مجلة البحوث الاقتصادية والمالية
ISSN : 2352 - 9822
E-ISSN : 2588-1574
المجلد الرابع/ العدد الثاني
ديسمبر 2017

OEB Univ. Publish. Co.

نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية

(آليات وتعديلات)

Vision of Algerian Tax System to the Result of Accounting (Mechanisms and amendment)

أ/إيمان يخلف
ykhlefyamama@gmail.com
جامعة حسيبة بن بوعلي
الشلف

د/محمد طرشي
Torchi.mohamed@gmail.com
جامعة حسيبة بن بوعلي
الشلف

د/عزوز علي
azzouz.fisc@gmail.com
جامعة حسيبة بن بوعلي
الشلف

تاريخ الاستلام: 2017/03/23 تاريخ التعديل: 2017/11/26 تاريخ قبول النشر: 2017/12/25

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الاختلافات بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي والتي تظهر في الفرق بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، حيث توجد هناك تعديلات يعتمدها النظام الجبائي لمعالجة النتيجة المحاسبية التي يتوصل إليها عن طريق اتباع مفاهيم وقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، والذي من خلاله يتم تسجيل جميع العمليات بما فيها جميع أعباء وإيرادات الدورة المحاسبية وفق ما أتت به معايير المحاسبة الدولية التي تختلف عن القواعد والنصوص الجبائية، وهذا بهدف الوصول إلى النتيجة الجبائية التي تتحدد انطلاقا من الأرباح التي تظهرها الكشوف المالية المعدة طبقا للمبادئ المحاسبية، حيث تؤخذ بشكل أولي كأساس يعتمد عليه في تحديد وفرض الضريبة وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة، وهذه التعديلات تتمثل في تسويات خارج المحاسبة (*Extra-Accountant*) باتباع ما تنص عليه التشريعات والقوانين الجبائية، من خلال وضع شروط شكلية وموضوعية تسمح بخصم بعض الأعباء، ورفض بعضها وإعادة ادماجها في النتيجة المحاسبية أو وضع أسقف لخصمها.

الكلمات المفتاحية: النتيجة المحاسبية، الاسترادات، التخفيضات، النتيجة الجبائية.

***Abstract*:**

This study aims to identify the amendments adopted the tax system to treatment the accounting result, and reached by following the concepts, rules and principles of financial accounting system, through which all operations are recorded, including all the burdens and revenue accounting cycle, according to what brought him international accounting standards, which differ from the rules and provisions of the tax, to access the result of tax and so determine the taxable profit, these amendments are in settlements outside accounting, following as provided for in legislation and tax laws, through the setting condition of formal and substantive conditions allow to deduct some of the outlay, and he rejected each and reintegration in the accounting result or put the bishop of rival and thus determine the taxable profit.

Keywords: Accounting result, Reintegration, Reduction, Result of the tax.

مقدمة

إن السياسة المالية من خلال الضرائب، تسعى إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، من أجل تحقيق الموارد العامة للدولة وتوزيع الثروة وتقليل التفاوت في الدخول وتشجيع الاستثمار وغيرها، إضافة إلى تحديد مبادئ وقواعد لتحديد الربح الجبائي وكيفية فرض الضريبة، على عكس المحاسبة التي تهدف إلى تحديد النتائج وتساعد في حفظ حقوق الدائنين وحصص الشركاء وغيرها، وبصفة عامة خدمة المستثمر من خلال إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وبالتالي فان اختلاف الأهداف ينتج عنه بالضرورة اختلاف النتائج المتوصل إليها.

وتظهر درجة الترابط والتفاعل بين المحاسبة والجباية في استفادة هذه الأخيرة من مخرجات النظام المحاسبي الماليSCF والتي تتمثل في المعلومات المحاسبية، والنتائج المعروضة في الكشوف المالية في عملية تحديد النتيجة الجبائية، كما تظهر أيضا درجة الاختلاف بين النظامين من جهة أخرى من حيث أن النظام الجبائي الجزائري لا يستخدم هذه النتائج مباشرة، إلا بعد أن يجري عليها التسويات والتعديلات الضرورية بهدف الوصول إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة أو ما يعرف بالوعاء الضريبي.

من خلال موضوع البحث، يمكن طرح **الإشكالية** التالية:

ما هي التعديلات الواجب إدخالها على النتيجة المحاسبية للوصول إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة؟

وتندرج تحت التساؤل الرئيسي **الأسئلة الفرعية** التالية:

- ما هي مختلف التسويات والمعالجات الجبائية للنتيجة المحاسبية والمتبعة من طرف النظام الجبائي في تحديد الربح الخاضع للضريبة؟
- فيما تتمثل أهم الاختلافات بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي SCF في معالجة بعض عناصر الكشوف المالية؟

فرضية البحث: يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها:

"لا تعتبر النتيجة المحاسبية التي تظهر في الكشوف المالية في شكل مخرجات للنظام المحاسبي المالي، الربح الذي يعتمد عليه النظام الجبائي في تحديد مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع".

أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في محاولة الوقوف على أهم الاختلافات التي تظهر بين النظام المحاسبي المالي SCF والنظام الجبائي الجزائري، والتي تكمن في تحديد الربح الخاضع للضريبة؛

أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى: إظهار المراحل والخطوات المتبعة من طرف النظام الضريبي الجزائري في تحديد النتيجة الجبائية، والتي ينطلق أساسها من النتيجة المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، ثم حصر لأهم الأسباب التي تؤدي إلى اختلاف نظرة كل من قواعد النظامين السابقين في تحديد الربح، والتي يمكن الاشارة اليها في اختلاف القواعد المحاسبية في الوصول النتيجة المحاسبية عن القواعد الجبائية في تحديد النتيجة الجبائية، والتركيز على أهم أوجه هذه الاختلافات؛

المنهج المتبع: قمنا باتباع المنهج الاستنباطي باستخدام أداة الوصف في شرح مختلف المفاهيم التي تخص طريقة شرح نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية؛

خطة البحث: لمعالجة إشكالية البحث، قمنا باتباع الخطة التالية:

أولا: مراحل تحديد النتيجة الجبائية؛

ثانيا: عوامل وأسباب الاختلاف بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية؛

ثالثا: أوجه الاختلاف بين قواعد النظام الجبائي الجزائري وقواعد النظام المحاسبي المالي؛

رابعا: النتائج والتوصيات.

I. مراحل تحديد النتيجة الجبائية

إن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والتي تخضع لأحكام القانون التجاري، ملزمة باتباع القانون الجبائي الجزائري، حيث تقوم بتقديم ميزانية جبائية تختلف عن الميزانية المحاسبية من حيث تقديم الحسابات، وتحديد النتيجة الجبائية التي تختلف عن النتيجة المحاسبية، وهذا بإجراء بعض التغييرات لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة، حيث لا يمكن القيام بالتصريحات الجبائية إلا بعد معالجة الجداول المالية اعتبارا للقيود الجبائية (كتوش، 2009، 299).

وحسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (ق.ض.م.ر.م) يمكن استنتاج تعريف للنتيجة الجبائية، من خلال الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الدورة والتي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة ضريبية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال الدورة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المكونة من ديون الغير والاهتلاكات المالية والأرصدة المتبقية" (ق.ض.م.ر.م، المادة 140-2)، ومن الناحية العملية فإن النتيجة الجبائية تتحدد انطلاقا من الأرباح التي تظهرها الكشوف المالية، والتي تعد طبقا للمبادئ المحاسبية التي يعتمدها النظام المحاسبي المالي SCF، حيث تؤخذ بشكل أولي كأساس يعتمد عليه في تحديد وفرض الضريبة، ويتخذ العديد من التسويات أو المعالجات المالية بهدف حساب الأرباح الخاضعة للضريبة (سلمان والبدران ،2009، 124) كإعادة ادماج بعض الأعباء غير قابلة للخصم، وتخفيض بعض الايرادات غير الخاضعة للضريبة، وخصم بعض الأعباء خارج المعالجة المحاسبية، وهذا ما يوضحه الجدول رقم 09 من الملاحق.

1.1.النتيجة المحاسبية Résultat comptable: النتيجة المحاسبية هي الربح الصافي الناتج عن ممارسة المؤسسة نشاطا تجاريا معينا، بعد مقابلة الإيرادات بالأعباء التي أدت للوصول إلى ذلك الربح، ويتم حسابها بالطريقتين الآتيتين (نور، 2008، 30-31):

1.1.1. تحديد النتيجة المحاسبية من الميزانية: حيث تعد الميزانية في تاريخ معين في نهاية الدورة، وذلك بالفرق بين صافي الأصول في نهاية الدورة وصافي قيمتها في بداية هذه الدورة، مع الأخذ في الحسبان أي إضافات أو مسحوبات خلال هذه الدورة؛

2.1.1. تحديد النتيجة المحاسبية من حساب النتيجة: وذلك بالفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء الخاصة بالدورة، فتكون ربح إذا كانت الإيرادات أكبر من الأعباء وتكون خسارة في حالة العكس.

بعد تحديد النتيجة المحاسبية، تلزم المؤسسة بإعادة النظر فيها قبل التصريح بها لدى الإدارة الجبائية التي تقوم بفرض الضريبة عليها في حالة تحقيق الربح، حيث أن هناك أعباء يجب خصمها إذا توفرت على شروط الخصم وأخرى يجب إعادة إدماجها لعدم استجابتها لتلك الشروط، للوصول إلى النتيجة الجبائية والتي على أساسها يتم تحديد قيمة الضريبة المستحقة على المؤسسة (Revault, 28/02/2011, 04).

