من حسابات الميزانية، ما يساهم في إعداد القوائم خاصة جدول حسابات النتائج و الميزانية الختامية و أخير إقفال الحسابات، وعلى غرار العلاقة الموجودة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية مست بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات، ولتوضيح ذلك جاء موضوع بحثنا ليلسط الضوء على محتوى كل من النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية، بغرض معالجة الإشكالية المطروحة و المتمثلة في أعمال نهاية السنة و كيف يتم تحديد النتيجة الجبائية التي حاولنا من خلالها التعمق قدر المستطاع في كيفية المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية السنة وكيفية تحديد النتيجة الجبائية.

### النتائج :

- أعمال نهاية السنة والجرد تأخذ حيزا كبيرا من حياة المؤسسة.

- عن طريق أعمال نهاية السنة تستطيع المؤسسة كشف الانحرافات والأخطاء.

- النتيجة الجبائية لا تدرج ضمن إيراداتها إلا تلك الإيرادات التي يمكن دمجها بمقتضى النظام الجبائي، ولا تطرح النفقات إلا تلك القابلة للخصم ضريبيا، مما يسمح بالوصول إلى النتيجة الخاضعة للضريبة وهذا من خلال إعادة معالجة القوائم المالية لمطابقتها مع القواعد الجبائية.

### الاقتراحات :

- العمل على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكبر للقوائم المالية الصادرة عن مختلف مؤسسات صناع القرار .  
- ضرورة اهتمام مؤسسة مواد الخرسانة وصناعة القوالب على التسيقات بإعادة النظر في التسجيلات المحاسبية الخاص بالضريبة على أرباح الشركات وذلك لتفادي العقوبات الجبائية.  
- على المؤسسة الوفاء بمواعيد استحقاق ديونها اتجاه إدارة الضرائب.

### أفاق الدراسة :

رغم المجهود الذي بذل من أجل إبراز الإضافة بين أعمال نهاية السنة والنتيجة الجبائية، إلا أنه من الطبيعي أن تكون بعض النقائص، وذلك راجع إلى كون موضوع الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية واسع وكثير التغير وذلك راجع إلى الاختلاف، وهذا ما يتطلب الاستمرارية والإطلاع الدائم.

ونرجو أن نكون قد ساهمنا ببحثنا هذا في إثراء المكتبة الجامعية وأن تشكل لبنة إضافية وما توفيقنا إلا بالله ربي

العالمين.



# قائمة المراجع

قائمة المراجع :

• الكتب :

- \* بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- \* بويطوب عبد الكريم، أصول المحاسبية العامة (وفق pcn)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- \* حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، بن عكنون الجزائر، سنة 2005.
- \* حميدة بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجزائرية، بن عكنون الجزائر، سنة 2007.
- \* رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الطبعة الخامسة، دار صفاء للنشر والتوزيع عمال، 2007.
- \* شباكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،
- \* عادل خليج العلمي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار حامد الأردن، 2007 .
- \* عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، برج بوعريريج، سنة 2011.
- \* عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة ووقف النظام المالي الجديد، دار النشر، الجزائر، 2009.
- \* علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد، SEF، الصفحات الزرقاء الجزائر، 2014.
- \* فليح حسن خلف، المالية العامة، عالم الكتاب الحديث، عمان، سنة 2008.
- \* كتوش عاشور، محاسبة معمقة وفق المخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2008،
- \* محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
- \* محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة الجزائر 2008.
- \* منصور عبد الكريم، محاسبة عامة أعمال نهاية المدة التنظيم المحاسبي، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.

• مذكرات:

- \* بن عمور سمير، إشكالية إحلال جبائية العادية محل الجبائية البترولية لتمويل ميزانية الدولة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص إدارة أعمال جامعية سعد دحلب البليدة، السنة الجامعية 2006 .
- \* خفاش سمير، أعمال نهاية السنة مع تحديد النتيجة الجبائية، مذكرة تخرج ضمن شهادة الماستر في العلوم التجارية، دفعة 2015-2016.
- \* سليمان عتيبر، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، 2011.

