

الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات

IMPORTANT DIFFERENCES BETWEEN ACCOUNTING RULES AND TAX RULES IN DETERMINING THE TAX BASE ON COMPANIES PROFITS

لواج عبد الرحيم*¹، لواج منير²

Louadj Abderrahim¹, Louadj Mounir

abderrahim.louadj@univ-jijel.dz، جامعة جيجل (الجزائر)¹

m.louadj@univ-jijel.dz، جامعة جيجل (الجزائر)²

تاريخ النشر: 2021/12/26

تاريخ القبول: 2021/12/11

تاريخ الاستلام: 2021/11/03

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على أهم نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي عند تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، كما تبين التسويات التي يتوجب على الشركات الخاضعة للقانون الجبائي الجزائري القيام بها، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن التدابير التي قامت بها التي قامت السطلة المالية في الجزائر بموجب قوانين المالية المتعاقبة تعتبر غير كافية لتقليل الفجوة الموجودة بين النظامين، مما يجعل من ظهور فروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية أمراً حتمياً يجب على الشركات التعامل معه عند إعدادها لتصريحاتها الجبائية.

كلمات مفتاحية: النظام المحاسبي المالي، النظام الجبائي، القواعد الضريبية، النتيجة الجبائية، الضريبة على أرباح الشركات.

تصنيفات JEL : M41 , H20

Abstract

This research paper aims to highlight the most important differences between accounting rules and tax rules when determining the taxable tax base on corporate profits. It also specifies the elements of settlements that companies subject to Algerian tax law must make. This study concluded that the measures taken by the financial authority in Algeria under successive financial laws were insufficient to reduce the gap between the two systems, making it imperative for companies to deal with differences between the accounting result and the tax result when preparing their tax declarations.

Keywords: Financial accounting system, tax system, taxation rule , fiscal result, tax on Companies profits.

JEL Classification Codes: M41, H20

*عبد الرحيم لواج , rahimlouadj@gmail.com

1. مقدمة:

سابقا في ظل المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يخدم النظام الإقتصادي الاشتراكي السائدة في تلك الفترة اعتبرت المحاسبة بمثابة تقنية تستخدم لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة مما يسمح للدولة بتحصيل أكبر قدر من الإيرادات الضريبية، أما في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد فالمحاسبة لا تستخدم لتحديد الضريبة المستحقة فقط بل تعتبر نظام لتنظيم المعلومات، يسمح بعرض كشوف مالية صادقة عن الوضعية المالية للشركات بالصورة التي تمكن مختلف الأطراف سواء كانوا مساهمين مستثمرين مقرضين على اتخاذ قرارات مالية رشيدة، كما يمتاز النظام المحاسبي المالي الجديد بغياب القيود الشكلية ذات الطابع الجبائي تطبيقا لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني ، وقد ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي المتوافقة قواعده ومبادئه بصورة كبيرة مع معايير المحاسبة الدولية إبتداء من سنة 2010 على تعزيز التوجه نحو فك الارتباط بين المحاسبة والجبائية، حيث أصبحت عملية تحديد النتيجة المحاسبية تتم بالإعتماد على آليات المعالجة وقواعد التقييم المنصوص عليها النظام المحاسبي المالي وبإستبعاد التصحيحات المستمدة من القواعد الجبائية الموجودة في قانون الضرائب المباشرة.

ورغم أن السلطة الضريبية في الجزائر قد تبنت العمل بالنظام المحاسبي المالي من خلال إلزام المؤسسات على احترام التعاريف المنصوص عليها فيه بموجب المادة 06 من قانون المالية لسنة 2009، إلا أنها أبقت على أولوية

الأخذ بالقواعد الضريبية في حال تعارضها مع القواعد المحاسبية، هذا الأمر ساهم بشكل مباشر في بروز عدة نقاط إختلاف بين المعالجة المحاسبية والجبائية لعدد من العناصر الداخلة في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات وعليه فان تحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات يستوجب القيام ببعض من التعديلات على النتيجة المحاسبية من خلال إعادة إدماج الأعباء غير القابلة للخصم جبائيا، وطرح التخفيضات والتي تستثني من الادراج في الوعاء الخاضع من المنظور الجبائي.