2.1.الاستردادات (الإدماجات) Réintégrations: وتتمثل في العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي (Berrebeh, 2015, 07)، وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواد واضحة منه، والمصاريف التي تقوم المؤسسة بالاستفادة منها في تخفيض الربح المحاسبي، تلعب دورا كبيرا ومهما في تحديد النتيجة الجبائية (Khelassi, 2013, 458)، وهي كما يلي:

1.2.1. تكاليف العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال: تعتبر تكاليف الصيانة لمثل هذه العقارات وتكاليف الايجار الخاصة بها من الأعباء غير القابلة للخصم، ويجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة (ق.ض.م.ر.م، المادة 169-1)؛

2.2.1. حصص الهدايا الاشهارية والاشهار المالي والكفالة والرعاية غير القابلة للخصم: باستثناء تلك التي لها طابع اشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج (ق.ض.م.ر.م، المادة 169-1)، وحدد السقف المسموح به لخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويون و/أو الطبيعيون، وفي حد أقصاه 000 000 30 دج، كما أن المبلغ الزائد عن ذلك يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة حتى وإن كان مثبت بوثائق ثبوتية (ق.ض.م.ر.م، المادة 169-2)؛

3.2.1. مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم: بما فيها مصاريف الفندقة والاطعام والعروض غير المثبتة قانونا بوثائق ثبوتية، باستثناء المبالغ المرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة والمثبتة قانونا (ق.ض.م.ر.م، المادة 169-1)؛

4.2.1. الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم: وتتمثل في الإعانات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، على ألا تتجاوز مبلغا سنويا قدره 200 000 دج، وإذا تم تجاوز هذا المبلغ يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة (ق.ض.م.ر.م، المادة 169-1)؛

5.2.1. الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم: كالضرائب الناتجة من التحقيق الجبائي، حيث تقوم الإدارة الضريبية من خلال الورد الفردي Rôle Individuelle بتلخيص التصحيحات الضريبية التي توصلت إليها من التحقيق، والتي على المؤسسة أن تدفعها إلى مصلحة الضرائب، وهي تعبر عن مخالفتها لمسك محاسبة نظامية أو عدم مراعاة أحكام القانون الجبائي أو الاثنين معا؛

6.2.1. المؤونات غير القابلة للخصم: يعاد دمج في الربح الخاضع للضريبة الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح، والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية للسنة المالية، والمعرفة بالمؤونات غير المستوفية للشروط الشكلية والموضوعية في النصوص الجبائية، وكذا المؤونات التي وظفت جزئيا أو كليا في مجال غير مطابق لمجال تخصيصها، أو التي أصبحت بدون غرض خلال السنة الموالية التي تشكلت فيها (ق.ض.م.ر.م، المادة 140-5)؛

7.2.1. الاهتلاكات غير القابلة للخصم: تعتبر الاهتلاكات غير المنصوص عنها جبائيا، غير قابلة للخصم كحساب القسط السنوي من اهتلاك سيارة سياحية، الذي يحسب محاسبيا على أساس قيمة الاقتناء، وجبائيا على أساس 000 000 1 دج للوحدة، وما زاد عن هذا المبلغ لا يقبل خصمه إلا بشرط أن تكون السيارة الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة، وبالنسبة للمؤسسات التي لا تخضع للرسم على القيمة المضافة فإن الاهتلاك يحسب على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة بكل الرسوم، وفي حالة تم حسابه على أساس سعر الشراء خارج الرسم يتم إعادة دمج الجزء غير المخصص للاهتلاك (ق.ض.م.ر.م، المادة 140-3)؛

8.2.1. مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم: حدد السقف المحدد للخصم بـ 10% من مبلغ الدخل أو الربح الخاضع للضريبة، في حدود سقف يساوي 000 000 100 دج، وما تجاوز هذا السقف يتم دمجه في الربح الخاضع للضريبة، بشرط إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث والتطوير للمؤسسة،

ويجب التصريح به للإدارة الجبائية وكذلك للهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، وإذا لم يتم الاستجابة لهذه الشروط يعاد دمج مصاريف البحث والتطوير في الربح الخاضع للضريبة (ق.ض.م.ر.م، المادة 171)؛

9.2.1. الاهتلاكات غير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقد القرض الايجاري (المستأجر): المستأجر هو المالك الاقتصادي للأصل بمفهوم المقاييس الجديدة للمحاسبة، يستمر في التمتع بالحق في خصم من الربح الخاضع للضريبة الإيجارات المسددة إلى المؤجر، بتطبيق الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات والمحددة قانونا في 2012/12/31 (ق.م.ت، 2010، 11)؛

10.2.1. الإيجارات خارج المنتوجات المالية (المؤجر): يستمر المؤجر في التمتع جبائيا بالملكية القانونية للأصل، ما يعطيه الحق في ممارسة الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات والمحددة قانونا في 2012/12/31 (ق.م.ت، 2010، 11)؛

11.2.1. الضريبة على أرباح الشركات IBS: تعتبر غير قابلة للخصم (ق.ض.م.ر.م، 141-4)، وبما أنه محاسبيا تسجل كعبء يجب إعادة ادماجها في الربح الخاضع للضريبة؛

12.2.1. خسائر القيمة غير القابلة للخصم: تعتبر خسائر القيم على التثبيتات المعاد تقييمها بالقيمة العادلة غير قابلة للخصم، وبالتالي يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة؛

