

الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري (مع دراسة حالة توضيحية)

The passage in the accounting result to the tax result in light of the differences between the financial accounting system and the Algerian tax system (with an explanatory case study)

د. سماعيل عيسى* - جامعة حسينية بن بوعلبي بالشلف

تاريخ القبول: 2019/06/27

تاريخ المراجعة: 2019/05/29

تاريخ الإيداع: 2019/01/21

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على أهم الفروقات والاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري والتي تساعد في عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية - المحسوبة عن طريق إجراء الفرق بين الإيرادات والأعباء - إلى النتيجة الجبائية المحددة حسب قواعد القانون الجبائي خارج إطار المحاسبة بالاعتماد على الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية. كما تضمنت هذه الورقة البحثية أيضا دراسة حالة توضيحية في شكل مثال تطبيقي من أجل توضيح كيفية المعالجة المحاسبية والجبائية لأهم الفروقات والاختلافات بين الجباية والمحاسبة حتى يمكن ضمان الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية. **الكلمات المفتاحية:** النظام المحاسبي المالي، النظام الجبائي الجزائري، النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية.

Abstract

The purpose of this article is to highlight the most important defereces between the financial accounting system and the Algerian tax system that facilitate the transition from the accounting result calculated from the deference between income and expenses to the tax result determined according to the rules of the tax law by extracomptable method based on the table number 09 of the tax package.

This document also contains an explanatory case study in the form of an applied example in order to clarify the accounting and tax treatment of the most important differences between accounting and taxation to ensure the transition from accounting profit to tax profit.

Keywords: financial accounting system; Algerian tax system; accounting income ; fiscal result.

مقدمة:

لقد تبنت الجزائر المخطط الوطني للمحاسبة منذ سنة 1975 المنبثق من المخطط المحاسبي الفرنسي العام لسنة 1957، ولكن في إطار التحولات العالمية ظهرت الحاجة إلى ضرورة مراجعة وإصلاح المنظومة المحاسبية الجزائرية وإيجاد نظام محاسبي آخر يركز على معايير المحاسبة الدولية ويستجيب لمتطلبات المهنيين والمؤسسات ومستخدمي القوائم المالية، وتجسد ذلك بصدور النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 11/07 الذي شرعت الجزائر في تطبيقه منذ الفاتح جانفي من سنة 2010.

إن تطبيق النظام المحاسبي على أرض الواقع أفرز عدة إختلافات وفروقات بينه وبين النظام الجبائي الذي يسعى للحفاظ على حق الدولة في إعداد وتحصيل الإيرادات العامة، حيث ينص المشرع الجبائي على إجبارية تطبيق النظام المحاسبي المالي مع إستقلالية القانون المحاسبي وأسبقيته في التطبيق في حالة تعارضه مع النظام المحاسبي على الرغم من أن العلاقة بين المحاسبة والجبائية تعتبر وطيدة نظرا لإعتماد الجبائية على المحاسبة في تحديد الوعاء الضريبي وهذا ما جاء في نص المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 والتي تنص على أنه يجب على المؤسسات إحترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة فيما يخص وعاء الضريبة. ومنه يتمثل الإشكال الذي سنعمل على معالجته في مداخلتنا هاته في السؤال المحوري التالي: ما هي أهم الفروقات والاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وكيف يمكن الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ضوء تلك الاختلافات والفروقات؟.

و تكمن أهمية المداخلة في كون معرفة الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري تساعد على الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، إضافة إلى أن التقليل من تلك الفروقات قد يساعد على تحقيق التنسيق والانسجام بين كلا النظامين. كما سعت هذه المداخلة إلى تحقيق الأهداف التالية، إضافة إلى محاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي:

- تسليط الضوء على طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.
- تبيان أهم الفروقات والاختلافات الدائمة والمؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.
- التعرف على كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية المتوصل إليها حسب النظام المحاسبي المالي إلى النتيجة الجبائية المحسوبة طبقا لقواعد القانون الجبائي.

و لمعالجة الإشكالية المطروحة سنتعرض للمحاور الثلاثة التالية:

- مدخل لدراسة النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري .
- دراسة أهم الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.
- الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

I - مدخل لدراسة النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري:

سنقوم في مرحلة أولى بدراسة النظام المحاسبي المالي ثم دراسة النظام الجبائي الجزائري لنستخلص في مرحلة ثانية أهم الفروقات والاختلافات بينهما.

I-1 - تقديم النظام المحاسبي المالي:

لقد صدر النظام المحاسبي المالي في إطار القانون 11/07 كاستجابة للتغيرات التي فرضتها التطورات الدولية وخاصة في مجال المحاسبة، حيث يركز على جملة من المعايير المحاسبية الدولية بهدف إعداد كشوف مالية تستجيب لمتطلبات المهنيين والمؤسسات ومستعملي القوائم المالية.

I-1-1 - المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي:

إن مسك المحاسبة يخضع لبعض الالتزامات التي تتطلب بدورها الاستجابة لبعض الخصائص النوعية للمعلومة المالية عند إعداد الكشوف المالية مع إحترام المبادئ المحاسبية والتي نستعرضها فيما يلي:

I-1-1-1 - مبدأ الأهمية النسبية:

بمقتضى مبدأ الأهمية النسبية يجب أن تُبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه الكيان، كما يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة⁽¹⁾.

