الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 12-الضرائب على الدخل

د. دراجي عيسى أ. قندز بن توتة
المركز الجامعي تيسمسيلت

ملخص:

نحاول من خلال هذه المقالة أن نركز على كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية مرتكزين في ذلك على العنصر الأساسي للنظام الاقتصادي وهو "الربح" .

إن تحقيقه يجعل المؤسسة خاضعة للضريبة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك،وبما أن الإدارة الجبائية تعتبر من الأطراف الخارجية التي تهتم بمخرجات المحاسبة "الربح، رقم الأعمال" والتي من خلالها يمكن إجراء التسويات والتعديلات على أساس ما ورد في القوائم الجبائية وليس بالضرورة كل المنتوجات المسجلة محاسبيا هي خاضعة للضريبة، وليس بالضرورة أيضا أن كل الأعباء التي تم خصمها محاسبيا هي قابلة للخصم جبائيا من اجل تحديد النتيجة الجبائية.

القواعد الجبائية هي التي تحدد فيما إذا كانت الأعباء قابلة للخصم كليا أو جزئيا أو غير قابلة للخصم نهائيا من اجل تحديد النتيجة الجبائية وهي في الأخير لا تمثل إلا نتيجة محاسبية معدلة أو مصححة.

الكلمات المفتاحية: النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية، المنتوجات الخاضعة للضريبة، الاعباء القابلة للخصم.

Résumé :

l'objectif de cet article est d'étudier le passage du résultat comptable au résultat fiscal, out en basant sur l'élément vital du système économique « le profit », la réalisation d'un bénéfice constitue donc le fondement d'imposition d'une entreprise.

L'administration fiscale, s'intéresse particulièrement au résultat et au chiffre d'affaires dégagées par la comptabilité d'une entreprise à travers lesquels elle procédera à des rectifications extra comptables à l'aide d'une déclaration appelée la « liasse fiscale », car tous les produits comptabilisés ne sont pas forcément imposables et les charges déductibles sont des charges admises en déduction, pour la détermination du résultat fiscal.

Ce sont les règles fiscales qui permettent de déterminer si une charge est totalement ou partiellement déductible ou non afin d'aboutir à un résultat fiscal, autrement dit le résultat fiscal n'est qu'un résultat comptable modifie ou corrigé.

Les mots clés : résultat comptable, résultat fiscal, produits imposables, charges déductibles.

تمهيد:

تعتبر نتيجة المؤسسة ثمرة نشاط خلال دورة معينة وبالأخص عند تحقيق الربح لأنه يضمن استمرار نشاطها بخلاف تحقيق خسارة بصفة متكررة قد يؤدي إلى حل المؤسسة، وهذا مالا يخدم مصالح الأطراف ذات العلاقة، فتأمين بقاء المؤسسة مرهون بالنتيجة التي تحققها، فهي بالدرجة الأولى تهم ملاك المؤسسة من مساهمين ومسيرين وعمال وبدرجة اقل الغير سواء كانوا موردين أو زبائن أو مؤسسات مالية أو الإدارة الجبائية التي تعتبر الطرف الخارجي الأهم لان تحديد الوعاء يعتمد على النتيجة المحاسبية فيما يخص حساب الضريبة على الأرباح ويرتكز على رقم الأعمال فيما يخص حساب بعض الرسوم على رقم الأعمال.

فالنتيجة هي حصيلة مفاضلة بين المنتوجات والأعباء المتعلقة بدورة معينة، بحيث تمثل ربحا في حالة كون المنتوجات اكبر من الأعباء وتمثل خسارة في الحالة العكسية، وعليه يتم حساب الضريبة على الأرباح على أساس النتيجة الجبائية التي بدورها ترتكز في تحديدها على النتيجة المحاسبية ويتم تحديدها على مرحلتين :

في المرحلة الأولى تسجل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء تعلق الأمر بالمنتجات أو الأعباء وفقا للقواعد المحاسبية فقط.

وفي مرحلة ثانية وبعد تحديد النتيجة المحاسبية يمكن للإدارة الجبائية تحديد النتيجة الجبائية من خلال إجراء بعض التعديلات والتصحيحات على النتيجة المحاسبية اخذين بعين الاعتبار النصوص الجبائية، بمعنى إجراء بعض التسويات على المنتجات غير الخاضعة للضريبة والتي يجب طرحها من الربح الخاضع للضريبة، وإجراء بعض المعالجات على الأعباء التي تم خصمها ولكن جبائيا غير قابلة للخصم والتي يجب إعادة دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

ومما سبق يمكن طرح السؤال الرئيسي الأتي :ما هي المراحل المتبعة في الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضرائب على الدخلias 12؟

حتما هذا السؤال سيقودنا إلى طرح عدة أسئلة فرعية:

-ما هي الأعباء غير القابلة للخصم ؟

-ما هي المنتجات غير الخاضعة للضريبة ؟

-كيف يمكن تحديد النتيجة الجبائية ؟

أهمية البحث:تبرز أهميته من خلال أن الإدارة الجبائية تعتبر من الأطراف الرئيسية المستخدمة لمخرجات المحاسبة والتي ترتكز عليها في تحديد الوعاء الضريبي، ونظرا للفرو قات الموجودة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتي تتم معالجتها خارج إطار المحاسبية فان تبنيها للضرائب المؤجلة يعتبر كبديل للتقليل من هذه الفرو قات والتي تتم معالجتها في إطار المحاسبة.

أهداف البحث:إن الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها من خلال هذه المقالة تكمن فيما يلي:

-تسليط الضوء على طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي.

-الوقوف على أسباب الاختلاف بين النتيجتين بغية تجاوزها لإحداث الانسجام والتوافق بين القواعد المحاسبية والجبائية .

-تقليص الفرو قات والمعالجات المتبعة عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ومحاولة المقاربة بينهما.

منهج البحث المتبع: قصد الإحاطة بمختلف جوانب البحث والإجابة على الإشكالية، سوف نعتمد على المنهج الوصفي في عرض مختلف جوانب البحث النظرية، واعتمدنا على أداة التحليل عند ما تطرقنا لمراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

خطة البحث:تم تقسيم البحث إلى ثلاثة محاور رئيسية وهي:

-المحور الأول:الأعباء غير القابلة للخصم والمعاد إدماجها في الربح الخاضع للضريبية.

-المحور الثاني:المنتجات غير الخاضعة للضريبة والمعاد طرحها من الربح الخاضع للضريبة.

-المحور الثالث:تحديد النتيجة الجبائية.