13.2.1. الغرامات والعقوبات غير القابلة للخصم: لا يقبل الخصم من الربح الخاضع للضريبة الغرامات والعقوبات والمصادرات أيا كانت طبيعتها، والتي تتحملها المؤسسة من جراء مخالفتها للقوانين (ق.ض.م.ر.م، 141-6)، مثل الغرامات الجبائية والغرامات المدفوعة لصندوق الضمان الاجتماعي عن التصريحات المتأخرة (guide du Vérificateur de Comptabilité, 2001, 109)؛

14.2.1. استردادات أخرى غير قابلة للخصم: وتتمثل في كل العناصر غير القابلة للخصم والتي لم تذكر سابقا، كإعادة دمج فوائد القروض غير المتعلقة بنشاط المؤسسة والتي تم خصمها في الربح الخاضع للضريبة.

3.1.الخصومات Déductions: وتتمثل في الإيرادات التي لا يمكن اعتبارها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة (Précis de Fiscalité, 01/03/2013, 27)، والتي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1.3.1. فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة: يحدد مبلغ فوائض القيم الناتج عن التنازل الجزئي أو الكلي عن عناصر الأصول الثابتة غير خاضع للضريبة، بنسبة 30% بالنسبة لفوائض القيم قصيرة الأجل، وبنسبة 65% بالنسبة لفوائض القيم طويلة الأجل (ق.ض.م.ر.م، المادة 173)؛

2.3.1. فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة وكذا حواصل الأسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة O.P.C.V.M المسعرة في البورصة: لا تعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS) لمدة خمس سنوات ابتداء من 2009/01/01، كل من نواتج وفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات، والالتزامات والسندات والأوراق المماثلة لها للخزينة المسجلة في تسعيرة البورصة أو المتداولة في سوق منظمة المسجلة في تسعيرة البورصة، وكذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية في القيم المنقولة (ق.م 2009، المادة 46)؛

3.3.1. المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق اخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة من ذلك: لا تحسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة من ذلك لأنه سبق لها ان خضعت للضريبة (ق.ض.م.ر.م، المادة 174 مكرر)؛

4.3.1. الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (المؤجر): يمكن للمؤجر والذي يعتبر المالك القانوني للأصل المؤجر من الناحية الجبائية، ممارسة الاهتلاك على الملك المؤجر إلى غاية 2012/12/31 بصفة انتقالية، وبعد هذا التاريخ وإن لم تصدر نصوص قانونية تمدد في تطبيق الاهتلاك، فإن الاهتلاكات المخصومة بعد هذا التاريخ يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة (ق.م.ت، 2010، المادة 27)؛

5.3.1. الإيجارات خارج الأعباء المالية (المستأجر): يمكن للمستأجر والذي يعتبر المالك الاقتصادي للأصل المستأجر، من الناحية الجبائية، خصم الايجار خارج الأعباء المالية من الربح الخاضع للضريبة بصورة استثنائية إلى غاية نهاية الاستحقاقات والمحددة قانونا في 2012/12/31 (ق.م.ت، 2010، المادة 27)؛

6.3.1. تكملة الاهتلاكات: وهو اهتلاك مكمل للاهتلاك المطبق على التثبيتات، والذي ينتج عادة عن عدم العلم بالتعديلات المستمرة للنظام الضريبي أو السهو أو الخطأ، والذي

يؤدي إلى حساب اهتلاك إضافي وخصمه من الربح الخاضع للضريبة (ق.ض.م.ر.م، المادة 174)، كحساب الاهتلاك على أساس قيمة الشراء خارج الرسم بدلا من حسابه على أساس الشراء بكل الرسوم للتثبيت الخاضع للرسم على القيمة المضافة؛

7.3.1. خصومات أخرى Autres Déduction: وتتمثل في كل التخفيضات التي لم تذكر سابقا، كالإيرادات التي تعفى قانونا وتم ادراجها في الربح الخاضع للضريبة بالخطأ، أو أعباء قابلة للخصم جبائيا ولم تسجل محاسبيا بالخطأ.

4.1.العجز المالي السابق Déficit a antérieur: في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلالها (ق.ض.م.ر.م، المادة 147)، وإذا كان الربح غير كاف لاستيعاب كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز (ق.م، 2010، المادة 10)؛

5.1. تحديد النتيجة الجبائية Résultat Fiscale: ويتم ذلك من خلال، النتيجة المحاسبية سواء ربح أو خسارة مضافا اليها المدمجات، مخصوما منها التخفيضات وخسائر السنوات السابقة (أربع سنوات)، والانتقال إلى النتيجة الجبائية يتمثل في تسويات معينة كاستبعاد بعض الأعباء الفعلية، لكنها غير مقبولة جبائيا، أو استبعاد بعض الإيرادات من الربح الضريبي بسبب إعفائها من ذلك، وهذا يجعل مخصص الضرائب ممثلا للواقع (القاضي، 2008، 57).