وانطلاقا من الطرح السابق يمكن صياغة إشكالية هذه الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: **ماهي أهم نقاط**

التباين بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات ؟

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- تبيان أهم المفاهيم النظرية لقواعد تأسيس الضريبة على أرباح الشركات وفق آخر تعديلات قانون الضرائب المباشرة.
- توضيح كيفية تحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات انطلاقا من النتيجة المحاسبية، وذلك باستعراض مختلف القواعد الجبائية التي تحدد فيما إذا كانت الأعباء المسجلة محاسبيا قابلة للخصم أم لا.
- ابراز أهم نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري.

أهمية الدراسة: إن اختلاف أهداف النظام المحاسبي المالي (خدمة المستثمر بالدرجة الأولى) وأهداف النظام الضريبي (تعظيم الإيرادات الضريبية المحصلة) أدى الى نشوء اختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية المطبقة في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، تكمن أهمية هذه المداخلة في تسليطها الضوء على أهم الفروقات بين النتيجة المحاسبية التي تم اعادةها وفق المبادئ والقواعد المحاسبية والنتيجة الجبائية التي يتم حسابها بناء على القواعد الضريبية.

منهج الدراسة : إن المنهج المتبع لإنجاز هذه الدراسة هو المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، حيث يمكننا المنهج الوصفي من عرض وتوظيف مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بقواعد تأسيس وفرض الضريبة على أرباح الشركات كما سمح لنا المنهج التحليلي من تبيان نقاط الإختلاف في تحديد الوعاء الخاضع لضريبة على أرباح الشركات بين القواعد المحاسبية المستمدة من النظام المحاسبي المالي وبين مختلف مواد القانون الضريبي الجزائري .

ولالإجابة على هاته الإشكالية ارتأينا تقسيم هذه الورقة البحثية إلى المحاور التالية:

الخور الأول: قواعد تأسيس الضريبة على أرباح الشركات

الخور الثاني: النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية المفهوم وآليات الحساب

الخور الثالث: نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات.

2. قواعد تأسيس الضريبة على أرباح الشركات

بدأ العمل بالضريبة على أرباح الشركات في 01 جانفي سنة 1992 أي بتاريخ سريان الإصلاحات الجبائية وكان الهدف الرئيسي من وراء استحداث هذه الضريبة هو تبسيط النظام الضريبي وإزالة التفرقة بين المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة عن طريق تأسيس ضريبة واحدة على أرباح المؤسسات والشركات على حد سواء دون التمييز بين أشكالها ومضمونها و وطبيعة ملكيتها.

1.2 مفهوم الضريبة على أرباح الشركات

تنص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى الضريبة على أرباح الشركات " من خلال هذا التعريف يمكن القول أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة تفرض على الأشخاص المعنويين الذين يمتلكون موطن إقامة في الجزائر (منصور، 2010، صفحة 15). ، وتعتبر هذه الضريبة النوع الثاني من الضرائب المباشرة التي جاء بها التشريع الجبائي الجزائري. ويمكن أن نخلص أهم خصائص هذه الضريبة في النقاط التالية:

- ضريبة وحيدة: لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين .
- ضريبة عامة: لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها .
- ضريبة سنوية: إذ أن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة .
- ضريبة نسبية: لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي.
- ضريبة تعتمد على التصريح الإلزامي للمكلف: من خلال إلزامه بإيداعه تصريحه السنوي المتمثل في الميزانيته الجبائية ولواحقها في أجل أقصاه 30 أفريل من السنة تلي سنة تحقيق الربح.

2.2 مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تطبق الضريبة على أرباح الشركات على مختلف شركات الأموال مهما كان شكلها وغرضها وكذا والتعاونيات والاتحادات التابعة لها التي تحقق ارباحا بمفهوم المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة ، غير أنه يستثنى من مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات :

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، ويعتبر الاختيار لا رجعة فيه طيلة مدة حياة الشركة.
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وهو اختيار ولا رجعة فيه خلال مدة حياة الشركة .
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

3.2 حساب الضريبة على أرباح الشركات:

يتمثل وعاء فرض الضريبة على أرباح الشركات في الربح المحقق خلال السنة المالية، غير أن إخضاع أرباح الشركات إلى الضريبة لا يأخذ بعين الإعتبار الربح المحاسبي فقط بل تعمل الإدارة الجبائية على تعديل وتصحيح هذا الربح وفقا للقواعد الجبائية السارية (hammadou & tessa, 2011, p. 81) ، ويتم حساب الضريبة على أرباح الشركات المستحقة الدفع من خلال العلاقة التالية:

الضريبة على أرباح الشركات المستحقة = النتيجة الجبائية × معدل الضريبة.