المحور الأول : الأعباء غير القابلة للخصم "الادماجات" :

تحتل الأعباء الجزء الأكبر ضمن تحديد النتيجة الجبائية نظرا لتأثيرها من حيث قابلية خصمها من الربح الخاضع للضريبة، وعليه فإن الأعباء التي تتحملها المؤسسة فعلا تسجل محاسبيا بغض النظر عن النصوص الجبائية إذا ما توفرت الوثائق الثبوتية لتبريرها، هذا فيما يخص تحديد النتيجة المحاسبية، أما من منظور جبائي فإن قابلية خصم الأعباء تخضع لبعض الشروط الشكلية والموضوعية، وفي حالة عدم وجود نصوص جبائية متعلقة بالأعباء تطبق القواعد المحاسبية بدون تحفظ.

أولا-: الشروط العامة لخصم الأعباء: يمكن تقسيمها إلى شروط شكلية وأخرى موضوعية نتناولها فيما يلي:

الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي

1 - الشروط الشكلية : لكي يتم خصم الأعباء جبائيا يجب أن تستوفي هذه الأخيرة الشروط الشكلية الآتية:

- ✓ أن يكون العبء مؤكد وحقيقي: يجب أن يكون العبء فعلي ومؤكد حدوثه وليس محتمل الحدوث سواء تم دفعه أو مستحق الدفع، ويجب أن يكون حقيقي، أي ليس صوري أو وهمي وتتحمل المؤسسة عبئه بغض النظر عن دفعه أم لا[1].
- ✓ أن يكون العبء مدعم ومؤيد بمبررات ووثائق ثبوتية: حتى يمكن خصم العبء يجب أن يكون مدعم بوثائق ومستندات تبرر حقيقة حدوث العبء، هذه هي القاعدة العامة أما الاستثناء يمكن قبول المصاريف إذا كان بالإمكان التحقق من وجودها وصحتها حتى ولو لم تتوفر الوثائق[2]، لذا يجب أن تبقى الوثائق والمستندات التي تبرر شرعية العبء في المؤسسة لمدة 10 سنوات على الأقل تحسبا لأي مراقبة جبائية.
- ✓ إعداد الكشوف الخاصة ببعض الأعباء: حسب نص المادة 152 والمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" تلزم المكلفين بوجوب إرفاق التصريح السنوي ببعض الجداول الخاصة حتى يتم التحقق من صحة النتائج المبينة في التصريح" كما هو الحال بالنسبة لكشف المصاريف العامة وكشف الاهتلاكات والمؤونات ...الخ[3]، وفي حالة عدم إيداعها في الآجال المحددة يترتب عنها دفع غرامة جبائية ولا يؤخذ بالربح المصرح به ويتم فرض الضريبة تلقائيا.

2- الشروط الموضوعية :يمكن تلخيصها فيما يلي :

- ✓ يجب أن يترتب عن العبء تخفيض في الأصول الصافية: بمعنى يجب أن يحدث العبء نقصا في قيمة الأصول الصافية ويترجم هذا النقص إما عن طريق انخفاض قيمة عنصر من عناصر الأصول أو عن طريق زيادة في قيمة الخصوم من دون أن ينتج ذلك أي مقابل لأي عنصر من عناصر الميزانية [4]، وعليه لا تعتبر كأعباء قابلة للخصم الأعباء التي تؤدي إلى الزيادة في قيمة الأصول كحيازة التجهيزات.
- ✓ أن يتم استغلال العبء في إطار التسيير العادي للكيان ولمصلحته: يشترط لقبول خصم العبء أن يستخدم لأغراض مباشرة لتسيير وتحقيق الهدف الاقتصادي الذي من أجله أنشئت المؤسسة، وفي هذا الإطار يجب التفرقة بين الاستغلال العادي للمؤسسة والاستغلال الشخصي للمسير ين [5].
- ✓ أن يكون العبء مدرج ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها: وفقا لهذا الشرط فإن الأعباء التي يقبل خصمها هي فقط تلك التي نشأت خلال الدورة بغض النظر عن تاريخ دفعها، وعلى ضوء هذا الشرط فإن الأعباء المتعلقة بسنوات مستقبلية يتم أخذها بعين الاعتبار خلال الدورة التي تم الالتزام بها، أما الأعباء المتعلقة بنفقات حالية ولكنها ترتبط بدورات لاحقة فينبغي تأجيل خصمها إلى الدورات التي تحققت فيها.[6]

وحسب الملحق رقم 09 والتعلق بتحديد النتيجة الجبائية المرفق ضمن القوائم الجبائية الصادرة في 2011 والذي مفاده:

الجدول رقم (01)المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية

السنة :.....		
تعيين المؤسسة		المبلغ
I- النتيجة الصافية للسنة المالية	ربح	
	عجز	
II- الإدماجات- الاسترادات-		

أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال			
حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم			
حصص الإشهار المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم			
مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم			
الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم			
الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم			
المؤونات غير القابلة للخصم			
الاهتلاكات غير القابلة للخصم			
مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم			
الاهتلاكات غير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري المقرض المستأجرم.27ق.م. ت.2010			
الإيجارات خارج النتيجة المالية المقرض المؤجر م .27 ق. م .ت. 2010			
الضريبة على أرباح الشركات	الضريبة الواجب دفعها على النتائج		
	الضرائب المؤجلة " تغيرات"		
خسائر القيمة غير القابلة للخصم			
العقوبات والغرامات غير القابلة للخصم			
فواق تحويل الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية			
استردادات أخرى			
مجموع الإدماجات			
III الخصومات			
فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها م 173 من ق. ض. م. ر. م.			
حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والأوراق المماثلة وأيضا أسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة.			
المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة " المادة 147 من ق. ض. م. ر. م."			
الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري " المقرض المؤجر" المادة 27 من ق. م.ت. 2010			
الإيجارات خارج النتيجة المالية -المقرض المؤجر –م. 27من ق. م .ت. 2010			
تكملة ا لاهتلاكات			
خصومات أخرى			
مجموع الخصومات			
IV العجز السابق القابل للخصم م147.من ق. ض. م. ر .م .			
عجز السنة 20			
عجز السنة 20			
عجز السنة 20			
عجز السنة 20			
المجموع القابل للخصم			
النتيجة الجبائية (I+II- III -IV)		ربح	
		خسارة	

المصدر: و. م/ م .ع .ض./ القوائم الجبائية الجديدة لـ 2011، الجدول رقم09.