من خلال ما سبق، نستنتج أن النتيجة الجبائية والتي تتمثل في الربح الخاضع للضريبة، ماهي إلا نتيجة محاسبية معدلة وفق ما ينص عليه القانوني الجبائي، وبالتالي فإنه يجب أن يكون هناك نظام محاسبي خال من التلاعبات من أجل ضمان تحصيل الموارد الضريبية (انظر الجدول رقم 01 والشكل رقم 01).

ملاحظة: إذا انطلقنا من النتيجة المحاسبية الخام (النتيجة المحاسبية قبل حساب الضرائب) لحساب النتيجة الضريبية، فليس علينا بالضرورة إعادة إدماج الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

II. أسباب الاختلاف بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية

بالنظر إلى المراحل المتبعة في تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من النتيجة المحاسبية، نلاحظ أن هناك اختلاف بين هذه الأخيرة والنتيجة الجبائية، وهذا الاختلاف يعود لعدة أسباب، نلخص أهمها فيما يلي (بوعلاق، بعيليش، طعيبة، 24 و2014/11/25، 620):

- **اختلاف الأهداف**

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

- **عدم موضوعية القواعد الجبائية والمحاسبية**

تكون القاعدة سواء كانت جبائية أو محاسبية غير موضوعية إذا كانت تعطي الأولوية لخدمة مصالح طرف معين أو هي متأثرة بهذه المصالح، فسواء ما تعلق بالجانب الجبائي أو المحاسبي فان كلاهما لا يتبعان طرق علمية دقيقة في تحديد آلية سير القواعد الصادرة عنهما، ما يجعلهما بعيدين عن إعطاء صورة تعبر عن الحقيقة بكل موضوعية، فمن الجانب الجبائي هناك بعض القواعد والقوانين الجبائية المتضمنة في قانون الضرائب المباشرة (مثل المتعلقة بالمؤونات)، فمثل هذه القواعد تعمل على الرفع من إيرادات الدولة لأنها غالبا ما تخدم أهداف الخزينة العامة أو أهداف وطنية باعتبارها وسيلة للاقتصاد السياسي، أما من الناحية المحاسبية فالقواعد والمفاهيم المحاسبية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي تطرح مجموعة من الخيارات تجعلها تبتعد نوعا ما عن الموضوعية العلمية التي تطرح حلا وحيدا أو طرقا تؤدي إلى نفس الحل على الأكثر؛

- **أسباب أخرى**

- يرتكز النظام المحاسبي المالي على مبدأ أولوية الحقيقة الاقتصادية، بينما يرتكز النظام الضريبي الجزائري على الشكل القانوني؛
- يعمل النظام المحاسبي المالي على الاستجابة لاحتياجات المستثمرين، بينما يعمل النظام الضريبي الجزائري على تعظيم الإيرادات الضريبية؛
- يعمل النظام المحاسبي المالي على تدعيم الشفافية والمصداقية والحيادية في عرض الكشوف المالية، بينما يعمل النظام الضريبي الجزائري على تحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية. (ناصر، 2016، 56-57)

بصفة عامة، نلاحظ مما سبق أن أهداف كل من المحاسبة والضريبة مختلفة عن بعضها البعض من حيث الإطار المفاهيمي، حيث كل من القواعد المحاسبية والضريبية يتم صياغتها من طرف نظامين مختلفين لسلطتين مختلفتين لهما هدفين مختلفين (Vadinaj, 2016, 599-600)، فهما يعتبران نظامين مستقلين يستجيبان إلى أهداف مختلفة، وفي هذه الحالة فالاختلاف بين الضريبة والمحاسبة يكمن على مستوى النتيجة (النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية) (Bouaziz, Omri, 2011, 02)، فبموجب القانون الضريبي يتم حساب الضريبة على أساس الربح المحاسبي، والذي يحدد بدوره الربح الإجمالي بالاعتماد على مجموعة من القواعد (Leszczyiowska, 2014, 94).

III. أوجه الاختلاف بين قواعد النظام الجبائي الجزائري وقواعد النظام المحاسبي المالي

ألزم النظام المحاسبي المالي المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال ما جاء به من قواعد ومبادئ محاسبية، أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملاحق معلومات بخصوص الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لتحديد الضريبة على أرباح الشركات، وذلك بإعداد جدول الانتقال والذي يتمثل في الجدول رقم 09 من الملاحق، والذي يفسر سبب الاختلاف بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي في تقييم بعض العناصر في الكشوف المالية، ويمكن اختصار أهم هذه الاختلافات فيما يلي:

1.3. الاهتلاك والخسائر في القيمة (Amortissement et pertes valeur):

حسب النظام المحاسبي المالي، يعرف الاهتلاك بأنه "استهلاك المنافع الاقتصادية

المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة نفسها" (القانون رقم 07/11، المادة 7.121)، وطريقة الاهتلاك تعكس بصورة صادقة وتيرة استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل، وهي تتمثل في طريقة الاهتلاك الثابت، المتناقص، المتزايد وطريقة وحدات الإنتاج (KPMG, 2015, 151)، وتعتبر مدة الاهتلاك هي مدة الانتفاع بالأصل (المدة الحقيقية لاستعمال الأصل) (كتوش، 2011، 118)، والقيمة التي يتم على أساسها حساب قسط الاهتلاك هي تكلفة الحيازة مطروحا منها القيمة المتبقية المتوقعة.

