أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري – دراسة حالة مؤسسة إنتاجية

The effect of applying the financial accounting system on the Algerian tax system - a case study of a productive enterprise

المختار بنكوس[1]*، نشيدة معزوز[2]،

[1] جامعة البليدة 2 – لونيسي علي (الجزائر)، me.benkous@univ-blida2.dz

[2] جامعة البليدة 2 – لونيسي علي (الجزائر)، Chidan2013@gmail.com

تاريخ الارسال: 2021/05/24؛ **تاريخ القبول**: 2021/10/04؛ **تاريخ النشر**: 2021/11/04

ملخص: هدفت هذه الدراسة لتوضيح أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، حيث تم عرض العلاقة بين النظامين وعناصر الاختلاف بينهما فيما يخص الاعتراف والإدراج للأعباء والإيرادات، حيث توصلنا إلى أن الاختلاف بين المحاسبة والجباية نجم عنه اختلاف في النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية مع ظهور فروقات دائمة وفروقات مؤقتة نتيجة للاختلاف في توقيت وقيمة التسجيل لبعض الأعباء والإيرادات مع ظهور الضريبة المؤجلة، كما تم عرض دراسة حالة توضيحية من أجل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وذلك من خلال تبيان طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية والتي تتم خارج المحاسبة من خلال الجدول رقم 09 للحزمة الجبائية المعتمدة من قبل الإدارة الضريبية.

الكلمات المفتاح: النظام المحاسبي المالي؛ النظام الجبائي الجزائري؛ الإستردادات؛ التخفيضات؛ النتيجة الجبائية.

رموز تصنيف jel: G32 ; M41

Abstract: This study aimed to clarify the effect of applying the financial accounting system on the Algerian tax system, where the relationship between the two systems and the elements of the difference between them were presented in terms of recognition and inclusion of burdens and revenues, as we concluded that the difference between accounting and collection resulted in a difference in the accounting result and the tax result with the emergence of permanent differences And temporary differences as a result of the difference in the timing and value of the registration for some burdens and revenues with the emergence of the tax, and an illustrative case study was presented in order to drop the theoretical side on the practical side by showing the method of moving from the accounting result to the tax result, which is done outside of accounting through Table No. 09 For the tax package approved by the tax administration.

* المؤلف المرسل..

Keywords: Financial accounting system; The Algerian tax system; Reintegration; Reduction; Tax result.
Jel classification codes: M41 ; G32.

تمهيد:

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي المصمم على الواقعية الاقتصادية والشفافية المالية أدى إلى إحداث فجوة بينه وبين النظام الجبائي الجزائري في معالجة بعض بنود القوائم المالية، فالنظام المحاسبي المالي المعد وفقا للتوجه الدولي يرتكز على إعطاء صورة صادقة للقوائم المالية، أما النظام الجبائي الجزائري فيهدف إلى تعظيم إيرادات الدولة لتجسيد مختلف السياسات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، هذا وقد جاءت المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 لتأكد سمو القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية، وذلك من خلال إلزامها المؤسسات الاقتصادية على احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية، وهذا ما ترك الأثر المباشر في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، من خلال ما سبق يمكن طرح **الإشكالية** التالية:

ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري؟

ومن الإشكالية الرئيسية يمكن صياغة **التساؤلات الفرعية** التالية:

- ما هي طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية؟ وما هي إجراءات تحديد النتيجة الجبائية في ظل الاختلافات الحاصلة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؟

فرضيات الدراسة:

- من المحتمل وجود علاقة ارتباط وتكامل أكثر منها استقلالية بين المحاسبة والجبائية في الجزائر، والتي من الممكن أن تظهر في اعتماد النظام الجبائي الجزائري بطريقة غير مباشرة على مخرجات النظام المحاسبي المالي عند تحديده النتيجة الجبائية.
- يرتكز النظام المحاسبي المالي على مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، وهذا ما يشكل عائقا أمام النظام الجبائي

أهداف الدراسة:

- توضيح إجراءات تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية والتي تعكس الفجوة بين النظامين في تحديد الربح.
- الوقوف على أهم الصعوبات الجبائية التي تواجه المؤسسة الاقتصادية منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي.

I– العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري:

تعد العلاقة بين النظام المحاسبية (الربح المحاسبي) والنظام الجبائية (الربح الجبائي) واحدة من أهم القضايا في الوقت الراهن، فالمحاسبة تهدف إلى تحديد نتيجة الكيان وخدمة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية من خلال إبراز صورة صادقة عن هذه القوائم، أما الجباية فتهدف إلى تعظيم إيرادات الدولة وإعادة توزيع الدخل بين الأفراد.

1– تصنيفات العلاقة بين المحاسبة والجباية: تعد العلاقة بين الأنظمة المحاسبية ونظيرتها الجبائية من أعقد الإشكاليات المطروحة، ويمكن تصنيف هذه العلاقة ضمن ثلاث مقاربات.