I-1-1-2 - مبدأ استقلالية الدورات:

بحيث تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يجب أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط⁽²⁾.

I-1-1-3 - مبدأ الحيطة والحذر:

يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع قصد تفادي خطر التحول لشكوك موحودة في المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه⁽³⁾.

I-1-1-4 - مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية:

يقضي هذا المبدأ بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات⁽⁴⁾، فمثلا إذا شرعت المؤسسة في تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي بالنسبة لتثبيت ما فعلها الاستمرار في تطبيق هذه الطريقة طيلة المدة النفعية لهذا التثبيت.

I-1-1-5 - مبدأ التكلفة التاريخية:

يجب أن تقيّد الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة⁽⁵⁾.

I-1-1-6 - مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية:

حسب هذا المبدأ يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة دون إجراء أي تغييرات بينهما⁽⁶⁾.

I-1-1-7 - مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:

يجب أن تقيّد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني⁽⁷⁾.

I-1-1-8 - مبدأ الوحدة النقدية:

لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا، حيث يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية⁽⁸⁾.

I-1-2 - الكشوف المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي:

حسب نص المواد من 25 إلى 30 من القانون 11/07 تعد الكشوف المالية مرة واحدة سنويا على الأقل بالعملة الوطنية وتوفر معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة السابقة، حيث يتم إعدادها قبل 30 أفريل من كل سنة، وهي تتضمن الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة وأخيرا الملحق.

I-1-2-1 - الميزانية:

الميزانية أو قائمة المركز المالي هي عبارة عن قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، فهي بمثابة مرآة عاكسة تبين ما لها من موجودات وممتلكات وما عليها من مطالبات والتزامات⁽⁹⁾، أو بعبارة أخرى هي عبارة عن جدول يتضمن أصول وخصوم المؤسسة في لحظة زمنية معينة عادة سنة.

I-1-2-2 - حساب النتائج:

هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من قبل الكيان خلال السنة المالية⁽¹⁰⁾، حيث يسمح بإظهار النتيجة الصافية للدورة سواء كانت ربح أو خسارة بالإضافة إلى إظهار عدة مستويات من النتائج (القيمة المضافة، الفائض الخام للاستغلال، النتيجة العملياتية، النتيجة المالية، النتيجة العادية قبل الضريبة، النتيجة الصافية للأنشطة العادية، نتيجة العمليات الاستثنائية، وكذا النتيجة الصافية للدورة المالية)⁽¹¹⁾.

I-1-2-3 - جدول سيولة الخزينة:

يقدم جدول تدفقات الخزينة مداخل ومخارج السيولة الحاصلة أثناء السنة المالية مصنفة إلى أنشطة تشغيلية، أنشطة استثمارية وأنشطة تمويلية، فهو يسمح بإعطاء مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد السيولة وكذا المعلومات المتوفرة بشأن استخدام هذه السيولة⁽¹²⁾.

I-1-2-4 - جدول تغير الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية (الحركات المرتبطة بنتيجة السنة المالية، تغير الطرق وتصحيح الأخطاء، العمليات الحاصلة على رأس المال،...)⁽¹³⁾.

I-1-2-5 - الملحق:

الملحق هو وثيقة تلخيصية تعد جزء من القوائم المالية، وهو يوفر التفسيرات الضرورية من أجل فهم أفضل للمعلومات الواردة في القوائم المالية، ويتمم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات (الطرق والسياسات

المحاسبية المتبعة، طرق التقييم، الايضاحات التفسيرية الأخرى، المعلومات التي تخص الشركة الأم والفروع المنتسبة إليها، المعلومات ذات الطابع العام،...⁽¹⁴⁾.

I-2- تقديم النظام الجبائي الجزائري.

يتميز النظام الجبائي الجزائري بأنه نظام تصريحي يقوم على مبدأ الابداع الإيرادي للتصريحات الجبائية، حيث تعتبر تلك التصريحات مبدئيا صادقة وصحيحة، ودليل عدم صحتها يقع على عاتق الإدارة الجبائية من خلال اللجوء إلى الرقابة الجبائية بأشكالها المختلفة.