تقوم المؤسسة بتقييم ممتلكاتها في نهاية السنة فتقدر القيمة الاستردادية أو القيمة القابلة للتحصيل، لمعرفة إن كان هناك تدهور أو نقصان في القيمة، ويتم إثبات خسارة القيمة عن طريق إدراجها كعبء في الحسابات، ويجب مراجعة خسارة القيمة المسجلة بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها (تطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني) (القانون رقم 07/11، المادة 9.112)، وتكون عملية تكوين خسائر القيمة وكذا عمليات مراجعتها وتعديلها في نهاية السنة المالية.

أما من الناحية الجبائية فيعرف الاهتلاك بأنه تدني قيمة الأصل، والهدف منه استرجاع تكلفة الأصل، وتتمثل طريقة الاهتلاك في أسلوب القسط الثابت، أسلوب الاهتلاك المتناقص، وأسلوب الاهتلاك المتزايد (ق.ض.م.ر.م، المادة 3.2.174) (أضيف النوعين الأخيرين في قانون المالية لسنة 1989 وقبل ذلك كان يسمح فقط بتطبيق أسلوب القسط الثابت) (عطية، 2011، 13) ، وتعتبر مدة الاهتلاك هي مدة حياة الأصل (العمر الإنتاجي للأصل)، والقيمة التي يتم على أساسها حساب الاهتلاك هي تكلفة الحيازة، ولا يعترف النظام الضريبي بالقيمة المتبقية في تحديد قسط الاهتلاك، كما لا يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك، وتجدر الإشارة أنه لم يتم ذكر خسائر القيمة في قائمة الأعباء المقبولة جبائيا كونها تؤثر جبائيا على المبلغ القابل للاهتلاك وبالتالي على حساب أقساط الاهتلاك سواء بالزيادة أو بالنقصان (قبول جبائيا خسائر على المخزونات والحقوق)؛

2.3. عقود إيجار التمويل (Leasing): تسجل عقود ايجار التمويل محاسبيا كأصل مع تسجيل الاهتلاكات الخاصة به (Langlois et Autres,2013, 145-146)، أما جبائيا فلا تعترف إلا بالملكية القانونية للأصل، وترتكز على تحقق وتحويل الأصل (ملكية المؤسسة له)؛

3.3. مصاريف البحث والتطوير: حسب النظام المحاسبي المالي، تعتبر النفقات الناجمة عن البحث لمشروع داخلي أعباء يتم إدراجها في الحسابات عندما تتحملها المؤسسة ولا يمكن تثبيتها، وتصنف نفقات التطوير ضمن التثبيتات المعنوية باعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية، وعليه يمكن توزيعها على عدة سنوات حسب قسط الاهتلاك السنوي، أما من الناحية الجبائية فتعتبر أعباء قابلة للخصم بمجرد تحملها (في حدود مبلغ لا يتعدى 10% من الربح، ولا يتعدى 000 000 100 دج سنويا)، مع ضرورة أن يعاد استثمار المبلغ المسموح بتخفيضه في إطار هذا البحث، وتعتبر نفقات قابلة للخصم شرط إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث والتطوير للمؤسسة، ويجب التصريح به للإدارة الجبائية وكذلك للهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، وإذا لم يتم الاستجابة لهذه الشروط يعاد دمج مصاريف بحث التطوير في الربح الخاضع للضريبة؛

4.3. التقييم بالقيمة العادلة (Juste valeur): تقوم المؤسسة في نهاية الدورة بتقييم أصولها وخصومها بالقيمة العادلة، والفرق الناتج عن هذه القيمة والقيمة الدفترية يتم تسجيله محاسبيا كإيراد (حـ/104) في حالة الايجاب أو كعبء (حـ/681) في حالة السلب، على خلاف ما يعتمد عليه جبائيا والمتمثل في طريقة التكلفة التاريخية؛

5.3. التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء: يتم تحميل الآثار الناتجة عن تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء عن الدورات السابقة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية (حـ/11 الترحيل من جديد، حـ/106 الاحتياطات)، بدون تسجيلها كعبء أو إيراد (في حساب النتائج)، وبالتالي إبعاده عن الربح المحاسبي الذي يعتبر أساس تحديد الربح الضريبي، أما جبائيا فهو غير وارد ويطرح إشكالية في قبول الإدارة الضريبة لذلك؛

6.3. التحيين(Actualisation): محاسبيا يتم تحيين القيم استنادا إلى تدني قيمة النقود بمرور الزمن، أما من الناحية الجبائية فانه يتم الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة الإسمية في التقييم؛

7.3. الضرائب المؤجلة (Impôts différés): محاسبيا يستند إلى مفهوم التكاليف المفترضة التي تكون إلى حد كبير مندمجة في النتيجة المحاسبية، أما جبائيا تمتاز بالتحقيق الفعلي للتكاليف لكي تدمج في النتيجة الخاضعة للضريبة وبالتالي ليس لها أي أثر على الوعاء الضريبي (مرازقة، فرحات، 25 و2014/11/24، 636).