أ– المقاربة الأولى: العلاقة قوية ومباشرة (المحاسبة الجبائية): يحدد الربح الضريبي حسب هذه الحالة مباشرة من الربح المحاسبي مباشرة ودون إجراء أي تعديلات، حيث تستمد قواعد التسجيل والتقييم والعرض إطارها القانوني من التشريع الجبائي وينتج عن ذلك أن كل من الأصول والخصوم تقيم بقيمتها الجبائية، ويمكن القول عن هذه العلاقة أنها علاقة ارتباط تام بين المحاسبة والجباية.[1]

ب– المقاربة الثانية: العلاقة وسطية (المحاسبة المختلطة): حيث يتم الاستعانة بالربح المحاسبي من أجل تحديد الربح الضريبي ما يعني أن مخرجات النظام المحاسبي هي مدخلات النظام الجبائي حسب هذه المقاربة، ويتم ذلك من خلال القيام بمختلف المعالجات خارج المحاسبة عن طريق إعادة دمج بعض الأعباء المرفوضة جبائيا وخصم الإيرادات غير الخاضعة ضريبيا، ومن أمثلة بعض الدول التي توجد بها هذه المقاربة الجزائر وفرنسا... إلخ

ج– المقاربة الثالثة: لا علاقة بين النظامين (استقلالية المحاسبة عن الجباية): حيث تستقل القواعد والمبادئ المحاسبية وكذا طرق معالجة الإيرادات والأعباء إضافة متطلبات الإفصاح استقلالية تامة عن القواعد الجبائية، وتعد الدول الأنجلوسكسونية رائدة في مجال الفصل بين

المحاسبة والجباية، وفي ظل هذه العلاقة لن تأخذ المحاسبة من الجباية إلى أثارها الاقتصادية والمالية، وبالتالي تعتبر الضريبة عبئا من أعباء الدورات المحاسبية وتحمل على هذه الدورات حسب تعلقها بها، وهو الأمر الذي أدى إلى ظهور الضرائب المؤجلة والتي تتمسح بالتمييز بين الضرائب المستحقة والضرائب الجارية، فالأولى هي الضرائب الواجب دفعها استنادا إلى الربح أو الخسارة من المنظور الجبائي أما الثانية في الضريبة التي تشكل عبء الدورة.[2]

2– طبيعة العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

بما أن النظام المحاسبي المالي مشتق من المعايير المحاسبية الدولية فهو يختلف تماما عن المخطط المحاسبي الوطني، حيث يتم إعداد المبادئ والقواعد التي يحتوي عليها وفقًا لوجهة نظر اقتصادية بحتة وليس نهجًا قانونيًا وضريبيًا، بشكل يبرز وبوضوح استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، هذا ويتم تحديد النتيجة الجبائية بتعديل النتيجة المحاسبية الظاهرة بالقوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، لتصبح مسايرة مع أحكام وقواعد التشريع الجبائي وتعليمات مصلحة الضرائب وذلك من خلال الإقرار الضريبي الذي تقدمه المؤسسة والمتمثل في جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وانطلاقا من النتيجة الجبائية يتم حساب الضريبة المستحقة الدفع، وبالتالي فإن أي تعديل في النتيجة المحاسبية سيؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية التي تخضع في معالجتها للقواعد النظام الجبائي الجزائري، لذلك ألزم القانون التجاري والقانون الجبائي كل المنشآت بمسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها وفقا لشروط النظام المحاسبي المالي، حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الضريبة المفروضة عليها، مع العلم أن المنشأة تعمل كل ما في وسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية وغير الشرعية.[3]

أ– تحديد النتيجة المحاسبية: تحدد النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي وفق ما يلي:[4]

- **من الميزانية:** 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.
- **من حسابات النتائج:** وذلك بالفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء الخاصة بالدورة، فتكون ربح إذا كانت الإيرادات أكبر من الأعباء وتكون خسارة في حالة العكس.

ب– تحديد النتيجة الجبائية: يعرف المشرع الجبائي الجزائري النتيجة الجبائية أو الربح الخاضع للضريبة من خلال المادة 140-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأن ذلك "الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازل عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته"[5] ويمكن القول أن النتيجة الجبائية ما هي إلا النتيجة المحاسبية معدة وفقا للأغراض الجبائية ويتم ذلك خارج المحاسبة من خلال **الجدول رقم 09 للحزمة الجبائية**، حيث يتم إضافة الإسترددات وهي التكاليف المقيدة في محاسبة المؤسسة لكنها غير مقبولة جبائيا إلى لعدم توفر الشروط التالية:[6]

- يجب أن يتم استغلال العبء في إطار التسيير الجاري داخل المؤسسة.
- يجب أن يكون العبء مؤكدا وحقيقيا وغير محتمل حدوثه، بغض النظر عن دفعه أم لا.
- يجب أن يثبت العبء بمبررات قانونية (فواتير، حوالات دفع ...)
- يجب أن ينجم عن هذا العبء انخفاض في قيمة الأصول.
- يجب أن يكون العبء ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت فيها.