ثانيا :الاستردادات –الإدماجات- :تتكون أساسا من الأعباء الآتية :

1- أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال: تعتبر تكاليف إيجار العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال ومصاريف الصيانة المتعلقة بها من الأعباء غير قابلة للخصم ويجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة حسب نص المادة 169 الفقرة الأولى من ق. ض. م. ر. م.

2- حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم : حسب نص المادة 169 الفقرة الأولي من ق. ض. م. ر. م. حدد خصم هذا العبء في حدود 500 دج للوحدة وما تعدى هذا السقف يتم إعادة دمجه في الربح الخاضع للضريبة عن طريق ضرب المبلغ الزائد عن السقف في عدد الوحدات[7].

3- حصص الإشهار المالي والرعاية غير القابلة للخصم : حسب نص المادة 169 الفقرة الثانية من ق. ض. م. ر. م. حدد السقف المسموح به لخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية في حدود 30.000.000 دج[8]. وحتى وإن أنفقت المؤسسة أكثر من 30.000.000 دج ولكن لا يتعدى 10% من رقم الأعمال المحقق فإن هذا المبلغ الزائد عن الحد المسموح به وحتى وإن كان مثبت بوثائق ثبوتية يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة.

4- مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم : حسب نص المادة 169 الفقرة الأولي من ق. ض. م. ر. م. لا تكون قابلة للخصم مصاريف الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة غير المثبتة قانونا بوثائق ثبوتية [9]. وتدخل ضمن هذا السياق المصاريف المبالغ فيها حتى ولو تعلقت مباشرة باستغلال المؤسسة، فإن هذه المصاريف يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

5- الهدايا والإعانات والتبرعات والهبات غير القابلة للخصم: حسب نص المادة 169 الفقرة الأولي من ق. ض. م .ر.م. حدد السقف المسموح بخصمه فيما يتعلق بالتبرعات والهبات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني في حدود 1.000.000 دج سنويا وما تجاوز هذا المبلغ يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة، والإعانات والهبات الممنوحة لصالح مؤسسات وجمعيات تنشط في إطار غير الطابع الإنساني وإن قل مبلغها السنوي عن السقف المسموح به فإنها غير قابلة للخصم ويعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة[10].

6- الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم : على العموم تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي .I.R.G والضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب والأجور التي يتحملها العمال .I.R.G./I.T.S والرسم على القيمة المضافة .T.V.Aمن الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم[11].

7- المؤونات غير القابلة للخصم : تعرف المؤونة من وجهة نظر جبائية على أنها الرصيد المشكل من طرف المؤسسة لغرض مواجهة أعباء وخسائر محددة بدقة والتي يتوقع حدوثها مستقبلا بفعل أحداث جارية تطرأ خلال نهاية الدورة، وحسب نص المادة 141 الفقرة 05 من ق. ض. م. ر. م. بالإضافة إلى التعريف السابق يشترط أن تكون مقيدة محاسبيا خلال الدورة وتظهر في الجدول الملحق المتعلق بكشف المؤونات والمرقم في القوائم الجبائية الجديدة برقم 08 ويشترط لخصمها أن تستجيب لبعض الشروط الشكلية والموضوعية التي سنذكرها فيما يلي [12].

- التسجيل الفعلي للمؤونة في محاسبة المؤسسة: يجب تقييد عبء المؤونة في حساب من حسابات الأعباء، وبالتالي في حالة عدم تسجيلها يترتب عليه إعادة دمجها في الربح الخاضع للضريبة.
- تسجيل المؤونة في كشف المؤونات : يجب إبراز المؤونة في جدول خاص يطلق عليه كشف المؤونات وخسائر القيمة يرفق مع التصريح السنوي مع إثبات تسجيلها حسب طبيعة المؤونة والمبالغ التي شكلت لأجلها بحسب نص المادة 152 من ق. ض. م. ر. م.

- يجب أن تكون المؤونة مشكلة لمواجهة أعباء أو خسائر: والتي لو حدثت فعلا خلال الدورة لتم خصمها من الربح، وعليه لا يقبل خصم مؤونات متعلقة بأعباء غير قابلة للخصم كالغرامات الجبائية أو غير المستوفية للشروط العامة لقابلية خصم الأعباء، وأيضا لا يسمح بخصم مؤونات مخصصة لمواجهة أعباء ينتج في مقابلها زيادة في قيمة الأصول أو لمواجهة أعباء أو خسائر غير متعلقة بنشاط المؤسسة.
- يجب أن تكون المؤونة محددة بدقة وبوضوح: ينبغي أن تكون القيمة مجددة ودقيقة غير مبالغ فيها، وعليه تستبعد المؤونات المقدرة جزافيا.
- يجب أن يكون العبء أو الخسارة محتمل الوقوع : يجب أن تكون المؤونة مكونة على أساس احتمال الوقوع أي احتمال حدوثها أكبر من احتمال عدم حدوثها، وعليه فالمؤونات المشكلة لمواجهة مخاطر متوقعة فقط يستبعد خصمها من الربح الخاضع للضريبة، كما هو الحال بالنسبة لمؤونة شكلت لمواجهة نزاع متوقع حدوثه مع زبون بدون أن يرفع هذا الأخير دعوى أمام القضاء ويبلغ المؤسسة عن طريق شكوى.
- يجب أن يكون احتمال وقوع الخسارة أو تحمل العبء مرتبط بحدث وقع خلال الدورة : بمعنى أن المؤونة تشكل لتغطية خسارة أو أعباء ناتجة عن حدث نشأ خلال الدورة المحاسبية، وعليه يستبعد خصم مؤونة كان موضوع تشكيلها نشأ بعد إقفال الحسابات الختامية للسنة المالية حسب مبدأ استقلالية الدورات.

و عليه وحسب نص المادة 141 الفقرة 05 من ق ض م ر م تعتبر المؤونات غير المستوفية للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عنها جبائيا غير قابلة للخصم وكذلك المؤونات التي خصصت جزئيا أو كليا في مجال غير مطابق لمجال تخصيصها أو التي أصبحت بدون غرض خلال السنة الموالية التي تشكلت فيها، فانه يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة [13].