من خلال العلاقة السابقة نستنتج أن النتيجة الجبائية للدورة تشكل قاعدة حساب الضريبة على أرباح الشركات أما بالنسبة لمعدلات الضريبة على أرباح الشركات فقد شهدت عدة تغيرات في السنوات الأخيرة، حيث تم توحيدها بالنسبة لجميع النشاطات بموجب قانون المالية لسنة 2015 وحددت نسبتها بـ 23 %، ويبرر هذا التوحيد بمواجهة مصالح الوعاء ومصالح الرقابة الجبائية عدة صعوبات ومشاكل عند تطبيق المعدلات المختلفة التي كانت سارية المفعول و تبرز هاته الصعوبات بشكل جلي مع الشركات التي تمارس عدة أنشطة تختلف في معدلات الاخضاع، غير أن هذا التوحيد لم يدم لفترة طويلة، حيث تم إعادة اعتماد نسب جديدة مختلفة بموجب المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 ، لتصبح على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: معدلات الضريبة على أرباح الشركات

| المعدل | طبيعة النشاط |
|--------|--|
| %19 | نشاطا الإنتاج |
| %23 | أنشطة البناء والأشغال العمومية والري والأنشطة السياحية |
| %26 | باقي الأنشطة الأخرى |

المصدر: المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

كما نشير إلى أن عدم إحترام شرط مسك محاسبة منفصلة بالنسبة للمكلفين الذين يمارسون عدة أنشطة يؤدي إلى فرض الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 26% .

4.2 آليات دفع الضريبة على أرباح الشركات

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات وفق نظام التسيقات بهدف بتخفيف عبئها بالنسبة للمكلف، ويتضمن نظام التسيقات بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات أساسا ثلاث تسيقات ورصيد التسوية تدفع وفق التواريخ المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم 02 : أسس حساب تسيقات الضريبة على أرباح الشركات وآجال دفعها

| التسيقات | تاريخ التسديد | أساس حساب التسيق |
|---------------|--|---|
| التسيق الأول | من 20 فيفري إلى 20 مارس | (ربح السنة ن- 1 × معدل الضريبة) × 30% |
| التسيق الثاني | من 20 ماي إلى 20 جوان | (ربح السنة ن- 1 × معدل الضريبة) × 30% |
| التسيق الثالث | من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر | (ربح السنة ن- 1 × معدل الضريبة) × 30% |
| رصيد التسوية | في أجل أقصاه اليوم 20 من الشهر الذي يلي إيداع التصريح السنوي | (ربح السنة ن × معدل الضريبة) - مجموع التسيقات الثلاث المسددة |

المصدر: شعباني، 2017، صفحة 149

ويساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية المختتمة عند تاريخ استحقاقها، في حالة عدم اختتام السنة المالية ن-1 عند وصول تاريخ استحقاق التسبيق الأول (20 مارس) يمكن حساب مبلغ التسبيق الأول على أساس الربح المحقق في السنة ن-2، أما بالنسبة للشركات حديثة النشأة فمبلغ كل تسبيق يساوي 30% من الضريبة المحسوبة على الربح المقدر بنسبة 5% من رأسمال الشركة، ويتم حساب التسبيقات ودفعها إلى قابض الضرائب من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات دون إخطار مسبق أي أن هاته التسبيقات تأخذ طابع الدفع التلقائي، ويسمح إستخدام نظام التسبيقات في تحصيل الضريبة على أرباح الشركات بتخفيف عبئها بالنسبة للمكلف، وضمان بتمويل دوري ومستمر للخزينة العمومية.

3. النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية المفهوم وآليات الحساب

تحدد النتيجة المحاسبية عن طريق طرح جميع الأعباء التي تتحملها الشركة خلال السنة المالية حتى وإن كانت غير قابلة للخصم جبائيا من الإيرادات المحصل عليها، أما تحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات فيتطلب القيام ببعض التسويات خارج القواعد المحاسبية، من خلال إعادة ادماج الأعباء غير القابلة للخصم جبائيا كالإستردادات وإستبعاد بعض الإيرادات من الادراج في الوعاء الخاضع لاعتبارها كتخفيضات من ناحية جبائية.