كما ويتم خصم التخفيضات وهي الإيرادات غير الخاضعة جبائيا والعجز الجبائي المحقق في أخر 04 سنوات مالية، ويمكن توضيح كيفية حساب النتيجة الجبائية وفقا للعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية الصافية + الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع ± الضرائب المؤجلة + الإسترددات – التخفيضات – العجز الجبائي المرحل لأخر 04 سنوات

3– الإسترددات (الأعباء غير القابلة للخصم): وتتمثل فيما يلي:[7]

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ **500دج**.
- الإعانات والتبرعات ما عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره مليونا دينار (**2.000.000دج**).
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمبررة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

- الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة ثلاثة مئة ألف دينار (**3.00.000دج**) مع احتساب كل الرسوم.
- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين وفي حد أقصاه عشرة ملايين دينار (**30.000.000دج**).
- يمكن معاينة التثبيتات ذات العناصر المنخفضة والتي لا تتجاوز مبلغ (**30.000دج**) خارج الرسم، كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها، أما الأملاك المتحصل عليها بصفة مجانية فتسجل في أصول المؤسسة وفقا لقيمتها النقدية.
- الغرامات والعقوبات المالية (ترفض جبائيا الغرامات القانونية فيما تقبل للخصم الغرامات التعاقدية)، القيم المحجوزة أو المصادرة مهما كان نوعها، إضافة لمصاريف الكراء والصيانة والتصليحات للسيارات غير المستعملة في النشاط الرئيسي.
- الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة على عاتق الشركة تمنح الحق في الخصم باستثناء الضريبة على أرباح الشركات.
- لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة، الأجر الممنوح لزوج صاحب المؤسسة أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في الشركة، لقاء مشاركته الفعلية في ممارسته المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل مع مراعاة ضرورة التصريح لهيئة الضمان الاجتماعي، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن يقل هذا الأجر عن الأجر الوطني الأدنى المضمون.[8]
- تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة **10 %** من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار (**100.000.000دج**) النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث، مع إلزامية التصريح بهذا المبلغ للإدارة الجبائية والهيئة الوطنية لمراقبة البحث العلمي.[9]

- تحدد قاعدة حساب الإهتلاك القابلة للخصم بالنسبة للسيارات السياحية، بقيمة شراء موحدة قدرها (**1.000.000دج**)، ولا يطبق هذا السقف عندما تشكل السيارات السياحية الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.[10]
- بالنسبة للمؤسسات التي لا تخضع للرسم على القيمة المضافة فإن قاعدة حساب الأقساط السنوية للإهتلاك المالي تحسب على أساس سعر الشراء متضمن الرسم، وفي حالة حساب قسم الإهتلاك على أساس سعر الشراء خارج الرسم يتم إعادة دمج الجزء غير المعني.
- فيما يخص الفوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات المبرمة خارج الجزائر، ومصاريف المساعدة التقنية والأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية، فإن خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها، مرهون باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة، وفيما يخص هذه المؤسسات نفسها، تخصم مصاريف المقر في حدود **1%** من رقم الأعمال للسنة المالية المطابقة لالتزامها.
- لا تكون قابلة للخصم تلك الفوائد الممنوحة إلى الشركاء فيما يخص المبالغ الموضوعة تحت تصرف الشركة إضافة إلى نصيبهم في رأس المال مهما كان نوع الشركة، إلا في حدود معدلات الفوائد المتوسطة الفصح عنها من قبل بنك الجزائر، ويرتبط قبول هذه الفوائد بتحقق شرطين وهما تحرير رأس المال كليا وألا تتجاوز المبالغ الموضوعة تحت تصرف الشركة نسبة **50%** من رأس المال.
- للمستأجر وبصفته المالك الاقتصادي للأصل بمفهوم المقاييس الجديدة للمحاسبة، الحق في الخصم من الربح الخاضع للضريبة الإيجارات المسددة للمؤجر، وبتطبيق الإهتلاك إلى غاية نهاية الآجال المحددة قانونا في **2012/12/31**، ومن جهة أخرى يتمتع المؤجر جبائيا بالملكية القانونية للأصل ما يعطيه الحق في ممارسة الإهتلاك إبتداءا من نهاية الاستحقاقات المحددة قانونا في **2012/12/31**.[11]

4- التخفيضات (الإيرادات غير الخاضعة للضريبة): وتتلخص فيما يلي:

تعفى فوائض القيمة المحققة من التنازل عن التثبيتات وهي نوعان موضحة حسب الجدول التالي:

الجدول (1): المعالجة الجبائية لفوائض القيمة المحققة من التنازل عن التثبيتات

نوع الفائض	حالة عدم التعاهد بإعادة استثمار الفائض	حالة التعاهد بإعادة استثمار الفائض

فائض قيمة قصير الأجل(**ناتج من التنازل عن التثبيتات المكتسبة منذ اقل أو يساوي 03 سنوات**)	تعفى **30%** من الفائض من الخضوع للد **IBS** أو **IRG** حسب حالة المكلف الضريبي، وتخضع **70%** من الفوائض للضريبة	يعفى الفائض المحقق كليا من الخضوع للد **IBS** أو **IRG** حسب حالة المكلف الضريبي، شرط إعادة استثماره في اقتناء تثبيت جديد يساوي تكلفة التثبيت المتنازل عنه مضافا له الفائض المحقق وفي أجل **3 سنوات**، وفي حالة العكس ينقل فائض القيمة إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة الموالية التي تلي انقضاء الأجل المحدد لإعادة الاستثمار
فائض قيمة طويل الأجل(**ناتج من التنازل عن التثبيتات المكتسبة منذ أكثر من 03 سنوات**)	تعفى **65%** من الفائض من الخضوع للد **IBS** أو **IRG** حسب حالة المكلف الضريبي، وتخضع **35%** من الفوائض للضريبة.	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المرجع الموضح في التهميش[12]