I-2-1- أنظمة الإخضاع الضريبي:

حيث عادة ما تعتمد الإدارة الجبائية الجزائرية مبدئيا لتقدير المادة الخاضعة للضريبة إلى نظامين للإخضاع الضريبي (Régimes d'Impositions)، وذلك حسب مستوى المادة الخاضعة للضريبة المحققة من طرف المكلفين بالضريبة وذلك كما يلي:

I-2-1-1- نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة:

هو نظام تم إستحداثه بموجب قانون المالية لسنة 2007، حيث يخضع له صغار المكلفين بالضريبة سواء الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بما فيهم أصحاب المهن الحرة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 30.000.000 دج⁽¹⁵⁾، حيث يتميز هذا النظام بوجود ضريبة واحدة تسمى الضريبة الجزائرية الوحيدة (IFU) والذي جاء ليحل محل النظام الجزائي⁽¹⁶⁾ المعمول به من قبل، ضف إلى ذلك أن المكلفين بالضريبة التابعين له (النشاطات التجارية الصغيرة) غير ملزمين بمسك محاسبة منتظمة وإنما سجل للمبيعات والمشتريات يكون مؤشر عليه من طرف إدارة الضرائب، كما أنهم غير ملزمين بإيداع تصريحات جبائية شهريا ما عدا بالنسبة للتصريح بالوجود عند بداية ممارسة النشاط وكذا التصريح السنوي لرقم الأعمال الذي يودع لدى مفتشية الضرائب التابع لها مكان ممارسة النشاط⁽¹⁷⁾.

I-2-1-2- النظام الحقيقي:

يخضع لهذا النظام كبار المكلفين بالضريبة (النشاط الانتاجي، البيع بالجملة، نشاط التصدير والاستيراد، الأشغال العمومية،...) من الأشخاص الطبيعية وكذا الأشخاص المعنوية (الشركات بمختلف أنواعها) الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 30.000.000 دج⁽¹⁸⁾، حيث يركز هذا النظام على مبدأ التصريح الجبائي من خلال قيام المكلفين بالضريبة بإيداع تصريحات جبائية بالمادة الخاضعة للضريبة لدى إدارة الضرائب في آجال معينة، مع إحتفاظ هذه الأخيرة بحقها في الرقابة فيما بعد من أجل التأكد من صحة تلك التصريحات المكتتبه من طرف هؤلاء المكلفين وتعديله إذا بني على غش أو خطأ⁽¹⁹⁾، حيث يتميز هذا النظام بأنه مخصص لكبار المكلفين بالضريبة الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي سقف ثلاثين مليون دج، كما أن المكلفين بالضريبة التابعين له ملزمون بمسك محاسبة منتظمة⁽²⁰⁾ طبقا لأحكام النظام المحاسبي المالي، وهم بذلك مطالبون بمسك ثلاثة دفاتر محاسبية على الأقل دفتر لليومية، ودفتر الأستاذ وكذا دفتر الجرد، بالإضافة إلى الوثائق الثبوتية الأخرى (فواتير الشراء والبيع وغيرها)، ضف إلى ذلك أن المكلفين بالضريبة التابعين له يخضعون للرقابة الدورية لإدارة الضرائب من أجل التأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرفهم علاوة على تعرضهم لعقوبات جبائية وجزائية في حالة عدم مصداقيتها.

I-2-2- الضرائب على الدخل في النظام الجبائي الجزائري.

مادام أن الفروقات بين المحاسبة والجبائية تمس بالدرجة الأولى الضرائب على الدخل إرتأينا في هذه النقطة التطرق إلى الضرائب على الدخل في النظام الجبائي الجزائري، والتي تشمل بصفة عامة الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الاجمالي.

I-2-2-1- الضريبة على أرباح الشركات.

حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي: «تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية ... تسمى الضريبة على أرباح الشركات». حيث يخضع للضريبة على أرباح الشركات بصفة إجبارية الأشخاص المعنوية التي يسيرها القانون التجاري إنطلاقا من الربح الجبائي الذي تحققه الشركات التابعة للنظام الحقيقي، وذلك عن طريق مسك محاسبة منتظمة طبقا لقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي (21).

ويتم حساب الضريبة على أرباح الشركات بضرب معدل الضريبة على أرباح الشركات في الربح الجبائي المحقق من طرف الشركات، وذلك وفق المعدلات الموضحة في الجدول التالي :

جدول رقم (01): يوضح معدلات الضريبة على أرباح الشركات.

| المعدل المطبق | نوع النشاط الممارس |
|---------------|--|
| معدل 19% | بالنسبة للأنشطة إنتاج السلع . |
| معدل 23% | بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات. |
| معدل 26% | بالنسبة لباقي الأنشطة (التجارة والخدمات) |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

I-2-2-2- الضريبة على الدخل الاجمالي.

حيث تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: «تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الاجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة...» .

حيث يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص الذين يحققون أرباح مهنية تشمل الأرباح الناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو خدماتية بالإضافة إلى الأرباح غير التجارية الناجمة عن ممارسة مهنة حرة (22).

ويتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية بتطبيق الجدول التصاعدي السنوي التالي على الربح الخاضع للضريبة الذي يتحدد وفق طريقة التقدير الحقيقي بمسك محاسبة منتظمة وإجراء الفرق بين الإيرادات الخاضعة والأعباء القابلة للتخفيض أي بنفس الطريقة المتبعة في تحديد الربح الجبائي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.