8 -الاهتلاكات غير القابلة للخصم:

- التعريف الجبائي للاهتلاك : يقصد به المعاينة المحاسبية للخسارة التي تتحملها قيمة الأصول الثابتة التي تتناقص مع مرور الوقت الناتج عن الاستخدام أو التقادم عبر الزمن أو التطور التقني .ويعتبر من الأعباء غير القابلة للدفع ويحسب إجباريا في كل سنة مالية سواء المؤسسة حققت ربح أو خسارة، التقصير في حساب الاهتلاك يجعل الأشغال المحاسبية لنهاية التمرين خاطئة ويترتب عنها تحقيق ربح مضخم ينتج عنه توزيع أرباح وهمية على المساهمين[14]، ويتم إعداد مخطط الاهتلاك الذي يترجم وتيرة استهلاك المزايا الاقتصادية المنتظرة وفقا للاستخدام المحتمل للأصل.
- الشروط الموضوعية والشكلية لقابلية خصم مخصصات الاهتلاك : طبقا للتشريع الجبائي الجزائري فإن خصم قسط الاهتلاك من الربح الخاضع للضريبة مرهون بمدى استجابته لجملة من الشروط يمكن تلخيصها فيما يلي [15]

- يجب أن يطبق الاهتلاك على العناصر المعرضة للتدهور أو الانخفاض: بمعنى أن الاهتلاك لا يخص إلا عناصر الأصول التي تتعرض قيمتها للانخفاض بدون إمكانية استرجاعه كما هو الحال بالنسبة للمؤونات

- يطبق الاهتلاك فقط على التثبيتات الواردة في أصول الميزانية: وفقا لهذا الشرط فإنه لا يمكن خصم الاهتلاك من النتيجة الجبائية إلا إذا كان الأصل المهتلك يظهر في ميزانية المؤسسة، سواء عن طريق الملكية القانونية" الاقتناء" أو الملكية الاقتصادية في إطار الحصول على الأصل عن طريق إبرام عقود قرض الإيجار .

- يجب أن يكون الاهتلاك مطابق للتدهور الفعلي الذي تكبده التثبيت: بمعنى أنه يجب حساب قسط الاهتلاك السنوي على أساس تكلفة الحيازة أو تكلفة إنتاجه أو عند إعادة تقييمه بناء على القيمة المعاد تقييمها، وبالتالي فإن مجموع

الاهتلاكات المتراكمة في نهاية المدة المقدرة لاستعماله يجب أن تعادل القيمة الأصلية وما يفوقها من الاهتلاكات يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة، وفيما يخص السيارات السياحية فإن قاعدة حساب الاهتلاك القابل للخصم هو 1.000.000 دج للوحدة ولا يطبق هذا السقف إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة حسب نص المادة 141 الفقرة الثالثة من ق.ض.م.ر.م.

يتم حساب الاهتلاك للتثبيتات التي تمنح الحق في خصم T.V.A والتي تستعمل في نشاط خاضع لـ.T.V.A على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة خارج الرسم.H.T، أما أساس الاهتلاك للتثبيتات المخصصة لنشاط غير خاضع لـ.T.V.A فيتم حسابه على أساس سعر الاقتناء بكل الرسوم.T.T.C.

- استخدام التثبيتات يجب أن يكون في إطار التسيير العادي للمؤسسة: يجب أن يندرج الأصل القابل للاهتلاك ضمن الوسائل اللازمة لممارسة نشاط المؤسسة بمعنى تستبعد اهتلاكات التثبيتات غير الضرورية للاستغلال لأنها لا تدخل ضمن الاستغلال العادي للمؤسسة.

- يجب خصم مخصصات الاهتلاكات فقط من نتائج الدورات التي ترتبط بها: يجب خصم الاهتلاكات من السنة التي تكبدت المؤسسة خلالها التدهور في القيمة ولا يمكن خصم أقساط متعلقة بسنوات سابقة نتيجة عدم تسجيلها سهوا، ولا يقبل تأجيل خصم الاهتلاكات سواء حققت المؤسسة ربحا أو خسارة.

- يجب تسجيل قسط الاهتلاك في محاسبة المؤسسة: بمعنى يجب على المؤسسة تسجيل الاهتلاك في صورة قيود محاسبية حتى تتمكن من خصمها من الربح الخاضع للضريبة، وفي الحالة العكسية تحرم المؤسسة من الخصم.

- تسجيل مخصصات الاهتلاكات في جدول الاهتلاكات : بمعنى يجب على المؤسسة أن تظهر الاهتلاك في الجدول السادس من القوائم الجبائية الخاص بالاهتلاكات، مع إبراز الاهتلاكات المتراكمة وقسط الاهتلاك السنوي والتثبيتات المتنازل عنها والاهتلاكات المتراكمة في نهاية السنة والاهتلاكات الجبائية والفروقات الناتجة بمقارنتها مع الاهتلاكات المحاسبية، ويرفق هذا الجدول مع التصريح السنوي حتى تستجيب لقابلية الخصم.

وحسب نص المواد 141و174 من ق.ض.م.ر.م.فان الاهتلاكات المخصومة التي لا تستجيب للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عنها جبائيا يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة، وأيضا بالنسبة للسيارات السياحية فان الاهتلاك يحسب على أساس 1.000.000دج وما تجاوز هذا المبلغ لا يقبل خصمه بشرط أن لا تشكل هذه الأخيرة الأداة الرئيسية للنشاط، وكذلك بالنسبة للمؤسسة التي لا تخضع ل tva فان الاهتلاك يحسب على أساس قيمة الاقتناء بكل الرسوم t.t.c. مع العلم أن القانون الجبائي الجزائري لا يعترف بطريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج المعتمدة في النظام المحاسبي المالي.

9-مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم :حسب نص المادة 171 من ق.ض.م.ر.م فإن السقف المحدد لخصمها هو 10% من مبلغ الدخل والربح في حدود سقف 100.000.000دج، وما تجاوز هذا السقف يتم دمجه في الربح الخاضع للضريبة وحتى وإن كان لم يتجاوز السقف المسموح بخصمه يعاد دمجه في حالة عدم إعادة استثمار نفس المبلغ المخصوم في إطار هذا البحث، 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.

10- الاهتلاكات غير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقود القرض ألإيجاري "المقرض المستأجر: حسب المادة 27 من ق. م .التكميلي 2010 يمكن للمقرض المستأجر والذي يعتبر المالك الاقتصادي حسب المعايير المحاسبية من ممارسة الاهتلاك

على الملك المستأجر إلى غاية 2012/12/31 بصفة انتقالية، وبعد هذا التاريخ إذا لم تصدر نصوص قانونية تمدد في تطبيق الاهتلاك فإن كل الاهتلاكات المخصومة بعد هذا التاريخ يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

11-الإيجارات خارج المنتوجات المالية –المقرض المستأجر-:حسب نص المادة 27من ق. م التكميلي 2010يمكن للمقرض المستأجر بصفة انتقالية ممارسة الاهتلاك وخصم الإيجارات المسددة إلي المقرض المؤجر إلي غاية نهاية الاستحقاقات المحددة قانونا وهي 2012/12/31.