- \* عبد الكامل بن عمر ،المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية (التثبيات) وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الوادي،2014.
- \* عبد الله محمد سالم الكعبي ،دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء الإداري ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة ،كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة السيرموك ،الأردن 2004 .
- \* محمد الحبيب مرحوم، إستراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي الأول وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم ،مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير ،دراسات غير منشورة ،تحقق محاسبة ومالية ،جامعة حسبية بن علي الشلف 2011 /2012.
- \* نور الدين موساوي ،المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقا للنظام المحامي المالي ،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير جامعة الشهيد حمد لخضر، بالوادي ، 2012-2015.

• مجلات :

- \* محمد رمزي جودي ،إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ،مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ،العدد 06 ديسمبر 2009 ،جامعة محمد بسكرة .

• جرائد :

- \* الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19 ،يتضمن النظام المالي الجديد سنة 2009 .

• ملتقيات:

- \* لعريبي محمد ،المعالجة المحاسبية لأصول الثابتة ( التثبيات ) مداخلة مقدمة ،الملتقى الدولي ،الإطار المفاهيمي حول النظام المحاسبي المالي في نقل المعايير المحاسبية الدولية ،مركز خميس مليانة 17-18-2010/01/

• القوانين و التشريعات

- \* المادة 151 معدلة بموجب المادة6 من ق،م لسنة 2008 بموجب المادتين 14 من ق ، م لسنة 2009 و 11 من ق،م 2011 و 67 من ق،م لسنة 2017.



العلاق

طبع في: 17/05/2019 0.46

السنة المالية: 01/01/16 إلى 31/12/16

رقم التعيين: 000316289003937

حساب النتائج / طبيعة - وثيقة مؤقتة

2015	2016	علامة	
	206 557 119,58		المبيعات و المنتجات الملحقة
			تخيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع
85 108 411,13			الإنتاج المثبت
			إعانات الإستغلال
<b>85 108 411,13</b>	<b>206 557 119,58</b>		<b>1- إنتاج السنة المالية</b>
-60 041 421,79	-22 121 937,09		المشريات المستهلكة
-2 377 635,46	-2 061 189,27		الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
<b>-62 419 057,25</b>	<b>-24 183 126,36</b>		<b>2- استهلاك السنة المالية</b>
<b>22 689 353,88</b>	<b>182 373 993,22</b>		<b>3- القيمة المضافة للإستغلال(1+2)</b>
-21 824 883,63	-63 074 151,76		أعباء المستخدمين
-402 530,85			الضرائب و الرسوم و المنفعات المماثلة
<b>461 939,40</b>	<b>119 299 841,46</b>		<b>4- إجمالي فائض الإستغلال</b>
1 604,00			المنتجات العملياتية الأخرى
			الأعباء العملياتية الأخرى
-11 085 447,82			المخصصات للإهلاكات و المؤونات و خسارة القيمة
			استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
<b>-10 621 904,42</b>	<b>119 299 841,46</b>		<b>5- النتيجة العملياتية</b>
			المترجات المالية
			الأعباء المالية
			<b>6- النتيجة المالية</b>
<b>-10 621 904,42</b>	<b>119 299 841,46</b>		<b>7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)</b>
-10 000,00			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة - تغيرات - حول النتائج العادية
<b>85 110 015,13</b>	<b>206 557 119,58</b>		<b>مجموع منتجات الأنشطة العادية</b>
<b>-95 741 919,55</b>	<b>-87 257 278,12</b>		<b>مجموع أعباء الأنشطة العادية</b>
<b>-10 631 904,42</b>	<b>119 299 841,46</b>		<b>8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
			العصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها)
			العصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)
			<b>9- النتيجة غير العادية</b>
<b>-10 631 904,42</b>	<b>119 299 841,46</b>		<b>10- النتيجة الصافية للسنة المالية</b>