جدول رقم (02): يمثل الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الاجمالي.

| شرائح الدخل | المعدل الضريبي | مبلغ الحقوق | مبلغ التراكم |
|------------------------|----------------|-------------|--------------|
| أقل من 120.000 دج | 0% | 0 | 0 |
| من 120.001 إلى 360.000 | 20% | 48.000 | 48.000 |

| | | | |
|---------|---------|------|--------------------------|
| 372.000 | 324.000 | % 30 | من 360.001 إلى 1.440.000 |
| / | / | % 35 | أكثر من 1.440.000 |

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

II - دراسة الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية:

إن استقلالية وسيادة القانون الجبائي عن القانون المحاسبي سيؤدي حتما إلى إحداث اختلافات مهمة بينهما، لذلك جاء هذا المحور من أجل تحديد عناصر الفروقات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجانب الجبائي، والتي يمكن تقسيمها إلى فروقات دائمة وفروقات مؤقتة.

II-1-1 - الفروقات الدائمة:

وهي عبارة عن فروقات تنشأ نتيجة معالجة بعض العمليات لأغراض ضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها لأغراض محاسبية، حيث تتميز هذه الفروق بأنها تؤثر على الدورة التي تحدث فيها فقط دون أن يمتد تأثيرها إلى الدورات اللاحقة⁽²³⁾، وهي تتمثل في الإدمجات (Réintégration) التي يتعين دمجها في النتيجة المحاسبية وكذا الخصومات (Dédutions) التي يتعين تخفيضها من النتيجة المحاسبية وهي تتمثل فيما يلي:

II-1-1-1 - حصص الهدايا ومصاريف الأشهر المالي:

حيث إعتبر المشرع الجبائي أن الهدايا المختلفة تكون غير قابلة للخصم ماعدا الهدايا الشهرية التي لا تتجاوز قيمتها 500 دج للوحدة، وكذا الاعانات والتبرعات والهبات الممنوحة للمؤسسات والجمعيات ذات الطابع الانساني عندما لا تتجاوز مبالغها 1.000.000 دج سنويا، في حين حدد المشرع الجبائي مصاريف الأشهر المالي (Sponsoring) الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرة الشباب في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية في حد أقصاه 30.000.000 دج⁽²⁴⁾ في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي لا يحدد أسقفا لخصم هذه الأعباء من الإيرادات.

II-1-2 - مصاريف البحث والتطوير:

نجد أن المشرع الجبائي حدد السقف المحدد للخصم بالنسبة لمصاريف البحث والتطوير في حدود 10% من مبلغ الربح الخاضع للضريبة دون تجاوز حد أقصاه قدره 100.000.000 دج، شريطة إعادة إستثمار المبالغ المرخص بخصمها مع التصريح بها لدى الإدارة الجبائية وكذا الهيئة الوطنية المكلفة بمراقبة البحث العلمي⁽²⁵⁾، بينما نجد النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل مصاريف البحث حسب طبيعتها ضمن الأعباء مباشرة كما ينص على تسجيل مصاريف التطوير ضمن التثبيات المعنوية إذا تحققت شروط معينة، وعليه يمكن تطبيق الاهتلاكات عليها⁽²⁶⁾ وهذا له إنعكاسات من الناحية الجبائية على حساب النتيجة الجبائية.

II-1-3 - الأعباء الجبائية غير مقبولة للخصم:

لقد نص المشرع الجبائي على عدم قابلية خصم بعض الضرائب والرسوم من النتيجة المحاسبية وبالتالي يتعين إعادة إدماجها في الربح الخاضع للضريبة وعلى رأسها الضريبة على أرباح الشركات⁽²⁷⁾ وكذا الرسم على التمهين⁽²⁸⁾ إضافة إلى الرسم على إمتلاك السيارات الخاصة من طرف الشركات⁽²⁹⁾، كما إعتبر المشرع الجبائي العقوبات والغرامات المسلطة على المكلفين بالضريبة نتيجة عدم احترامهم لالتزامهم القانونية بمثابة أعباء غير قابلة للتخفيض⁽³⁰⁾، في حين يسمح النظام

المحاسبي المالي بتسجيل هذه الأعباء محاسبيا وذلك في الحساب 64 بالنسبة للضرائب والرسوم وحساب 65 بالنسبة للعقوبات الجبائية وكذا حساب 69 بالنسبة للضرائب على النتائج.

II-1-4- أقساط الاهتلاك غير قابلة للخصم:

حيث ينص القانون الجبائي على حساب قسط الاهتلاك المالي القابل للخصم بالنسبة للسيارات السياحية على أساس قيمة شراء موحدة قدرها 1.000.000 دج. غير أن هذا السقف لا يؤخذ بعين الاعتبار إذا كانت هذه السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة⁽³¹⁾، كما نص على عدم قبول خصم أقساط الاهتلاك المطبقة من طرف المقرض المستأجر في إطار عقد القرض التجاري (Crédit Bail)⁽³²⁾ على عكس النظام المحاسبي المالي الذي يسمح بتسجيل هذه الاهتلاكات محاسبيا من أجل تحديد النتيجة المحاسبية.