8.3. تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية: يتم تسجيل الربح والخسارة الناتج عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة محاسبيا ضمن الأعباء أو النواتج، ويسمح بإظهار الخسائر على التحويل فقط من الناحية الجبائية؛

9.3. مؤونات أعمال الصيانة الكبرى: لا تسمح المحاسبة بتكوين مثل هذه المؤونة، لأنها لا تتوافق مع تعريف الأصل ويجب أن تعالج كعنصر مستقل، أما جبائيا يسمح بتكوين هذا النوع من المؤونات؛

10.3. الضريبة على أرباح الشركات IBS: تعالج محاسبيا على أنها عبء وتسجل حسب طبيعتها في حسابات الأعباء، حيث تحسب على أساس النتيجة العادية (تستبعد النتيجة الاستثنائية)، ثم بعد طرح مبلغ الضريبة تضاف النتيجة لاستثنائية إلى النتيجة الصافية، أما جبائيا تعتبر بمثابة توزيع على الأرباح، أي اعتبار الدولة كشريك له الحق، وهذا ما يبرر تسجيلها في حسابات النتائج وعدم تسجيلها في حسابات الأعباء، ويحسب مقدار الضريبة على أساس النتيجة الإجمالية (نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال) (مرازقة، فرحات، 25 و2014/11/24، 637).

نستنتج مما سبق، أن هناك فجوة واسعة بين قواعد النظام الجبائي الجزائري وقواعد النظام المحاسبي المالي SCF، والتي تعكس الاختلاف بين النظامين من جهة، وتعارض أهداف كل منهما من جهة أخرى.

ملاحظة: في حال غياب قوانين جبائية صريحة بخصوص المعالجة المحاسبية لبعض عناصر الكشوف المالية، فإن القواعد المحاسبية هي التي تطبق ويتم الاعتراف بها من الناحية الجبائية (Obert, Mairesse, 2009, 370).

IV. النتائج والتوصيات

من خلال هذا البحث حاولنا الإجابة على الإشكالية المطروحة، والمتمثلة فيما تؤول إليه النتيجة المحاسبية التي تظهر في الكشوف المالية في شكل مخرجات للنظام المحاسبي المالي، في تحديد الربح الذي يعتمد عليه النظام الجبائي الجزائري في فرض مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع.

- **النتائج**

في ضوء التحليلات النظرية للبحث، توصلنا إلى النتائج التالية:

- ينشأ الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية بسب وجود اختلافات جوهرية بين الأسس التي تحكم قياس كل منهما وإلى أهداف كل منهما أيضا؛
- أي تعديلات في النتيجة المحاسبية ستؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية التي تخضع معالجتها للتشريعات والقوانين الجبائية؛
- تتمثل التعديلات المتبعة للوصول إلى النتيجة الجبائية وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة في تسويات خارج المحاسبة (Extra-accountant) باتباع ما تنص عليه التشريعات والقوانين الجبائية؛
- يستفيد النظام الجبائي الجزائري من مخرجات النظام المحاسبي المالي، والتي تتمثل في المعلومات المحاسبية والنتائج المعروضة في الكشوف المالية، في عملية تحديد النتيجة الجبائية؛
- النظام الجبائي الجزائري لا يستخدم النتائج المعروضة في الكشوف المالية مباشرة، إلا بعد أن يجري عليها التسويات والتعديلات الضرورية بهدف الوصول إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة؛
- تتمثل الاسترددات في العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي، وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواد واضحة منه؛
- تتمثل الخصومات في الإيرادات التي لا يمكن اعتبارها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة والتي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواد واضحة منه؛
- تتحدد النتيجة الجبائية من خلال النتيجة المحاسبية سواء ربح أو خسارة مضافا اليها الاسترددات مخصوما منها التخفيضات وخسائر السنوات السابقة؛
- إن الانتقال إلى النتيجة الجبائية يتمثل في تسويات معينة كاستبعاد بعض الأعباء الفعلية، لكنها غير مقبولة جبائيا، أو استبعاد بعض الإيرادات من الربح الضريبي بسبب إعفائها من ذلك؛
- بما أن النتيجة الجبائية ماهي إلا نتيجة محاسبية معدلة وفق ما ينص عليه القانوني الجبائي، فإنه يجب أن يكون هناك نظام محاسبي خال من التلاعبات من أجل ضمان تحصيل الموارد الضريبية.