1.3 مفهوم النتيجة المحاسبية وطرق حسابها:

تعرف النتيجة المحاسبية بأنها: " تمثل صافي الربح (أو الخسارة) والمعدة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية وذلك قبل إخضاعه للضريبة" (Benkaci, 2009, p. 129)، وحسب النظام المحاسبي المالي الجزائري يمكن تحديد النتيجة المحاسبية إما طريق حسابات الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة المالية أو عن طريق حساب النتائج.

1.1.3 تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حسابات الميزانية: يمكن تبيان طريقة حساب النتيجة المحاسبية من

خلال حسابات الميزانية من خلال العلاقات التالية (قدوري و بن عواق، 2018، صفحة 70) :

- نتيجة المؤسسة ربح: أي قيمة الأصول أكبر من قيمة الخصوم في هذه الحالة يتم تسجيل الربح في جانب الخصوم (الجانب الدائن للحساب 120) لأجل توازن الميزانية: أصول المؤسسة = خصوم المؤسسة + النتيجة (ربح).
- نتيجة المؤسسة خسارة: أي قيمة الأصول أقل من قيمة الخصوم في هذه الحالة يتم تسجيل الخسارة في جانب الخصوم (الجانب المدين للحساب 129) لأجل توازن الميزانية: أصول المؤسسة = خصوم المؤسسة - النتيجة (خسارة).

2.1.3 تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق جدول حسابات النتائج: حسب المادة 28 القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات (بن ربيع، 2013، صفحة 278) ويمكن إبراز كيفية حساب النتيجة المحاسبية من خلال العلاقة التالية:

نتيجة الدورة = إيرادات النشاط - تكاليف النشاط -/+ تغيرات القروض وديون الاستغلال الجارية -/+ تغيرات بين مخزون افتتاح الدورة ومخزون عند إغلاق الدورة -/+ التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة -/+ التصحيحات الخاصة بالقروض تمثل النتيجة الصافية ربحا عند وجود فائض في المنتوجات عن الأعباء، وتمثل خسارة في الحالة العكسية. وحسب المادة 12 من نفس المرسوم السابق، تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.

2.3 مفهوم وكيفية تحديد النتيجة الجبائية

بهدف تحديد النتيجة الجبائية التي على أساسها يتم تحديد قيمة الضريبة المستحقة على المؤسسة، يتم تعديل النتيجة المحاسبية المحصل عليها من التسجيلات المحاسبية بإعادة معالجة الأعباء والإيرادات المدرجة فيها وفق ما تنص عليه القواعد الجبائية، وذلك إدراج التصحيحات الإيجابية (استردادات) والتصحيحات السلبية (تحفيضات)، وتظهر هذه التصحيحات في جدول تحديد النتيجة الجبائية (الجدول رقم 09). وفي الحقيقة يمكن حساب النتيجة الجبائية بطريقتين: طريقة حسابات الميزانية وطريقة حسابات النتائج.

1.2.3 تحديد النتيجة الجبائية عن طريق حسابات الميزانية: من خلال قراءة نص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكننا تقديم تعريف للنتيجة الجبائية على أنها عبارة عن "الفرق في قيم الأصول الصافية لدى إختتام وافتتاح الفترة التي يجب إستخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة".

ويترتب عن ذلك أن الربح لا ينتج فقط عن الفوائد والخسائر في شكل مداخيل ناشئة عن عمليات تقوم بها المؤسسة، بل أيضا من مقارنة قيم الأصول والخصوم التي تم جردها تبعا للقانون التجاري، ويمكن توضيح طريقة حساب النتيجة الجبائية عن طريق حسابات الميزانية بالعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = قيم الأصول الصافية في بداية السنة - قيم الأصول الصافية في نهاية السنة
ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من الغير والاستهلاكات المالية
والأرصدة المتبقية (عوماري و بن الدين، 2009، صفحة 67) أي أن قيم الأصول الصافية تحسب بالعلاقة التالية :
الأصول الصافية = الأصول - الاهتلاكات - المؤونات

2.2.3 تحديد النتيجة الجبائية عن طريق حسابات النتائج:

في هذه الطريقة ومن اجل الحصول على النتيجة الجبائية تتم مقابلة الإيرادات الخاضعة للضريبة والتي تحصلت عليها
الشركة خلال السنة من أنشطتها الرئيسية والثانوية مع التكاليف القابلة لخصم جبائيا، أي التكاليف المستوفية
للشروط التالية (Direction Générale Des impots .. , 2021, p. 12) :