طبع في: 17/05/2019 0:47  
السنة المالية: 01/01/16 الى 31/12/16

رقم التعمين: 000316289003937

ميزانية - الأصول - وثيقة مؤقتة

2015	2016			علامة	أصول
	صاف	صاف	اهلاك مؤنات و خسائر- القيم		
					<b>أصول غير جارية</b>
					فارق بين الإقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
195 000,00	195 000,00		195 000,00		تثبيتات معنوية
					تثبيتات عينية
					أرض
					مبان
163 250 708,14	163 250 708,14	33 868 085,49	197 118 793,63		تثبيتات عينية أخرى
					تثبيتات ممنوح امتيازها
1 318 411 299,64	1 318 411 299,64		1 318 411 299,64		تثبيتات يجري إنجازها
					تثبيتات مالية
					سندات موضوعة موضع معادلة
					مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
					سندات أخرى مثبتة
					قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
					ضرائب مؤجلة على الأصل
<b>1 481 857 007,78</b>	<b>1 481 857 007,78</b>	<b>33 868 085,49</b>	<b>1 515 725 093,27</b>		<b>مجموع الأصل غير الجاري</b>
					<b>أصول جارية</b>
22 121 937,09	47 138 362,26		47 138 362,26		مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
					حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
26 312 451,00	30 235 218,56		30 235 218,56		الزبائن
61 301 555,17	61 301 555,17		61 301 555,17		المدينون الآخرون
17 327 278,00	28 670 051,88		28 670 051,88		الضرائب وما شابهها
					حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
					الموجودات وما شابهها
					الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
117 525 527,61	333 500 549,80		333 500 549,80		الخزينة
<b>244 588 748,87</b>	<b>500 845 737,67</b>		<b>500 845 737,67</b>		<b>مجموع الأصول الجارية</b>
<b>1 726 445 756,65</b>	<b>1 982 702 745,45</b>	<b>33 868 085,49</b>	<b>2 016 570 830,94</b>		<b>المجموع العام للأصول</b>

طبع في: 17/05/2019 0:47  
السنة المالية: 01/01/16 إلى 31/12/16

رقم التعيين: 000316289003937

ميزانية - الخصوم - وثيقة مؤقتة

2015	2016	علامة	
<b>رؤوس الأموال الخاصة</b>			
10 000 000,00	9 759 491,84		رأس مال تم إصداره
			رأس مال غير مستعان به
			علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة(1)
			فرق إعادة التقييم
			فرق المعادلة(1)
-10 631 904,42	108 667 937,04		نتيجة صافية / نتيجة صافية حصة المجمع 1
-70 768 159,56	-70 768 159,56		رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة(1)
			حصة ذوي الأقلية 1
<b>-71 400 063,98</b>	<b>47 659 269,32</b>		<b>المجموع 1</b>
<b>الخصوم غير الجارية</b>			
1 121 600 000,00	1 121 600 000,00		قروض و ديون مالية
			ضرائب - مؤجلة و مرصود لها
			ديون أخرى غير جارية
			مؤنات و منتجات ثابتة مسبقا
<b>1 121 600 000,00</b>	<b>1 121 600 000,00</b>		<b>مجموع الخصوم غير الجارية 2</b>
<b>الخصوم الجارية</b>			
44 019 454,15	38 589 090,45		موردون و حسابات ملحقه
2 082 593,27	15 081 955,19		ضرائب
630 143 773,21	670 227 005,89		ديون أخرى
	89 545 424,60		خزينة سلبية
<b>676 245 820,63</b>	<b>813 443 476,13</b>		<b>مجموع الخصوم الجارية 3</b>
<b>1 726 445 756,65</b>	<b>1 982 702 745,45</b>		<b>مجموع عام للخصوم</b>

يستخدم فقط للعرض في الحالات المالية -1