II-1-5- مصاريف أخرى غير قابلة للخصم:

لقد رفض المشرع الجبائي خصم بعض الأعباء التي سجلتها المحاسبة في الصنف 06 وبالتالي يتعين دمجها في الربح المحاسبي من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة منها مصاريف الاستقبال بما فيها مصاريف الاطعام والفندق وكذا مختلف الأعباء ومصاريف الإيجار الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال بالإضافة إلى المصاريف المستوفية لشروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما تفوق قيمة الفاتورة باحتساب كل الرسوم مبلغ 300.000 دج،⁽³³⁾ وكذا مصاريف إيجار وتصليح وصيانة السيارات السياحية عندما لا تشكل الأداة الأساسية لنشاط المؤسسة⁽³⁴⁾، دون أن ننسى خسائر القيمة للتثبيات في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي يسمح بتسجيل هذه الأعباء محاسبيا دون أن يضع أي شروط متعلقة بطبيعة الأعباء أو بطريقة تسديد الفاتورة.

II-1-6- فوائض القيمة غير الخاضعة للضريبة:

حيث ينص القانون الجبائي على إعفاء فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيات المحققة بين الشركات التابعة لنفس المجموع، وكذا فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول في إطار عمليات القرض التجاري، كما ينص على معالجة فائض القيمة للتنازل عن التثبيات جبائيا بإحتسابه في حدود 70% من قيمته إذا كان يشمل تثبيات تم اكتسابها أو إنجازها منذ 3 سنوات على الأكثر أو بإحتسابه في حدود 35% من قيمته إذا كان يشمل تثبيات تم اكتسابها أو إنجازها منذ أكثر من 3 سنوات، على أن يتم إعفاؤه بالكامل في حالة إعادة استثماره في أجل ثلاث سنوات من تحقيقه⁽³⁵⁾، في حين يعتبر النظام المحاسبي المالي فائض القيمة إيراد كباقي الإيرادات يسجل محاسبيا في الحساب 752.

II-1-7- قسائم الأرباح الموزعة على الشركات:

لا تدخل ضمن الربح الجبائي المداحيل المتأتية من توزيع الأرباح والتي سبق لها وأن أخضعت للضريبة على أرباح الشركات أثناء تحقيقها أو تلك المعفاة صراحة، بينما تعتبر هذه التوزيعات للأرباح محاسبيا كإيرادات مالية تدخل في حساب الربح المحاسبي⁽³⁶⁾.

II-2- الفروقات المؤقتة:

هي تلك الفروقات بين المحاسبة والجباية والتي تنشأ نتيجة أن بعض عناصر الإيرادات أو الأعباء تدرج في الربح الخاضع للضريبة في توقيت يختلف عن توقيت إدراجها في الربح المحاسبي، حيث تتميز هذه الفروق بأنها تنشأ في فترة

محاسبية معينة ثم تنعس بالسداد أو الاسترداد في فترات محاسبية مستقبلية، والتي تنشأ عنها ما يسمى بالضرائب المؤجلة، ومن أمثلتها في النظام الجبائي الجزائري نجد:

II-2-1- الإعانات العمومية:

حيث يدرج القانون الجبائي إعانات الاستغلال أو التوازن التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها أو قبضها⁽³⁷⁾ في حين ينص النظام المحاسبي المالي على إدراج الإعانات العمومية في الحسابات كمنتوجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه⁽³⁸⁾ دون أن يشترط تاريخ القبض كشرط لتحقيق الإيراد.

II-2-2- المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب:

بالنسبة للفوائد والأجيو وغيرها من المصاريف المالية بالإضافة إلى الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستغلال وعلامات الصنع وكذا مصاريف المساعدة التقنية والأتعاب، فإن خصمها من النتيجة المالية يبقى مرهون بدفعها فعليا أثناء السنة المالية حسب القواعد الجبائية⁽³⁹⁾، في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل هذه الأعباء مع ربطها بالسنة المالية التي ترتبت خلالها⁽⁴⁰⁾ دون أن ينظر إلى تاريخ الدفع الفعلي.

II-2-3- العناصر ذات القيمة المنخفضة:

بالنسبة للقانون الجبائي فإنه يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها⁽⁴¹⁾، بينما نجد النظام المحاسبي المالي لا يضع سقفا معيناً لتلك العناصر⁽⁴²⁾ بل ترك الأمر للمؤسسات الاقتصادية من أجل تقدير قيمة هذه العناصر الضعيفة القيمة، الأمر الذي ينجر عنه نشوء فرق مؤقت بين المحاسبة والجبائية في حالة اعتماد المؤسسة على سقف أكبر مما هو معتمد جبائياً.

II-2-4- خسائر السنوات السابقة:

لقد منح القانون الجبائي للمؤسسات إمكانية ترحيل الخسائر المحققة إلى غاية السنة الرابعة، بمعنى أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية معينة، فإن هذا العجز يعتبر عبئاً يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كافٍ لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز⁽⁴³⁾، بينما ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الخسارة المحققة في الحساب 11 (ترحيل من جديد) دون أن يعتبره كعبء مخفض من نتائج السنوات الموالية⁽⁴⁴⁾.