- أن تؤدي تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة.
 - أن يتم إدراجها في المحاسبة و تكون مدعمة بوثائق تبريرية (فاتورة ، دفتر أتعاب ... إلخ).
 - أن تدرج ضمن أعباء السنة المالية التي خصصت لها.
 - أن تكون مخصصة للفائدة المباشرة للاستغلال أو تكون مرتبطة بالتسيير العادي للمؤسسة.
- وتساوي النتيجة الجبائية حسب هذه الطريقة الفرق بين الحواصل المقبوضة من طرف المؤسسة على مجموع العمليات
الحققة بما في ذلك نواتج التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، ويمكن توضيح طريقة حساب النتيجة
الجبائية بواسطة العلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النواتج الخاضعة للضريبة - التكاليف القابلة للخصم

وتتمثل النواتج الخاضعة للضريبة في :

- الإيرادات الرئيسية: إيرادات المبيعات وتقديم الخدمات، الإعانات (إعانات الاستغلال أو إعانات التجهيز)
فوائض القيمة المهنية الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول.
 - إيرادات الاستغلال الثانوية: تتمثل أساسا في: مداخيل الأصول الثابتة المدرجة في أصول الميزانية، الإيرادات
المالية: ربوع الأسهم وحصص الشركة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، عوائد الديون والودائع والكفالات
الأتاوى المحصلة لقاء امتياز حقوق الملكيات الصناعية (علاوي،، 2015، صفحة 60) .
- أما الأعباء القابلة للخصم فتتمثل أساسا في:

-المصاريف العامة : مثل : استهلاك المواد و البضائع، مصاريف المستخدمين، مصاريف مالية، ضرائب والرسوم ماعدا الضريبة على أرباح الشركات ، أعباء التأمين ، أتعاب ومكافئات الغير، مصاريف مختلفة .

-الاهتلاكات: يقصد الاهتلاك المعاينة المحاسبية للخسارة التي تتحملها قيمة الأصول الثابتة التي تتناقص مع مرور الوقت، عن الاستعمال فهي معاينة تناقص قيمتها نتيجة الاستعمال،الوقت، التغير التقني، أو أي شيء آخر، ومن (Direction Générale Des impots, 2002, p. 02) بين طرق الاهتلاك المقبول استخدامها من طرف الادارة الجبائية :الاهتلاك الخطي، الإهتلاك التنازلي، الاهتلاك التصاعدي.

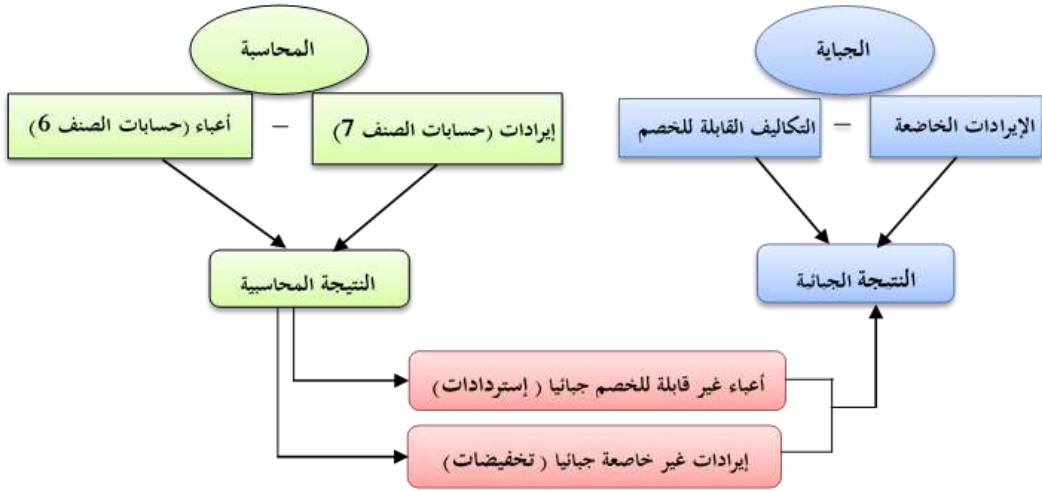
-المؤونات: المؤونة هي اقتطاع يطبق على نتائج السنة المالية من أجل مواجهة الخسائر أو الأعباء التي يتم تبينها صراحة، والأحداث المحتمل وقوعها عند نهاية السنة المالية، تتضمن المؤونات لخسائر محتملة وكذا لتدني قيم الأصول.