12- الضريبة على أرباح الشركات I.B.S : حسب نص المادة 141 ف 04 من ق.ض.م.ر.م. تخصم كل الضرائب المهنية التي تتحملها المؤسسة والمتعلقة بالنشاط باستثناء الضريبة على أرباح الشركات.

- الضريبة الواجب دفعها على النتائج:إن الضريبة المستحقة على النتيجة لا يقبل خصمها وان تم خصمها جهلا بالقانون يعاد دمجها في السنة المعنية.
- الضرائب المؤجلة:هي مبلغ الضريبة عن الأرباح والذي قد يكون قابل للدفع أو قابل للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية وتنجم هذه الضرائب المؤجلة عن [16]

-تفاوت زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان عند تحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة.

-عجز جبائي أو فروض ضريبية قابلة للترحيل إذا كان يمكن خصمها من الأرباح الجبائية

- ترتيبات، اقصاءات، إعادة معالجة تمت في إطار إعداد القوائم المالية المدمجة .

الضرائب المؤجلة يتم تحديدها ويعاد النظر فيها عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التشريع الجبائي الجزائري المعمول به عند تاريخ الإقفال التي تم خلالها تحقق الأصل وتسديد الخصم، وتتفرع الضرائب المؤجلة إلى ضريبية مؤجلة على الأصول وضريبة مؤجلة على الخصوم.

أ-الضرائب المؤجلة على الأصول: تمثل مبلغ الضرائب المتوقع تحصيلها خلال السنوات المالية المقبلة ويتم الاعتراف بها بالنسبة لكل الفروق المؤقتة الواجبة الخصم إلى المدى الذي يكون فيها احتمال الاسترداد من الأرباح الخاضعة للضريبة واجبا وممكنا، كما هو الحال بالنسبة لترحيل الخسائر الجبائية التي لم تستنفذ بعد ويمكن الاستفادة منها أو فروق مؤقتة سوف يترتب عليها مبالغ واجبة الخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة من جراء التسويات التي تمت على الأصول والخصوم ويترتب عنها زيادة عبء الضريبة في الفترة الحالية وتنعكس في نقص العبء الضريبي في فترة أو فترات قادمة[17].

ب-الضرائب المؤجلة على الخصوم:هي عبارة عن الضريبة المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية إلا أنها واجبة السداد بموجب قانون الضرائب خلال الفترات المستقبلية، وبحيث تتعلق تلك الفر وقات بالفروق المؤقتة، وتنشا هذه الفرو قات عند ما تكون القيمة المسجلة للأصل بالدفاتر المحاسبية اكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام اقل من أساسه الضريبي[18].

وفي حالة وجود ضرائب مؤجلة على الأصول وضرائب مؤجلة على الخصوم يتم اجرء المقاصة بينهما للحصول على الضرائب المؤجلة "تغيرات" ولا يقبل خصمها وان تم خصمها جهلا بالقانون يعاد دمجها في السنة المعنية.

13-خسائر القيمة غير القابلة للخصم:

تمثل خسارة انخفاض القيمة مقدار الزيادة في القيمة الدفترية المسجلة لأصل ما عن القيمة القابلة للتحصيل، مع العلم أن هذه الأخيرة تمثل أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية.

- ثمن البيع الصافي هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل مطروح منه تكاليف الخروج.

- القيمة النفعية هي القيمة المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استعمال الأصل بشكل مستمر.

وعلى المؤسسات أن تقوم بتقدير في نهاية كل سنة مالية أصولها، بحيث إذا ما وجدت مؤشر سواء كان داخلي أو خارجي يدل على أن الأصل قد فقد من قيمته، يجب عليها بعد التفحص والإمعان تقدير القيمة القابلة للتحصيل، وإذا ثبت أنها أقل من القيمة الدفترية حينئذ يشكل هذا الفرق خسارة في القيمة.

وحسب نص المادة 141 الفقرة 05 من ق. ض. م. ر.م .تعتبر الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة خسائر القيم المتعلقة بالمخزونات وحسابات الغير "خسائر القيمة عن الحسابات الدائنة وخسائر القيمة عن الأسهم والحصص الاجتماعية " قابلة للخصم وما دون ذلك يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة كخسائر القيم المتعلقة بالتثبيتات.

14- الغرامات والعقوبات غير القابلة للخصم:حسب نص المادة 141الفقرة 6 من ق.ض.م.ر.م.فان الغرامات والمصادرات أيا كانت طبيعتها والتي تتحملها المؤسسة من جراء مخالفتها للقوانين لا يقبل خصمها من الربح الخاضع للضريبة، بمعنى الغرامات والعقوبات التي تتحملها المؤسسة بحكم مخالفتها للإجراءات القانونية تستبعد من الأعباء القابلة للخصم، نذكر منها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر الغرامات الجبائية، غرامات التأخير في دفع اشتراكات الضمان الاجتماعي،غرامات قانون المرور،الغرامات الجمركية.

15- استردادات أخرى غير قابلة للخصم:حسب نص المادة 141 الفقرةالاولى من ق.ض.م.ر.م.فان فوائد القروض غير المتعلقة بنشاط المؤسسة والتي تم خصمها يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة، وكذلك الشأن بالنسبة للتخفيضات الجبائية الممنوحة على الضرائب التي سبق وان تم خصمها، فان هذه الأخيرة يعاد دمجها ضمن إيراد السنة المالية التي تم خلالها إشعار المؤسسة يدفعها .

المحور الثاني:الخصومات Déductions: يمكن تلخيص المنتوجات غير الخاضعة للضريبة والتي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة فيما يلي :

1-فوائض القيم الناتجة عن التنازل:فائض القيمة يمثل جبائيا منتوج تحققه المؤسسة بمناسبة عمليات ذات طابع استثنائي متعلقة ببعض عناصر الأصول، فقد تخص عمليات التنازل تثبيتات عينية أو حصص اجتماعية واسهم، ولكن يجب أن نميز بين الفوائض المحققة لأنها تخضع لنظام جبائي خاص حيث يمثل فائض القيمة الناتج عن التنازل الفرق الايجابي بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية للأصل بعد طرح الاهتلاكات المتراكمة[19].

وفائض القيمة يخضع للضريبة بحسب ما إذا كان فائض القيمة قصير الأجل أو طويل الأجل كما تختلف المعالجة الجبائية في حالة التزام المؤسسة بإعادة استثماره.