II-2-5- عدم التجانس بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي:

قد تكون طريقة الاهتلاك أو مدة الاهتلاك أو حتى قاعدة الاهتلاك المطبقة من طرف المؤسسة محاسبياً ليست هي نفسها بالضرورة الطريقة أو المدة أو قاعدة الاهتلاك المنصوص عليها جبائياً، فالنظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات بإختيار طريقة الاهتلاك مع تحديد مدة المنفعة التي تراها مناسبة لإستراتيجيتها الإستثمارية، في حين أن الاهتلاك الجبائي ليس بالضرورة هو نفسه الاهتلاك المحاسبي حسب السياسة الجبائية للدولة، الأمر الذي ينشأ عنه فروقات مؤقتة بين المحاسبة والجبائية يتم معالجتها في إطار الضرائب المؤجلة⁽⁴⁵⁾. ضف إلى ذلك أن القانون الجبائي مازال يعترف بطريقة الاهتلاك المتصاعد والتي تم إلغاؤها في النظام المحاسبي المالي، كما أنه تم إضافة طريقة جديدة للإهتلاك ممثلة في طريقة الاهتلاك حسب وحدات الانتاج في النظام المحاسبي المالي في حين أنها غير معتمدة جبائياً.

II-2-6 - العقود طويلة الأجل.

يتحدد الإيراد جبائيا بالنسبة لنشاط المقاولات التي تمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبتين أو أكثر حسب نسبة الانجاز، حيث يلزم التشريع الجبائي الجزائري المؤسسات الممارسة لهذا النشاط بتطبيق طريقة التقدم في الأشغال التي تستوجب معرفة النسبة المئوية للتقدم من خلال تقدير مدى التقدم المحرز في إنجاز المشروع⁽⁴⁶⁾، بينما يترك النظام المحاسبي المالي الخيار للمؤسسات في اعتماد طريقة التقدم في الأشغال أو طريقة الاتمام حسب ما تراه المؤسسة مناسبا لها.

III - الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال إجراء بعض التعديلات الممكنة على عناصر الأعباء والمنتوجات عن طريق القيام ببعض العمليات الحسابية خارج المحاسبة كاستبعاد خصم بعض الأعباء أو وضع أسقف لا يجب تجاوزها أو قبول خصم بعض الأعباء بشروط محددة أو استبعاد بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة.

III-1 - النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

يمكن القول أن النتيجة الجبائية ما هي إلا عبارة عن نتيجة محاسبية معدلة لأغراض ضريبية.

III-1-1 - النتيجة المحاسبية.

النتيجة المحاسبية تتعلق بالأحداث أو العمليات التي أنشئت المؤسسة من أجلها، آلا وهي الحصول على إيرادات مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء، فهي الفرق بين المنتوجات التي يحصل عليها الكيان والأعباء التي يتحملها خلال دورة إستغلالية واحدة، ويمكن تحديدها إما عن طريق حساب النتائج (الإيرادات والأعباء) أو عن طريق الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة.⁽⁴⁷⁾

III-1-2 - النتيجة الجبائية.

النتيجة الجبائية أو الربح الخاضع للضريبة حسب نص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هو ذلك الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية⁽⁴⁸⁾، فالربح الجبائي هو عبارة عن ربح محاسبي ولكن بعد تعديله وتصحيحه وفقا لقواعد القانون الجبائي ويتم ذلك خارج إطار المحاسبة من خلال الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية، فالنتيجة الجبائية تساوي النتيجة المحاسبية مضافا إليها الأعباء غير قابلة للخصم ومخصوما منها الإيرادات غير خاضعة للضريبة والخسائر المتكبدة خلال الدورات السابقة، ويمكن إيضاح ذلك وفق العلاقة التالية:

$$\text{الربح الجبائي} = \text{الربح المحاسبي} + \text{المددجات (Réintégrations)} - \text{المخفضات (Déductions)}$$

III-2 - دراسة حالة توضيحية عن أهم الاختلافات بين المحاسبة والجبائية:

سنورد هنا حالة توضيحية في شكل مثال تطبيقي عن الاختلافات بين الجبائية والمحاسبة لنقوم فيما بعد بالمعالجة المحاسبية والجبائية لها.

III-2-1 - عرض الحالة:

قدمت لك المعلومات التالية المستقاة من التصريح السنوي للأرباح لسنة 2017 المودع من طرف مؤسسة إقتصادية لدى إدارة الضرائب خلال سنة 2018 كما يلي: والمطلوب هو القيام بالمعالجة المحاسبية والجبائية لهذه العمليات، علما أن كل العمليات تمت عن طريق البنك.

ع1/ حققت هذه المؤسسة رقم أعمال من جراء بيع منتوجاتها بقيمة 60.000.000 دج، علما أن تكلفة المنتوجات المباعة هو 37.000.000 دج.

ع2/ حصلت هذه المؤسسة على إشعار من الدولة يفيد بتلقيها إعانة إستغلال بقيمة 600.000 دج، علما أن عملية القبض ستكون في السنة المقبلة (2018).

ع3/ تملك هذه المؤسسة 10% من رأسمال شركة إنتاجية أخرى التي حققت ربحا جبائيا بقيمة 3.000.000 دج، وقررت توزيعه على المساهمين.

ع4/ دفعت هذه المؤسسة أجور مستخدميها بقيمة 10.000.000 دج وكذا إشتراكاتهم الاجتماعية لدى الضمان الاجتماعي بقيمة 2.600.000 دج.