- تعفى فوائض القيمة المحققة من قبل شركات من نفس التجمع من الربح الخاضعة للضريبة.
- تعفى من الربح الخاضع للضريبة فوائض القيمة الناجمة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري (**lease–back**).
- تعفى من الربح الخاضع للضريبة فوائض القيمة الناتجة من إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر للمقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير.
- تعفى من الربح الخاضع للضريبة فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة، وكذا حواصل الأسهم وحصص وهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة (**O.P.C.V.M**) المسعرة بالبورصة، لمدة خمس سنوات إبتداءا من 2009/01/01.[13]
- إهتلاكات مكملة على التثبيتات والتي تتم عادة من السهو أو الخطأ حيث تؤدي إلى حساب إهتلاك إضافي، كحساب الإهتلاك على أساس قيمة الشراء خارج الرسم بدلا من حسابه على أساس الشراء بكل الرسوم للتثبيتات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى خصومات أخرى مثل بعض الإيرادات التي تعفى قانونا من الربح الخاضع للضريبة وتم إخضاعها، أو أعباء قابلة للخصم ولم تسجل محاسبيا للسهو أو الخطأ.
- في حال تسجيل المؤسسة لعجز جبائي في سنة مالية ما فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح الجبائي المحقق خلال نفس السنة، وفي حالة ما إذا كان

هذا الربح غير كافي لتخفيض هذا العجز فإن العجز المتبقي يرحل بالترتيب إلى السنوات المالية المقبلة في حدود أربع سنوات مالية موالية لسنة تحقيق العجز.[14]

II – الطريقة والأدوات:

1– التعريف بالمؤسسة محل الدراسة: نظرا لاستحالة وجود كل الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في مؤسسة واحدة، وبغية إسقاط أكبر قدر ممكن من الجانب النظري للدرسة على جانب تطبيقي تم الاستعانة بمثال توضيحي افتراضي حتى نتمكن من حصر أكبر عدد من حالات الاختلاف بين النظام المحاسبي والجبائي مع عرض المعالجة المحاسبية والجبائية للمثال المعروض وصولا إلى تحديد النتيجة الجبائية وفق نظرة النظام الجبائي الجزائري.

1–1– عرض بيانات الدراسة: قدمت إليك المعلومات التالية والمتعلقة بوضعية مجمل أعباء وإيرادات المؤسسة للسنة المالية 2020، حيث كانت كما يلي:

الجدول (3): جدول تفصيلي لمجموع أعباء وإيرادات المؤسسة لسنة 2020

عناصر الأعباء	عناصر الإيرادات
الإستهلاكات من المواد الأولية **50.000.000**	المبيعات خارج الرسم **75.000.000**
مخصص إهتلاك سنوي لسيارة سياحية مقتناة بمبلغ **2.000.000** خارج الرسم، تمتلك خطيا بمعدل **20%**.	فائض قيمة من التنازل عن سيارة سياحية قيمتها 1.000.000 مقتناة منذ2018/01/01، مدتها النفعية 05 سنوات ولم تتعاهد المؤسسة بإعادة استثمار الفائض، مبلغ التنازل 700.000
مؤونة معاشات توقعا لإحالة أحد العمال على التقاعد السنة المقبلة **1.000.000**	
هدايا غير إشهارية بلغت قيمتها **400.000**	فائض قيمة من التنازل عن شاحنة قيمتها 3.500.000 مقتناة منذ 2016/01/01، مدتها النفعية 10 سنوات ولم تتعاهد المؤسسة بإعادة استثماره، مبلغ التنازل 1.890.000
350 قبعة إشهارية بمبلغ **1100** دج للوحدة	
تقديم إعانة لأحد الجمعيات الخيرية **3.000.000**	
مصاريف sponsor لأحد الفرق الرياضية **2.000.000**	فائض قيمة من التنازل عن شاحنة قيمتها 4.000.000 مقتناة منذ 2017/01/01، مدتها النفعية 10 سنوات وقد تتعاهد المؤسسة بإعادة استثمار الفائض، مبلغ التنازل 3.300.000
فاتورة عقد التأمين السنوية لمقر الشركة من الكوارث خارج الرسم إبتداءا من **10/01/ 2020** قدرها **300.000**	

الأجر الشهري لأحد العمال والذي يشتغل في نفس المنصب مع زوجة المدير **30.000** بينما الأجر الشهري لزوجة المدير بلغ **70.000**	تملك المؤسسة 30% من رأس مال أحد المؤسسات التجارية حيث حققت الأخيرة ربحا جبائيا قدره **4.000.000**
ضرائب ورسوم مختلفة **1.875.000** منها 20% غرامات جبائية	
مؤونة لأتعاب محافظ الحسابات قدرت بـ **500.000** تدفع في سنة 2021	تلقت المؤسسة وعدا من الدولة يفيد باستفادتها من إعانة استغلال قدرها **3.000.000** على أن يكون تحصيل الإعانة السنة المقبلة
أعباء أخرى مبررة جبائيا **4.040.000**	
المبالغ: بالدينار الجزائري	

المصدر: من إعداد الباحثين

مع افتراض أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تمت عن طريق البنك، وأن المؤسسة شخص معنوي خاضعة للنظام الحقيقي ونشاطها إنتاجي.