- فائض القيمة القصير الأجل :حسب نص المواد172و173 من ق.ض.م.ر.م.فان فائض القيمة المحقق بمناسبة التنازل عن التثبيتات المكتسبة أو المنجزة من طرف المؤسسة لأقل من ثلاث سنوات يدمج في الربح الخاضع للضريبة بنسبة 70% من فائض القيمة.
- فائض القيمة الطويل الأجل :حسب نص المواد 172و173 من ق.ض.م.ر.م.فان فائض القيمة المحقق بمناسبة التنازل عن التثبيتات المكتسبة أو المحدثة لأكثر من ثلاث سنوات يدمج في الربح الخاضع للضريبة بنسبة 35% من فائض القيمة.

- حالة إعادة استثمار فائض القيمة الناتج عن التنازل : في هذه الحالة إذا ما أبدت المؤسسة رغبتها في إعادة استثمار فائض القيمة المحقق، فإن هذا الأخير لا يدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحقق فيها ولكن بتحقق بعض الشروط[20].

- أن يكون المبلغ المعاد استثماره مساوي لمبلغ فائض القيمة المحقق وتكلفة الأصل المتنازل عنه.
- أن يتم إعادة استثمار فائض القيمة قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات ابتداء من اختتام السنة التي تحقق أثناءها الفائض.
- إرفاق التعهد بطلب إعادة الاستثمار مع التصريح السنوي.

وحسب نص المادة 173 من ق.ض.م.ر.م.يعتبر الجزء من فائض القيمة الناتج عن التنازل غير الخاضع للضريبة والمقدر ب30% بالنسبة لفائض القيمة القصير الأجل و65 % بالنسبة لفائض القيمة الطويل الأجل، ففي حالة إدراج فائض القيمة كلية في الربح فانه يتم خصم الجزء من الفائض غير الخاضع للضريبة.

2 - فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة: يعتبر الجزء من فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الأسهم السندات المماثلة والمقدرة نسبته على التوالي[21].

- 30% بالنسبة لفائض القيمة القصير الأجل.
- 65% بالنسبة لفائض القيمة الطويل الأجل.
- لا تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة، وفي حالة إدراج الفائض كلية يتم خصم الجزء غير الخاضع حسب النسب المذكورة آنفا.

3- حواصل الأسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة.O.p.c.v.mالمسعرة في البورصة: تعفى عوائد هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة لمدة 05 سنوات إبتداءا من 2009/01/01 بالنسبة للضريبة علي الدخل الإجمالي I.R.G والضريبة علي أرباح الشركات I.B.Sفي حالة إخضاع هذه العوائد جهلا بالقانون للربح الخاضع للضريبة فإنه يتم تسوية الأمر عن طريق خصم هذه المنتوجات غير الخاضعة للضريبة[22].

4- عوائد الأسهم والحصص المسعرة في البورصة : تعفى عوائد الأسهم والسندات المماثلة المسعرة في البورصة من الضريبة علي الدخل الإجماليI.R.G، والضريبة علي أرباح الشركات I.B.Sلمدة 05سنوات ابتداء من 2009/01/01 وفي حالة إخضاعها جهلا بالقانون يتم تسوية الأمر عن طريق خصمها من الربح الخاضع للضريبة[23].

5-المداخل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أومعفاة صراحة: حسب نص المادة 147 مكرر من ق. ض.م. ر. م .لا تدخل ضمن وعاء الضريبة على أرباح الشركات المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة علي أرباح الشركات .I.B.S أو المعفاة صراحة ولا يستفاد من الامتياز إلا إذا تم التصريح بهذه المداخيل بصفة منتظمة، بمعنى آخر أن المداخيل المذكورة سابقا والتي لم يتم التصريح بها بصفة منتظمة طبقا لأحكام القانون المعمول به فإنها تدمج في الربح الخاضع للضريبة علي أرباح الشركات .I.B.S.

وفي حالة التصريح بهذه المداخيل بصفة منتظمة وأدمجت في الربح الخاضع للضريبة بسبب جهل القانون فانه يتم خصمها من الربح الخاضع للضريبة وهذه الإجراءات متعلقة فقط بالأشخاص المعنويين.

6- الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري " المقرض المؤجر" : حسب نص المادة 27 من ق. م. التكميلي 2010 والمتعلقة بعمليات القرض الإيجاري فإنه يسمح للمقرض المؤجر بصفته المالك القانوني للملك المؤجر من ممارسة الاهتلاك وخصمه من الربح الخاضع للضريبة بصورة استثنائية إلى غاية 2012/12/31، و عليه في حالة عدم ممارسة هذا

الحق لجهله بالقانون وظنا منه أن الاهتلاك حق فقط للمقرض المستأجر فإنه يتم خصم قسط الاهتلاك بصفة استثنائية وبالنسبة للمقرض المؤجر إلى غاية 2012/12/31 حسب النصوص الجبائية من الربح الخاضع للضريبة.

7- الاهتلاكات المكملة: هو اهتلاك مكمل للامتلاك السابق المطبق على التثبيتات وهو ناتج عن جهل النصوص القانونية نظرا للتعديلات المستمرة للتشريع الجبائي أو السهو ونذكر بعض الحالات التي تؤدي إلى حساب اهتلاك إضافي وخصمه من الربح الخاضع للضريبة.

- الاهتلاك محسوب عل أساس قيمة الاقتناء خارج الرسمH.T. وهو من المفروض أن يحسب على أساس سعر الاقتناء بكل الرسومT.T.C. نظرا لأن التثبيت غير خاضع لر. ق. م. فيحسب الاهتلاك الإضافي على أساس الفرق بين القيمتين.

- قاعدة حساب الاهتلاك بالنسبة للسيارة السياحية تحسب على أساس 1.000.000 دج حسب ق. م . السنوي لـ 2010 ولكن المؤسسة قامت بحساب قسط الاهتلاك على أساس 800.000 دج ولم تطلع على التعديل الجديد فإن المؤسسة لها الحق في ممارسة اهتلاك إضافي على 200.000 دج.

- حالة اقتناء تثبيت أثناء السنة مع العلم أن المؤسسة تمارس الاهتلاك الثابت ونظرا لخطأ لا إرادي تم حساب الاهتلاك على أساس سنوي بالنسبة للسنة المقبلة فقط، مع العلم أن قسط الاهتلاك الثابت يحسب تناسبيا مع الزمن عكس الاهتلاك التنازلي والتصاعدي من منظور جبائي وعليه يمكن حساب اهتلاك إضافي متعلق بالأشهر المرتبطة بسنة الاكتساب .