ع5/ قُدِّرت قيمة الأعباء الجبائية بقيمة 1.139.000 دج، منها 139.000 دج عقوبات جبائية.

ع6/ قدرت قيمة مصاريف الرعاية الشهارية (Sponsoring) بقيمة 7.000.000 دج.

ع7/ تملك هذه المؤسسة في حساب التثبيات مباني إدارية وسيارة سياحية قيمته كل واحدة منهما 2.000.000 دج خارج الرسم (HT) ومدة حياتهما 20 سنة و 10 سنوات على الترتيب، وقد تنازلت عن السيارة السياحية في نهاية السنة بقيمة 1.900.000 دج بعد ثلاثة سنوات من إكتسابها.

ع8/ لقد حققت هذه المؤسسة خسارة (عجز) خلال السنة الماضية بقيمة 563.800 دج.

III-2-2- المعالجة المحاسبية:

تتم المعالجة المحاسبية من خلال التسجيل المحاسبي لهذه العمليات وكذا حساب النتيجة المحاسبية بإجراء الفرق بين الإيرادات والأعباء، وذلك كما يلي:

III-2-2-1- التسجيل المحاسبي:

يتم التسجيل المحاسبي لهذه العمليات كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (03): يمثل دفتر اليومية لتسجيل العمليات.

| الدائن | المدين | إسم الحساب | ر حساب | ر العملية |
|------------|------------|----------------------------------|--------|-----------|
| 60.000.000 | 60.000.000 | البنك | 512 | 01 |
| 60.000.000 | | إنتاج مباع | 701 | |
| 37.000.000 | 37.000.000 | تغير المخزونات من المنتجات | 724 | 01 |
| 37.000.000 | | المنتجات المصنعة | 355 | |
| 600.000 | 600.000 | الدولة الإعانات المطلوب استلامها | 441 | 02 |
| 600.000 | | إعانات أخرى للإستغلال | 748 | |

| | | | | |
|---------------------------------|-------------------------|---|---------------------------|----|
| 114.000 | 114.000 | فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم ⁽¹⁾ الضرائب المؤجلة على الخصوم | 693 134 | 02 |
| 243.000 | 243.000 | البنك إيرادات المساهمات ⁽²⁾ | 512 761 | 03 |
| 12.600.000 | 10.000.000 2.600.000 | أجور المستخدمين إشتراقات الضمان الاجتماعي البنك | 631 635 512 | 04 |
| 1.139.000 | 1.000.000 139.000 | الضرائب والرسوم الغرامات والعقوبات (عقوبات جبائية) البنك | 64. 656 512 | 05 |
| 7.000.000 | 7.000.000 | مصاريف الاشهار (Sponsoring) البنك | 623 512 | 06 |
| 100.000 238.000 | 338.000 | مخصصات الاهتلاكات إهلاك المباني ⁽³⁾ إهلاك السيارة السياحية ⁽⁴⁾ | 682 2815 2818 | 07 |
| 2.380.000 714.000 234.000 | 1.900.000 | البنك وسائل النقل (السيارة السياحية) إهلاك السيارة السياحية فائض القيمة للتنازل ⁽⁴⁾ | 512 218 2818 752 | 07 |
| 563.800 | 563.800 | ترحيل من جديد (رصيد مدين) نتيجة السنة المالية (خسارة) | 119 129 | 08 |

المصدر: من إعداد الباحث.

- (1) - تم حساب قيمة الضريبة المؤجلة كما يلي: $(114.000 = 19\% \times 600.000)$.
- (2) - تم حساب حصة المؤسسة في الأرباح الموزعة من طرف شركة (SPA NOOR) كما يلي:
- الأرباح المحققة = 3.000.000 دج
- الضريبة على أرباح الشركات = 570.000 دج.
- الأرباح الموزعة = 3.000.000 - 570.000 = 2.430.000 دج.
- حصة المؤسسة في الأرباح الموزعة = $10\% \times 2.430.000 = 243.000$ دج.
- (3) - تم حساب اهلاك المباني كما يلي $20 / 2.000.000 = 100.000$ دج
- (4) - تم حساب اهلاك السيارة السياحية بالمبلغ بجميع الرسوم (TTC) لأن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بها غير مسترجع وذلك كما يلي: $(1,19 \times 2.000.000) / 10 = 238.000$ دج.

$$(5) - \text{فائض القيمة للتنازل} = \text{سعر التنازل} - (\text{القيمة الأصلية} - \text{الاهتلاكات المتراكمة}) \\ = 1.900.000 - [2.380.000 - (3 \times 238.000)] \\ = 234.000 \text{ دج}$$

III-2-2- البحث عن النتيجة المحاسبية:

يتم حساب النتيجة المحاسبية من خلال إجراء الفرق بين الإيرادات (الصف 07) والأعباء (صف 06) وذلك كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم (04): يبين البحث عن النتيجة المحاسبية .

| المبالغ | الأعباء (الصف 06) | المبالغ | الإيرادات (الصف 07) |
|--|----------------------------------|----------|-----------------------|
| 37000000 | تغير المخزونات من المنتجات | 60000000 | إنتاج مباع |
| 12600000 | أعباء المستخدمين (أحور+إشترابات) | 600.000 | إعانات أخرى للإستغلال |
| 1.139.000 | الأعباء الجبائية (ضرائب+عقوبات) | 243.000 | إيرادات المساهمات |
| 7.000.000 | مصاريف الأشهار | 234.000 | فائض القيمة للتنازل |
| 338.000 | مخصصات الاهتلاكات | | |
| 58077000 | مجموع الأعباء | 61077000 | مجموع الإيرادات |
| النتيجة المحاسبية = 61.077.000 - 58.077.000 = 3.000.000 دج | | | |

المصدر: من إعداد الباحث.