كما سجلت المؤسسة خلال السنوات السابقة عجزا جبائيا متتاليا، وهو موضح في الجدول التالي:

الجدول (4): العجز الجبائي المحقق من قبل المؤسسة في السنوات السابقة

السنوات	2016	2017	2018	2019
الخسائر	1.000.00	1.500.000	800.000	909.000

المصدر: من إعداد الباحثين.

2– المعالجة المحاسبية والجبائية لأعباء وإيرادات المؤسسة:

2–1– التسجيل المحاسبي لأعباء وإيرادات المؤسسة: (أنظر الملحق رقم 01)

أ– حساب النتيجة المحاسبية:

النتيجة المحاسبية = مجموع الإيرادات (حـ 7) – مجموع الأعباء (حـ 6)

الجدول (5): الشكل المختصر لجدول حسابات النتائج للمؤسسة

البيان	المبالغ
مجموع الإيرادات	80.228.000
مجموع الأعباء	64.000.000
النتيجة العادية قبل الضرائب	**16.228.000**
الضرائب الواجبة الدفع عن النتيجة العادية	3.083.320
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حـ 693 – حـ 692	(242.250)
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**13.386.930**
النتيجة غير العادية	/
النتيجة الصافية للسنة المالية	**13.386.930**

المصدر: من إعداد الباحثين

ب– حساب الضرائب المؤجلة: نظرا لوجود عمليات يختلف توقيت خضوعها أو موعد خصمها من الضريبة، تنشأ للمؤسسة فروقات وهذا ما يؤدي بها لإثبات ضرائب مؤجلة أصول و خصوم موضحة في الجدول التالي:

الجدول (6): الضرائب المؤجلة المسجلة في محاسبة المؤسسة

الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة	الضريبة المؤجلة أصول	الضريبة المؤجلة خصوم
مؤونة معاشات تحسبا لإحالة أحد العمال للتقاعد	1.000.000* 19% = 190.000	
جزء أقساط التأمينات الخاص بسنة 2021	300.000(* 12/9) *19 % = 42750	
مؤونة أتعاب محافظ الحسابات	500.000* 19% = 95.000	
الوعد بتحصيل إعانة الاستغلال		3000.000* 19% = 570.000
المجموع (التغيرات)	(242.250)	

المصدر: من إعداد الباحثين

2–2 المعالجة الجبائية لعناصر الأعباء والإيرادات للمؤسسة: لتحديد النتيجة الجبائية لابد أولا من تحديد كل من الإستردادات والتخفيضات:

أ– الاستردادت:

- مخصصات إهتلاك السيارة السياحية مقبولة للخصم في حدود سقف قدرة 1.000.000 دج كمبلغ قابل للإهتلاك وبالتالي فالجزء المقبول جبائيا للخصم هو 200.000 دج كون مدة الإهتلاك هي خمس سنوات بينما تعتبر **200.000** غير قابل للخصم ويضاف إلى عناصر الإستردادات.
- مؤونات المعاشات تحسبا لخروج أحد العمال للتقاعد غير مقبولة جبائيا كونها غير محددة بدقة ويغلب عليها الطابع الاحتمالي، بالإضافة على أنها لم تنشئ من حدث خلال السنة الجارية وبالتالي فهي لم تستجب للشروط الذي وضعها النظام الجبائي ولهذا فمؤونة المعاشات ومؤونة أتعاب محافظ الحسابات تعتبر كاسترداد:

1.500.000 = 500.000 + 1.000.000

- الهدايا غير الإشهارية غير قابلة للخصم جبائيا وبالتالي فمبلغ 400.000 يعالج كاسترداد، إضافة للجزء (1100-500)*350 = **210.000** وذلك كون الهدايا الإشهارية مقبولة جبائيا في حدود سعر شراء 500 دج للوحدة.
- الإعانات والتبرعات الممنوحة للجمعيات الخيرية تجاوزت الحد الذي نصت عليه المادة 169-1 من CIDTA والمقدر بـ 2.000.000 وما تجاوز ذلك يعتبر غير مقبول للخصم من الربح الخاضع للضريبة، أي أن **1.000.000** تعالج كإستردادات.
- مصاريف sponsor لأحد الفرق الرياضية تقبل للخصم جبائيا كونها لم تتجاوز الحد المسموح به جبائيا والمقدر في حدود 10% من رقم الأعمال للسنة المالية وفي حد أقصاه 30.000.000 دج.
- مصاريف عقد التأمين يقبل الجزء الخاص بسنة 2020 بينما يعتبر الجزء الخاص بسنة 2021 غير قابل للخصم جبائيا كون ليس له علاقة بأعباء الاستغلال للسنة الجارية وتعالج كما يلي:

300.000* 12/3 = 75.000 قابلة للخصم

300.000* 12/9 = 225.000 **غير قابلة للخصم**.