-الضرائب والرسوم المهنية : جبائيا يسمح بخصم كافة الضرائب والرسوم المهنية المتعلقة بنشاط الشركة: كالرسم على النشاط المهني، حقوق التسجيل، الحقوق الجمركية...الخ.

3.3 الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

يتم الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال إجراء بعض التعديلات الممكنة على عناصر الأعباء والمنتوجات عن طريق القيام ببعض المعالجات والتسويات خارج القواعد المحاسبية كاستبعاد خصم بعض الأعباء أو وضع أسقف لا يجب تجاوزها، أو قبول خصم بعض الأعباء بشروط محددة أو استبعاد بعض الايرادات من الادراج في الوعاء الخاضع للضريبة. ويمكن ابراز طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية الشكل الموالي:

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



المصدر: (بن ربيع، 2013، صفحة 280)

4. نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات

حسب المادة 06 من قانون المالية التكميلي 2009 فإنه " يجب على المؤسسات إحترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة" (وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، المادة 141 مكرر2 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021)، بناء على نص هذه المادة نستنتج أن الإدارة الجبائية تأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي إن لم يتعارض تطبيقها مع القواعد الجبائية السارية المفعول، لذلك ارتأينا تخصيص هذا المحور من هذه الدراسة لتحديد الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية التي تؤثر في الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، هذه الفروقات تنشأ نتيجة تطبيق بعض القواعد الجبائية على عدد من العمليات بصورة مختلفة عن القواعد المحاسبية التي تم إعتدائها بموجب النظام المحاسبي المالي وتمثل هذه الفروقات بالأساس في عنصرين هما : الاستردادات (Réintégration) التي يتعين إضافتها الى النتيجة المحاسبية والخصومات أو التخفيضات (Déductions) التي يتوجب طرحها من النتيجة المحاسبية، وتظهر هذه التصحيحات أو الفروقات في جدول "تحديد النتيجة الجبائية" الذي يجب إرفاقه بالتصريح السنوي للنتائج ، ونشير هنا إلى أن

معالجة هذه الفروقات يمكن أن يتعدى تأثيره من الدورة المعنية إلى دورات لاحقة، كلما هو الحال بالنسبة للفروقات المؤقتة والتي تنشأ نتيجة أن بعض عناصر الإيرادات أو الأعباء تدرج في الوعاء الخاضع للضريبة في توقيت يختلف عن توقيت إدراجها في الربح المحاسبي، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء الضرائب مؤجلة (إسماعيل، 2015، صفحة 34). هذه الأخيرة تعرف على أنها "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابلة للتحويل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية" (المادة 134.2 من القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو 2008، صفحة 18)، وبناء على هذا التعريف نجد أن النظام المحاسبي المالي قد صنّف للضرائب المؤجلة إلى صنفين هما :

- **ضرائب مؤجلة خصوم** : تتمثل في مبلغ الأعباء الضريبية الناتجة عن الاختلاف الزمني بين الإثبات المحاسبي للأعباء والمنتجات، واجبة السداد خلال الفترة اللاحقة. (حسوس، 2018، صفحة 71)
 - **ضرائب مؤجلة أصول** : هي ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترة مستقبلية (ستحصل خلال دورات لاحقة) وتنتج بسبب فروق التوقيت القابلة للاقتطاع وترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة أو التخفيضات الضريبية غير المستخدمة (عارجي و طالبي، 2021، صفحة 213).
- وتحدد أسباب نشوء الضريبة المؤجلة في ثلاث نقاط أساسية هي :
- إختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج او عبء ما وأخذ في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع (فروق المؤقتة).
 - عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها الى أرباح جبائيه أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منضور.
 - ترتيبات واقضاء واعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدججة.
- ويتم تسجيل الضريبة المؤجلة أصول او خصوم في نهاية السنة كأعباء أو نواتج (اعباء دائنة أو مدينة) شأنها شأن الضريبة على أرباح الشركات ويتم خصمها أو اعادة إدراجها لتحديد النتيجة الجبائية .ويتم حساب الضريبة المؤجلة وفق العلاقة التالية:

الضريبة المؤجلة = قيمة الفروقات × معدل الضريبة على أرباح الشركات

ويتم إدراج الضريبة المؤجلة عند تحديد النتيجة المحاسبية الصافية على النحو التالي:

النتيجة المحاسبية الصافية = النتيجة المحاسبية العادية - الضريبة على الارباح +/- التغير في الضرائب المؤجلة

أما النتيجة النهائية الجبائية فتحسب انطلاقا من النتيجة المحاسبية وفق العلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات - التخفيضات - العجز المالي المرحل

1.4 الاستردادات (Réintégration):

يمكن تعريف الاستردادات بأنها عبارة عن: "تلك التكاليف التي طرحت من الإيرادات المحصل عليها عند حساب النتيجة المحاسبية، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفض خصمها جزئيا أو كليا، وبصفة نهائية لأنها لا تعتبرها مصاريف غير مرتبطة بنشاط الشركة، أو أنها تتجاوز الحد الأقصى الذي يسمح به القانون الجبائي"، (يخلف، 2021، صفحة 519)، وتلزم الإدارة الضريبة الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بإعادة ادماج كل الاستردادات في النتيجة المحاسبية من أجل الوصول إلى النتيجة الجبائية التي تحسب على اساسها الضريبة على أرباح الشركات وتمثل هذه الاستردادات في:

1.1.4 مصاريف الاشهار المالي والرعاية الرياضية: حدد القانون الضريبي لتكاليف الإشهار المالي والكفالة والرعاية

الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب سقفا لا يمكن تجاوزه، حيث يمكن خصم هذا النوع من المصاريف من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية وفي حد أقصاه 30.000.000 دج، أي أن اعباء الاشهار المالي والرعاية الرياضية التي لا تستوفي أحد الشرطين السابقين تصبح عبارة عن استرداد يتوجب إعادة دجة في النتيجة المحاسبية المحققة من أجل الحصول على الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، وبالمقارنة مع قواعد النظام المحاسبي المالي نجد أن هذه الأخير لا تحدد سقفا لخصم هذه الأعباء من الإيرادات المحققة خلال الدورة المالية.

2.1.4 مصاريف الإعانات والتبرعات والهدايا: لا يسمح من المنظور الجبائي خصم مصاريف الإعانات والتبرعات

الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، كما حدد بموجب المادة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 169 سقف لا يمكن تجاوزه بالنسبة للإعانات والتبرعات المقدمة بوسيلة دفع غير نقدية بقيمة تبلغ 2.000.000 دج سنويا، وإذا تجاوزت قيمة الاعانة هذا المبلغ يعاد دمج المبلغ الزائد كاسترداد أما فيما يخص الهديا المقدمة من طرف الشركة للغير فإنه باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري، فان الضرائب المباشرة تسمح بخصم الهدايا من الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات بشرط عدم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500

دج، في حالة تجاوز مبلغ كل هدية 500 دج يصبح المبلغ الزائد عبارة عن استرداد يجب إعادة دمجها في الوعاء الخاضع للضريبة على ارباح الشركات.

3.1.4 مصاريف البحث والتطوير: حدد السقف المقبول من الناحية الجبائية لخصم النفقات المصروفة في إطار البحث والتطوير داخل المؤسسة من الربح الخاضع للضريبة بنسبة 10% من مبلغ الربح المحقق، ودون أن تتجاوز هذه النسبة سقف يساوي 100.000.000 دج شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث مع الزامية تقديم تصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية، وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي. في حين نجد المعالجة من الناحية المحاسبية لمصاريف البحث تنص على تسجيلها حسب طبيعتها ضمن الأعباء مباشرة، كما ينص على تسجيل مصاريف التطوير ضمن التثبيات المعنوية إذا حققت شروط معينة، هذا ما يبين أنه هناك تباين كبير في معاملة هذه المصاريف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري..

4.1.4 أعباء الاهتلاك: إن الاهتلاك في النظام المحاسبي المالي هو عبارة عن توزيع منتظم للمبلغ القابل للإهلاك للأصول الثابتة المادية والمعنوية على مدة منفعيتها المتوقعة حسب مخطط للإهلاك، مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة لها، تتمثل أهم الفروقات بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية لهذا العيب في النقاط التالية:

- تحسب مدة الاهتلاك في النظام المحاسبي المالي على اساس المدة الحقيقية لاستعمال الأصل (المدة النفعية) في حين تحسب مدة الامتلاك في النظام الجبائي على أساس مدة المقبولة عادة " durée d'usage " كأساس لحساب اهتلاك التثبيات العينية والمعنوية. ولهذا نجد ان النظام الجبائي لا يعترف بالقيمة المتبقية للأصل.