III-3- المعالجة الجبائية:

تمت المعالجة الجبائية للعمليات المحققة من طرف هذه المؤسسة كما هو موضح في الجدول الموالي أخذا بعين الإعتبار الفرق بين الإيرادات الخاضعة للضريبة والأعباء القابلة للخصم أي بإستبعاد الإيرادات غير الخاضعة للضريبة والأعباء غير القابلة للخصم، وذلك كما يلي:

جدول رقم (05): يبين البحث عن النتيجة الجبائية.

| ملاحظات | القيمة الجبائية | الإيرادات الخاضعة للضريبة |
|---|-----------------|---------------------------------|
| / | 60000000 | إنتاج مباع |
| خاضعة في السنة الموالية (المادة 144 من ق ض م) | 00 | إعانات أخرى للإستغلال |
| معفاة من الضريبة (المادة 147 من ق ض م) | 00 | إيرادات المساهمات |
| فائض القيمة قصير الأجل خاضع للضريبة بنسبة 70% (المادة 173 من ق ض م) | 163800 | فائض القيمة للتنازل عن التثبيات |
| | 60163800 | مع الإيرادات الخاضعة |
| / | 37000000 | تغير المخزونات من المنتجات |
| / | 12600000 | أعباء المستخدمين |

كما يتعين على إدارة الضرائب القيام بإصلاحات على النظام الجبائي الجزائري من خلال تعديل بعض نصوص القواعد الجبائية لجعله يتلائم مع النظام المحاسبي المالي من خلال العمل على تقليل الفروقات والاختلافات بينهما سواء تعلق الأمر بالفروقات الدائمة أو الفروقات المؤقتة.

قائمة المراجع:

- (1)-أنظر المادة رقم 11 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي.
- (2)- أنظر المادتين 12 و 13 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008.
- (3)- أنظر المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق.
- (4)- أنظر المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق.
- (5)- أنظر المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق.
- (6)- أنظر المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق.
- (7)- أنظر المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق.
- (8)- أنظر المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق.
- (9)- بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبية المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص425.
- (10)- أنظر البند رقم 01/230 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- (11)- بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق، ص431.
- (12)- نفس المرجع السابق، صص436-437.
- (13)- أنظر البند رقم 01/250 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق.
- (14)- بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق، صص444، 445.
- (15)- أنظر المادة 13 من قانون المالية السنوي 2015 المعدلة للمادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- (16)- النظام الجزائري هو نظام يعتمد على التقدير الجزائي للمادة الخاضعة للضريبة تم إستحداثه في إطار الإصلاح الجبائي لسنة 1992 إلى غاية 2007 أين تم إستبداله بنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة، ويتميز بوجود عدة ضرائب أهمها الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.
- (17)- أنظر المادة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، تحديث 2018.
- (18)- أنظر المادة 17 وكذا المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2018.
- (19)- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضرائب، ط 4، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 147.
- (20)- أنظر المادتين 20 و 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- (21)- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الاشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، ط3، دار هومة، الجزائر، 2012، ص 32.
- (22)- أنظر المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تحديث 2018.
- (23)- بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق، ص289.
- (24)- أنظر المادة 169 الفقرتين 01 و 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2018.
- (25)- أنظر المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- (26)- أنظر البند رقم 14/121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008. مرجع سابق.
- (27)- أنظر المادة 141 الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2018.
- (28)- أنظر المادة 79 من قانون المالية لسنة 2007.
- (29)- أنظر المادة 26 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010.
- (30)- أنظر المادة 141 الفقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2018.
- (31)- أنظر المادة 141 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2018.
- (32)- أنظر المادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

- (33)- أنظر المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2018.
- (34)- أنظر المادة 08 من قانون المالية لسنة 2018 المعدلة للمادة 7/141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- (35)- أنظر المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2018.
- (36)- أنظر المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2018.
- (37)- أنظر المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2018.
- (38)- أنظر البند رقم 03/124 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق.
- (39)- أنظر المادة 01/141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2018.
- (40)- أنظر البند رقم 01/127 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق.
- (41)- أنظر المادة 03/141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2018.
- (42)- أنظر البند رقم 04/121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق.
- (43)- أنظر المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2018.
- (44)- أنظر الفصل الثاني الحساب رقم 11 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق.
- (45)- voir la note du conseil national de la comptabilité sur les impôts différés , pp 4-5.
- (46)- أنظر المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.
- (47)- بن ربيع حنيقة، مرجع سابق، ص278.
- (48)- أنظر المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة، تحديث 2018.