- الأجر الممنوح لزوج صاحب المؤسسة أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في الشركة، لا يقبل للخصم جبائيا إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل، ولهذا فأجرة زوجة المدير تقبل في حدود 30.000 دج فقط بينما تعتبر **40.000** كإستردادات تضاف للربح الخاضع للضريبة.
- الغرامات غير مقبولة للخصم من الربح الخاضع للضريبة حسب المادة 141-6 من CIDTA ولهذا يعتبر مبلغ 1.500.00*20% = **375.000** استرداد يضاف للربح الخاضع للضريبة.
- الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية تعتبر من الأعباء غير القابلة للخصم كونها محسوبة من النتيجة المحاسبية بمبلغ قدره 3.083.320

ب– التخفيضات:

– تعالج فوائض القيمة المحققة من قبل المؤسسة جراء التنازل عن بعض التثبيتات العينية كما هو موضع في الجدول التالي:

الجدول (7): الجزء المعفى من الضريبة لفوائض القيمة من التنازل عن التثبيتات

نوع الفائض	الجزء الخاضع للضريبة	الجزء المعفي من الضريبة	ملاحظات
فائض قيمة قصير الأجل	300.000*70% = 210.000	300.000*30% = 90.000	فائض القيمة قصير الأجل غير المتعاهد بإعادة استثماره خاضع للضريبة بنسبة 70%
فائض قيمة طويل الأجل	140.000*35% = 49000	140.000*65% = 91.000	فائض القيمة طويل الأجل غير المتعاهد بإعادة استثماره خاضع للضريبة بنسبة 35%
فائض قيمة طويل الأجل	/	900.000	فائض القيمة المتعاهد بإعادة استثماره في غضون ثلاث سنوات معفي من الضريبة كليا.
المجموع	**259.000**	**1.081.000**	

المصدر: من إعداد الباحثين

– الإيرادات المحصلة من توزيعات الأرباع معفية من الضريبة (المادة 147 من CIDTA)، كونها خضعت للضريبة على أرباح الشركات في المؤسسة الإنتاجية حيث تحسب كما يلي:

حصة المؤسسة من الأرباح الموزعة = 4.000.000 – (4.000.000*26%) * 30% = **888.000**

– إعانات الاستغلال تخضع للضريبة في سنة التحصيل، حيث تعفي من الخضوع للضريبة السنة الحالية وقدرها **3.000.000**

3– تحديد النتيجة الجبائية: يتم تحديد النتيجة الجبائية من خلال الجدول رقم 09 من الملاحق الجبائية خارج المحاسبية كما يلي:

الجدول (8): جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

السنة المالية: 2020		المبالغ
تعيين المؤسسة: مؤسسة إنتاجية		
1. النتيجة الصافية للسنة المالية	ربح	13.386.930

	خسارة	
الإسترددات		
حصص الهدايا غير القابلة للخصم		**610.000**
حصص النوادي الرياضية غير القابلة للخصم		/
الهبات والتبرعات غير قابلة للخصم		**1.000.000**
إهتلاكات غير قابلة للخصم		**200.000**
مؤونات غير قابلة للخصم		**1.500.000**
الضريبة على أرباح الشركات	الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية	**3.083.320**
	الضرائب المؤجلة (تغيرات)	**(242.250)**
الغرامات والعقوبات		**375.000**
الإستردادات الأخرى		**265.000**
2. مجموع الإستردادات		**6.791.070**
التخفيضات		
فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات		**1.081.000**
الإهتلاك المكمل		/
المداخيل المتعلقة بتوزيعات الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات		**888.000**
التخفيضات الأخرى		**3.000.000**
3. مجموع التخفيضات		**4.969.000**
4. الخسائر السابقة القابلة للخصم (أخر أربع سنوات)		**4.209.000**
5. النتيجة الجبائية = 1+2–3–4	**ربح**	**11.000.000**
	خسارة	

المصدر: من إعداد الباحثين

III– النتائج ومناقشتها:

1– بالنسبة الإستردادات: بلغت الإستردادات مبلغ قدره **6.791.070** ما يساوي نسبة 10.61% من مجموع الأعباء، وهي نسبة معتبرة كانت ستساهم في اقتصاد ضريبي للمؤسسة قدره **1.290.303** أي بنسبة 11.76% من النتيجة الجبائية لولا القيود المفروضة من الإدارة الجبائية على قبول خصم بعض الأعباء، حفاظا على مواردها الجبائية وخوفا عليها من التآكل خاصة في ظل التضخيم المتعمد للأعباء من المؤسسة وهذا مايبرره تسجيل هذه الأخيرة لمؤونات أتعاب محافظ الحسابات ومؤونات المعاشات إضافة لتسجيل أعباء أقساط التأمينات الخاصة بسنة 2021 رغم عدم أحقية المؤسسة بتسجيلها نظرا لكون هذه الأعباء يتوقع أن تستحق سنة

2021 وهي خاصة بمصاريف الاستغلال لسنة 2020، وكنتيجة مستخلصة من خلال معالجتنا لعناصر الاستردادت نستنتج أن القيود المفروضة من الإدارة الجبائية على خصم بعض الأعباء هو نتيجة الممارسات التي تقع فيها المؤسسات من تضخيم لأعبائها بغية تدنئة الضريبة على الأرباح وهذا ما تعتبره الإدارة الجبائية **تهربا ضريبيا واضحا**.