8- خصومات أخرى : يدخل ضمن هذا العنصر كل التخفيضات التي لم نتناولها في النقاط السابقة، كالمنتوجات التي تم إعفاؤها بنص قانوني وأدرجت في الربح الخاضع للضريبة بسبب جهل النصوص الجبائية.

9- العجز السابق :déficit antérieur : حسب نص المادة 10 من ق. م. السنوي لـ 2010 فإنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبء يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كافي لتغطية كل العجز فإن ما تبقى من العجز يرحل بالترتيب إلى السنوات المالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز[24].

ولكن قد يتزامن عجز مع عجز آخر أو يتحقق العجز بصفة مستمرة من دورة لأخرى، وبالتالي فإن ترحيل العجز يتم وفق احترام الترتيب بحيث يحمل العجز الأول خلال أول دورة أي تغطية العجز القديم مع احترام عدم تجاوز 04 سنوات متصلة غير متقطعة في تغطيته، فإذا تم تحقيق ربح في السنة المقبلة واستطاع هذا الربح أن يغطي العجز بكامله فهذا جيد أما إذا لم يكفي هذا الربح لمقابلة الخسارة فيتم تحميل العجز المتبقي وتحميله على السنوات الموالية، وإذا صادف هذا الأخير أثناء ترحيله تكبد عجز آخر فإن كل عجز يرحل على حدي ويمنح 04 سنوات لامتصاصه، ولا يمكن تجميع الخسائر المتعلقة بدورات مختلفة في عجز واحد متراكم ويتم نقله إلى الأمام وإنما يتم تحميل العجز الأول ثم الذي يليه بدون أن تتجاوز فترة 04 سنوات وما يتم امتصاصه تتحمله المؤسسة وتخصمه من الاحتياطات وإذا لم يكفي، تخصمه من رؤوس الأموال الخاصة، مع العلم أن العجز الذي نقوم بتحميله هو العجز الجبائي بمعنى الذي تم إدخال التعديلات عليه وليس العجز المحاسبي.

المحور الثالث :تحديد النتيجة الجبائية: حسب نص المادة 140 من ق. ض. م. ر.م. فإن الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات العادية وغير العادية المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولكن من الناحية التطبيقية تتحدد بناء على النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات المتعلقة بإعادة إدماج بعض الأعباء غير قابلة للخصم وتخفيض بعض المنتوجات غير الخاضعة للضريبة .

ويمكن حساب النتيجة الجبائية وفق العلاقة الآتية:

النتيجة الجبائية للدورة=النتيجة المحاسبية للدورة +الأعباء غير القابلة للخصم – (المنتوجات غير الخاضعة للضريبة +الخسائر السابقة للدورات الماضية).

يعتبر حساب النتيجة الجبائية المرحلة الأخيرة، بمعنى يتم تحديد مجمل الأعباء الواجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة والمنتوجات والخسائر الواجب خصمها من الوعاء لنحصل على النتيجة الجبائية التي تعتبر وعاء لحساب الضريبة على الأرباح، مع العلم أن كل هذه التعديلات المتمثلة في الادماجات والخصومات تتم خارج إطار المحاسبة

نتائج البحث : بعد استعراضنا لمختلف جوانب الدراسة، يمكننا حصر النتائج التي توصلنا إليها فيما يلي:

1- غياب تعار يف دقيقة للتثبيتات العينية والمعنوية من منظور جبائي لا يساعد علي التمييز بين المصاريف والتثبيتات بالإضافة إلى عدم تفصيل وتحليل النظام الجبائي للمصاريف العامة حيث يسودها الغموض والشمولية.

2- إغفال ق. ض. م. ر. م.، التطرق لنواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات واقتصر فقط على فوائض القيمة وكأن المؤسسة لا تحقق إلا فوائض القيمة.

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

4- الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية ناتجة إما عن فروقات دائمة مستمرة نظرا للاختلاف بين القواعد لمحاسبية والجبائية والتي لا تنعكس على الفترة المقبلة، وإما عن فروقات مؤقتة تنتج عن الاختلاف بين قواعد الربح المحاسبي وقواعد التشريع الجبائي نتيجة اختلاف في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد أو العبء وإما عن اختلافات في الأهداف حيث يرجح هدف تحصيل إيرادات الدولة عن هدف تقديم معلومة مالية مقروءة ذات مصداقية.

5- التسويات التي تتم عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية تمثل مجموعة من التصحيحات والتي تتم خارج إطار المحاسبة، فقد يتم إجراء تصحيحات إيجابية كإعادة إدماج بعض الأعباء غير المرخص بخصمها جبائيا والتي تسهم في ارتفاع الربح الخاضع للضريبة أو تخفيض العجز المحقق محاسبيا بخلاف التصحيحات السلبية التي تظهر في شكل استبعاد للنواتج غير الخاضعة للضريبة من الوعاء كالتخفيضات التي تسهم في تخفيض الربح الخاضع للضريبة.

6- القوائم الجبائية الجديدة المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية والمتعلقة بالمؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي GN°02، فإن الجدولين الرئيسيين الممثلين في الميزانية وحساب النتائج، متطابقين تماما مع الجداول المعتمدة في .S.C.F، باستثناء تفصيلات جزئية متعلقة بتفصيل بعض الأعباء والإيرادات بما يخدم تحديد الوعاء بدقة، أما الجداول الأخرى الواردة في .S.C.F غير معتمدة جبائيا ماعدا بعض الجداول الملحقة الموضوعة وفق متطلبات استخدامات الإدارة الجبائية.

7- اعتماد الملحق رقم 09 من القوائم الجبائية الجديدة والمتعلق بتحديد النتيجة الجبائية، أزاح اللبس والغموض الذي كان يسود تحديد النتيجة الجبائية لعدم إطلاع المكلفين عن كيفية حسابها، وباعتماد هذا الجدول المفصل تم توضيح النصوص الجبائية المقيدة لقابلية خصم الأعباء وكذا تخفيض المنتوجات غير الخاضعة للضريبة بالتدقيق.

8- يتأكد ويتعزز الارتباط بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي من خلال وضعهما تحت سلطة واحدة ممثلة في وزارة المالية، حيث تختص المديرية العامة للضرائب في تسيير الجباية ويختص المجلس الوطني للمحاسبة في تنظيم المحاسبة.

09- يعتبر القانون الجبائي العامل الرئيسي إن لم نقل الوحيد في التزام المؤسسات بمسك محاسبة وإعداد الكشوف المالية التي على أساها يتم إعداد القوائم الجبائية.