التوصيات

من خلال هذا البحث والنتائج المتوصل إليها، يمكن استخلاص التوصيات التالية:

- ضرورة تكييف بعض قوانين وتشريعات النظام الجبائي الجزائري مع مستجدات وتطورات النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة تكييف المعالجة المحاسبية وفق القواعد الجبائية؛
- النظر في الأعباء المأخوذة من الناحية الجبائية ومحاسبية، وتاريخ الأخذ بها في تحديد النتيجة الجبائية؛
- مراجعة دورية للنظام الجبائي الجزائري فيما يخص تقنيات الاهتلاك وتدهور الأصول وانخفاض القيمة؛
- العمل بالقيمة العادلة في تقييم بعض العناصر وفق النظام الجبائي الجزائري؛
- تقليص الفجوة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي بالاستعانة ببعض تجارب الدول التي حققت ذلك؛
- إيجاد نظام محاسبي فعال من أجل ضمان تحصيل الموارد الضريبية؛
- القيام بحساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية قبل الضريبة (النتيجة الخام) وعدم ادماج الضريبة على الأرباح؛
- زيادة توعية المكلفين بالضريبة بقوانين وأحكام القانون الجبائي.

الجداول والأشكال

الجدول رقم: 01 ملخص الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

الإيرادات	Produits comptabilisés	(1)
الأعباء	Charges comptabilisées	(2)
النتيجة المحاسبية	**Résultat comptable**	**(3)**=(1)−(2)
(+) الاستردادات	Réintégrations	(4)
(−) الخصومات	Déductions	(5)
النتيجة الجبائية	**Résultat fiscal**	**(6)**=(3)+(4)−(5)

المصدر: من إعداد الباحثين.

الشكل رقم: 01 مخطط الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: ق.ض.م.ر.م CIDTA.

المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1/قوانين وتشريعات

- الجريدة الرسمية، العدد 74، القانون رقم 11/07، المؤرخ في 2007/11/25، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
- الجريدة الرسمية، العدد 74، قانون رقم 08-21، المؤرخ في 2008/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2009.
- الجريدة الرسمية، العدد 78، قانون رقم 09-09، المؤرخ في 2009/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2010.
- الجريدة الرسمية، العدد 49، الأمر رقم 10-01، المؤرخ في 2010/08/29، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010.
- وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (ق.ض.م.ر.م) وتعديلاته.

2/مجلات

- كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 06، السداسي الأول، 2009.
- سلمان محمد حلو داود، البدران عبد الخالق ياسين زاير، **الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد السادس، العدد 24، 2009؛
- ناصر مراد، **واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي**، مجلة دراسات جبائية، العدد 08، جامعة البليدة 02، جوان 2016.

3/كتب

- عطية عبد الرحمان، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، بدون دار النشر، سطيف، 2011.
- القاضي حسين، حمدان مأمون، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة، عمان، 2008.
- كتوش عاشور، **المحاسبة العامة** (أصول ومبادئ سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

- نور عبد الناصر، **الضرائب ومحاسبتها**، دار المسيرة، عمان، 2008.

4/ملتقيات

- بوعلاق مبارك وآخرون، **الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات–اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، 25/24 نوفمبر 2014.
- مرازقة صالح، فرحات عبد الكريم، **النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية – الواقع والأفاق**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية –IAS–IFRS) IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات–اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، 25/24 نوفمبر 2014.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1/قوانين وتشريعات

- Direction générale des finances publiques Française, **Précis de Fiscalité (Fiscalité directe des entreprises)**, livre 2, Jouve, 01/01/2013.
- Ministère des finances, direction des recherches et vérifications, **guide du vérificateur de comptabilité**, 2001.
- Notice Pour renseigner la liasse fiscale à annexer aux déclarations fiscales séries G n°4 et G n°11, est disponible sur le site internet de la DGI (www.mfdgi.gov.dz).

2/مجلات

- Berrebeh Jalel, **Fiscalité de l'entreprise (IS/IRPP/TVA/les avantages fiscaux)**, FSEG Nabul, 2014/2015.
- KPMG, **Guide Investir en Algérie**, 2015.
- Revault Pascale, **la connexion comptabilité/fiscalité, a la foi simple et complexe, est-elle pérenne?**, CREG, 28/02/2011.
- Eriona Vadinaj, **The Orientation of the Relationship Between Accounting and Taxation in Albania: The Influences of The European Accounting Regulations**, International Journal of Economics, Commerce and Management, UK, Vol. 04, Issue 6, June 2016.

- Inès Bouaziz Daoud, Mohamed Ali Omri, divergences comptabilité –fiscalité, gestion des résultats en tunisien : les nouveaux défit, Hal. Archives-ouvertes, France, 30/11/2011.
- Anna Leszczyłowska, **The Relationship Between Book Profit a Taxable Income From a Research Perspective– Evidence Based on Corporation in Poland**, Journal of Economics and Management, University of Economics in Katowice, Volume 18, 2014.

3/كتب

- Khelassi Rédha, **Précis d'Audit fiscal de l'entreprise**, BERTI, Alger, 2013.
- Langlois Georges et Autres, **Manuel de comptabilité Approfondie** (Conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS), BERTI, Alger, 2013.
- Obert Robert, Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et Audit** (Manuel et Applications), 2eme Edition, Dunod, Paris, 2009.