2- بالنسبة لعناصر التخفيضات: بلغت التخفيضات مبلغ قدره **4.969.000** أي بنسبة 06.19% من مجموع الإيرادات، حيث تشكلت من فوائض القيمة المتنازل عنها منها مبلغ 900.000 دج فائض قيمة متعاهد بإعادة استثماره بالإضافة لمبلغ 888.000 دج نائج من أرباح موزعة من امتلاك المؤسسة لمساهمة في مؤسسة أخرى، كما سجلت المؤسسة إعانات الاستغلال كإيرادات بمجرد حصولها على وعد من الدولة وهذا تطبيقا لمحاسبة الالتزام غير أن الإدارة الجبائية لا تخضع هذه الإعانة للضريبة حتى تحصلها المؤسسة في خزينتها، وكنتيجة مستخلصة من خلال معالجتنا لعناصر التخفيضات نستنتج أن الإدارة الجبائية تعفي بعض الإيرادات من الضريبة لعدة أسباب أهمها:

- عدم خضوع بعض الإيرادات للضريبة مرتين حتى لا تتعرض لحالة الازدواج الضريبي مثل الأرباح الموزعة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات في المؤسسة الأصلية.
- تشجيع الاستثمار وذلك من خلال إعفاء الفوائض المحققة من التنازل عن التثبيتات بشكل جزئي للفوائض غير المتعاهد بإعادة استثمارها أو بشكل كلي بالنسبة للفوائض المتعاهد بإعادة استثمارها.

إضافة لما سبق فقد سمح المشرع الجبائي للمؤسسات الاقتصادية بخصم العجز الجبائي لأخر أربع سنوات وهذا ما يمثل امتياز جبائي للمؤسسات حيث يساعدهم على تقليص النتيجة الجبائية ومن ثم تدنئة الضريبة على أرباح الشركات.

الخلاصة:

من خلال دراستنا هذه يمكن القول أن تطبيق النظام لمحاسبي المالي قد فرضته عدة متغيرات، منها ما هو متعلق بالتحول الاقتصادي الذي عرفته الجزائر مطلع التسعينات ومنه ما تعلق بالمحيط الدولي، وقد أدى هذا التحول المحاسبي إلى إحداث جملة من الاختلافات مع النظام

الجبائي الجزائري حيث تنحصر جل هذه الاختلافات في العناصر المحددة للدخل الخاضع للضريبة، وفي ضوء التحليلات النظرية والتطبيقية للبحث يمكن عرض أهم **النتائج المتوصل** إليها كالتالي:

- يستفيد النظام الجبائي الجزائري من مخرجات النظم المحاسبي المالي حيث يعتمد على النتيجة المحاسبية الظاهرة بالكشوف المالية للمؤسسة في عملية تحديد النتيجة الجبائية.
- تتم عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية خارج المحاسبة من خلال الجدول رقم 09 من الملاحق الجبائية، حيث تضاف للنتيجة المحاسبية عناصر الإسترددات وتخصم منه عناصر التخفيضات والعجز الجبائي لأخر أربع سنوات.
- ينتج عن الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري نوعين من الفروقات، فروقات دائمة قابلة للخصم والإدماج تختفي في سنة ظهورها تظهر فقط في جدول حسابات النتائج، وفروقات مؤقتة قابلة للخصم والإدماج يمتد تأثيرها لسنوات المالية المستقبلية وتنتج من اختلاف الفترات الزمنية من الاعتراف بالعبء أو الإيراد وتظهر في قائمة الميزانية وحسابات النتائج.

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن طرح **التوصيات** التالية:

- ضرورة العمل على تفعيل السوق المالي لما له من أهمية في تحديد القيمة العادلة والتي تساعد على التقييم الحقيقي لبعض عناصر الأصول والخصوم، وهذا ما من شأنه أن يقلل الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.
- العمل على تقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وذلك من خلال تكثيف الندوات الملتقيات ذات الصلة بالموضوع، مع الاستفادة من تجارب الدول التي نجحت في ذلك.
- ضرورة الاعتراف بالضريبة المؤجلة من طرف النظام الجبائي الجزائري كونها تعتبر من بين الآليات الفعالة التي تساعد في تقليص فجوة الاختلاف المحاسبي والجبائي وهذا ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي IAS12 "ضرائب الدخل"

إن من بين المواضيع التي نراها جديرة بالاهتمام والبحث في هذا المجال، والتي نقترح أن يتم تصويب وجهة الباحثين نحوها هي كالتالي:

- آليات تفعيل بورصة الجزائر ودورها في إحداث التوافق المحاسبي والجبائي.