التوصيات : على ضوء هذه النتائج، فإننا نقترح جملة من التوصيات بهدف تقليص الفروقات وهي كمايلي:

1- يجب اعتماد إطار تصوري للجباية يأخذ بعين الاعتبار جميع التغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي، وبالأخص اعتماد تعاريف واضحة لجميع عناصر الميزانية وحساب النتائج من منظور جبائي أو تبني نفس التعاريف الواردة في المحاسبة صراحة .

2- يجب أن يخضع سن النصوص الجبائية إلى منطق البساطة والمرونة، بمعنى يجب أن تكون النصوص بسيطة وواضحة تفاديا لأي تأويلات وأن تكون تتصف بالمرونة حتى تستجيب للتغيرات تفاديا للتعديلات المتكررة ة في قوانين المالية السنوية والتكميلية والتي تؤثر هي بدورها على استقرار التشريع الجبائي .

3- يجب على الإدارة الجبائية التركيز على تأهيل وتحسين مستوى أعوان الإدارة الجبائية وخاصة أعوان مفتشيه الضرائب من خلال إعداد برنامج تكويني نوعي في مجال معايير المحاسبة الدولية وبالأخص النظام المحاسبي المالي من طرف خبراء محاسبين مؤهلين ولآجال معتبرة حتى يتسنى استيعاب المفاهيم الجديدة، و يكثف التكوين أكثر لأعوان المفتشية والمحققين المحاسبين للتحكم في جوهر النظام المحاسبي حتى يمكن لهم تحديد الوعاء الذي على أساسه تحسب الضريبة بدقة.

4- يجب على الإدارة الجبائية المحافظة على الارتباط الموجود بين القواعد الجبائية والمحاسبية رغم أن المعاييرالدولية للمحاسبة تطالب باستقلالية تامة للمحاسبة عن الجباية، وفي هذا الإطار يتم الحفاظ على هذا المبدأ من خلال تبني النظام الجبائي لبعض المفاهيم وطرق التقييم في النظام المحاسبي من أجل تقليص الفروقات بهدف إحداث الانسجام وعدم تعارض القوانين.

5-يجب على الإدارة الجبائية فيما يخص ترحيل العجز للأمام أن تعطي فرصة للمؤسسات في اختيار طريقة أخرى لامتصاص العجز، كتبني طريقة ترحيل العجز للخلف المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية لأن المؤسسات الجزائرية في غالبيتها تحقق خسائر، مع العلم أن تحميل العجز للأمام مرهون بتحقق ربح في السنوات المقبلة بخلاف طريقة ترحيل العجز للخلف التي تعتبر أكثر ملائمة.

6- يجب على الإدارة الجبائية بذل مجهود أكثر من خلال توضيح كيفية التعامل مع الضرائب المؤجلة لأنها تعتبر بدائل لتقريب النتيجة المحاسبية من النتيجة الجبائية وإعطائها أهمية أكبر لأنها تسجل الفروقات في إطار المحاسبة وليس خارج المحاسبة وذلك من خلال إصدار منشورات توضيحية لوضعها حيز التطبيق.

7-يجب على الإدارة الجبائية أن تتبنى الكليات المعتمدة في النظام المحاسبي المالي وتتغاضى عن الجزئيات، بمعنى التوافق على أدنى مستوى إن لم نستطع تحقيقه على أعلى مستوى.

8- يجب على الإدارة الجبائية أن تصدر معجم للمصطلحات والمفاهيم الجبائية التي تسهل فهم واستيعاب النواحي الفنية والتقنية، وهو ما يدعو الإدارة إلى تعريف المصطلحات بعناية تامة وترجمتها إلى العربية من طرف متخصصين جبائيين حتى نتفادى اللبس والغموض الذي يسود النصوص الجبائية والتأويلات الخاطئة وفهم جوهر النصوص .

9- يجب على المجلس الوطني للمحاسبة إجراء بعض التعديلات على بعض المعايير المحاسبية لجعلها تفي بخصوصيات البيئة المحاسبية المحلية والابتعاد عن تبني كل ما هو من الخارج على أنه الأحسن.

المراجع بالعربية والفرنسية:

1-و.م./م.ع.ض/الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل،2009،ص17.

2-عادل فليح العلي،المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع،عمان، 2007،ص253

3-و.م./م.ع.ض/قوانين الجباية/ق.ض.م.ر.م،منشورات الساحل،2011،ص،ص7،6.

4-يوسف مامش وناصر دادي عدون،اثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي،دار المحمدية، الجزائر،2008 ،ص 130.

5-abderrahmane ouarikane, les divergences entre la comptabilité et la fiscalité, mémoire de fin d'étude,i.e.d.f.,kolea,2003,p56.

6-يوسف مامش وناصر دادي عدون،مرجع سبق ذكره،ص131.

7-و.م./م.ع.ض/قوانين جبائية/ق.ض.م.ر.م.،مرجع سبق ذكره،ص82.

8-نفس المرجع، نفس الصفحة.

9-نفس المرجع، نفس الصفحة.

10-الجريدة الرسمية رقم 68 الصادرة في 31/12/ 2013المتضمنة قانون المالية 2014المؤرخ في 30/12/2013.

11-mf/d.g.i/d.r.v/le guide du contrôle sur pièces,Alger,2003,p30.

12-m.f/d.g.i/d.l.f/guide fiscal et comptable desProvisions,Alger,2001,p,p9,10.

13-و.م./م.ع.ض/قوانين جبائية/ق.ض.م.ر.م،مرجع سبق ذكره،ص70.

14-m.f/d.g.i/d.l.f/guide fiscal et comptable des amortissements,Alger,2004,p02.

15-m.f/d.g.i/d.l.f/guide fiscal et comptable des amortissements,op-cit,p,p18 ,19.

16-الجريدة الرسمية رقم 19الصادرة في 25/03/2009 المتضمنة القرار المؤرخ في 26/07/2008،ص،ص19،18.

17-طارق عبد العال حماد،دليل المحاسبالى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية،مصر 2006،ص،ص558-578

18-محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغالمالي الدولية،الجوانب النظرية والعملية،الطبعة الثالثة، دائرة المطبوعات والنشر،عمان،2014،ص

19-mf/d.g.i/d.r.v/le guide du contrôle sur piece,op-cit,p,p18,19

20-m.f/d.g.i/²d.l.f/guide fiscal et comptable des amortissements,op-cit,p23.

21-m.f/d.g.i/d.r.p.c/guide fiscaldes produits financiers,Alger ;2009 ;p25.

22-ibid,p21.

23-ibid ;p18.

24-الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة في 31/12/2009 المتضمنة قانون المالية 2010المؤرخ في 30/12/2010.