- أثر اعتماد الضرائب المؤجلة من منظور جبائي على جودة القوائم المالية.
- مساهمة اعتماد القيمة العادلة جبائيا في التحديد الفعال للوعاء الضريبي (النتيجة الجبائية)

ملاحق:

الملحق رقم 01: التسجيل المحاسبي لمختلف عناصر الأعباء والإيرادات في يومية المؤسسة

التسجيل المحاسبي لعناصر الأعباء					التسجيل المحاسبي لعناصر الإيرادات				
رقم الحساب		2020	المبالغ		رقم الحساب		2020	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن	مدين	دائن		مدين	دائن
601	31	تسجيل الاستهلاكات من المواد الأولية	50.000.000		512	701 4457	تسجيل رقم الأعمال المحقق	89.250.000	75.000.000 14.250.000
681	28182	تسجيل قسط إهتلاك السيارة السياحية	400.000		512 28182	2182 752	تسجيل التنازل عن السيارة السياحية	700.000 600.000	1.000.000 300.000
683	153	مؤونة معاشات توقعا لإحالة أحد العمال على التقاعد	1.000.000		فائض قيمة التنازل = مبلغ التنازل – (القيمة المحاسبية الصافية حتى تاريخ التنازل) القيمة المحاسبية الصافية حتى تاريخ التنازل = قيمة السيارة – الإهتلاك المتراكم حتى تاريخ التنازل القيمة المحاسبية الصافية حتى تاريخ التنازل = 1.000.000 – (3*%20*1.000.000) = 400.000 فائض قيمة التنازل = 700.000 – 400.000 = 300.000				
133	692	تسجيل ضريبة مؤجلة أصول على مؤونة المعاشات	190.000		512 28182	2182 752	تسجيل التنازل عن الشاحنة الأولى	1.890.000 1.750.000	3.500.000 140.000
623	512	مصاريف الهدايا الإشهارية وغير الإشهارية	785.000						
656	512	تقديم إعانة لأحد الجمعيات الخيرية	3.000.000		فائض قيمة التنازل = مبلغ التنازل – (القيمة المحاسبية الصافية حتى تاريخ التنازل) القيمة المحاسبية الصافية حتى تاريخ التنازل = قيمة السيارة – الإهتلاك المتراكم حتى تاريخ التنازل القيمة المحاسبية الصافية حتى تاريخ التنازل = 3.500.000 – (5*%10*1.750.000) = 1.750.000 فائض قيمة التنازل = 1.890.000 – 1.750.000 = 140.000				
623	512	مصاريف sponsor لأحد الفرق الرياضية	2.000.000						
616	512	تسجيل أقساط التأمينات	300.000		512 28182	2182 752	تسجيل التنازل عن الشاحنة الثانية	3.300.000 1.600.000	4.000.000 900.000
487	692	إثبات الضريبة المؤجلة أصول للأعباء المعاينة مسبقا من التأمينات	42.750						
631	512	مصاريف المستخدمين أجرة زوجة المدير +أحد العمال	100.000		فائض قيمة التنازل = مبلغ التنازل – (القيمة المحاسبية الصافية حتى تاريخ التنازل) القيمة المحاسبية الصافية حتى تاريخ التنازل = قيمة السيارة – الإهتلاك المتراكم حتى تاريخ التنازل القيمة المحاسبية الصافية حتى تاريخ التنازل = 4.000.000 – (4*%10*2.400.000) = 2.400.000 فائض قيمة التنازل = 3.300.000 – 2.400.000 = 900.000				
64 656 512		أعباء الضرائب والرسوم + غرامات التأخير	1.500.000 375.000 1.875.000						
					752	1061	تحويل فائض القيمة المتعاقد بإعادة استثماره للاحتياطات	900.000	
683	158	مؤونة أتعاب محافظ الحسابات	500.000		512	761		888.000	
133	692	الضريبة المؤجلة لمؤونة محافظ الحسابات	95.000		441	748		3.000.000	
6xx	512	أعباء أخرى محتملة	4.040.000		693	134		570.000	

المصدر: من إعداد الباحثين

الهوامش والمراجع:

[1] مخلوفي عزوز، **أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية على تحديد الوعاء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة بشار، المجلد 5، العدد 2، أوت 2019، ص 563.

[2] طبشوش هند، بن بلقاسم سفيان، **تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية – دراسة حالة فرع " الصيانة وخدمات السيارات" لمجمع سونلغاز**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 14، العدد 01، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2020، ص 309.

[3] يخلف إيمان، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الإفصاح والشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة الشلف، الجزائر، 2019، ص–ص 96–100 .

[4] يخلف إيمان، المرجع السابق، ص 100.

[5] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 140–1، 2021، ص 32.

[6] Ministère des Finances, Direction générale des impôts, Direction des Relations publiques et de la communication, **Guide fiscal de l'investisseur en Algérie**, 2019, P 26. Sur : https://www.onca.dz/articles/files/file-88GhP4ym7YPb2d6rLMgF.pdf le 27/04/2021 a 12:28

[7] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سبق ذكره**، المادة 169، 2021، ص 39.

[8] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سبق ذكره**، المادة 168، 2021، ص 39.

[9] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سبق ذكره**، المادة 171، 2021، ص 40.

[10] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سبق ذكره**، المادة 141، 2021، ص 32.

[11] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 49، المادة 27 من الأمر 10–01 المؤرخ في 2010/08/26، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ص 11.

[12] شعباني لطفي، **جباية المؤسسة**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، ص 156–157.

[13] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، المادة 27 من القانون 08–21 المؤرخ في 2008/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ص 14.

[14] عبد القادر مسعودي، طالبي مُحَمَّد، **أثر الجباية على الإستراتيجية المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الوادي، المجلد 09، العدد 02، 2019، ص 454.