- في النظام المحاسبي المالي يحسب الاهتلاك ابتداءً من بداية استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصل المعني تطبيقاً لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني في حين أن النظام الجبائي يأخذ بتاريخ التملك أي بتاريخ حيازة الاصل من طرف الشركة (جاوحدو و محدي، 2013، صفحة 349).

- هناك تباين واضح في طرق الاهتلاك المتعرف بها بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي، حيث أن القانون الجبائي مازال يعترف بطريقة الاهتلاك المتصاعد التي تم إلغاؤها في النظام المحاسبي المالي، كما أنه في النظام المحاسبي المالي تم إضافة طريقة جديدة للإهلاك وهي طريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج والتي تبقى غير معتمدة جبائياً (كتوش، 2011، صفحة 118). مما يستوجب على الإدارة الجبائية إعادة النظر في طرق الاهتلاك المقبولة من طرفها حتى تجلعه متوافقة مع تلك المتضمنة في النظام المحاسبي المالي .

- القسط السنوي للاهلاك السيارة السياحية يحسب على أساس تكلفة الشراء محاسبيا ، أما جبائيا فقاعدة حساب الأقساط السنوية للاهلاك المالي القابلة للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء موحدة قدرها 1.000.000 دج، وما زاد عن هذا المبلغ لا يقبل خصمه إلا بشرط أن تكون السيارة الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.

- تسمح المبادئ المحاسبية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي فيما يخص عقود القرض الإيجاري المنطوية على تحويل كافة منافع وأخطار الأصول المستأجرة الى للمستأجر من إظهار تلك الأصول في ميزانيته (في جانب الأصول) مع إمكانية تطبيق الاهتلاكات عليها طيلة مدة العقد، بمعنى إمكانية خصم أقساط الاهتلاك عند حساب النتيجة المحاسبية، غير أن المعالجة الجبائية للقرض الإيجاري تختلف عن المعالجة المحاسبية له، فحسب نص المادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 فإنه إطار عمليات القروض الإيجارية المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية وشركات القرض الإيجاري، يُعد المؤجر جبائيا مالكا للأصل المؤجر، وعليه يتم تسجيله كأصل ثابت ويطبق عليه الاهتلاك الجبائي على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري، وتسجل مبالغ الإيجار المقبوضة كناتج في حين أن المستأجر جبائيا يعتبر مستأجر للأصل محل العقد (بن اعمار، 2014، صفحة 14). وتسجل المبالغ التي يسدها المستأجر لصالح المؤجر كتكلفة، وعليه إن كان المستأجر قد قام بخصم أقساط الاهتلاك الخاصة بالأصل المستأجر فانه يتوجب عليه إعادة إدراج قسط الاهتلاك المخصوم من النتيجة المحاسبية في الوعاء الخاضع للضريبة.

5.1.4 أعباء المؤونات: جبائيا يعاد دمج في الوعاء الخاضع للضريبة على الأرباح الأرصدة المؤونات المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية للسنة المالية غير المبينة بوضوح ، وكذا أرصدة المؤونات المشكلة وغير المستوفية للشروط الشكلية والموضوعية في المنصوص عليها في مختلف مواد قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة لاسيما المواد 141 الفقرة الخامسة، وكذا المؤونات التي وظفت جزئيا أو كليا في مجال غير مطابق لمجال تخصيصها، أو التي أصبحت بدون غرض خلال السنة المالية التي تشكلت فيه (khelassi, 2013, p. 254) . وطبقا للتشريع الجبائي الجزائري فان خصم المؤونات من الوعاء الخاضع للضريبة مرهون بمدى استجابتها لجملة من الشروط التي نلخصها فيما يلي:

- أن تخصص المؤونات للخسائر أو التكاليف التي تكون المصاريف المتعلقة بما قابلة للخصم.
- أن تكون الخسارة أو التكاليف محتملة الوقوع .
- أن تتعلق الخسائر والتكاليف بأحداث وقعت خلال السنة المالية المعنية وأن تسجل المؤونة في محاسبة الشركة

- أن يتم إبراز المؤونات في الكشف الخاص بها في الوثائق الملحقة بالتصريح السنوي بالضريبة على أرباح الشركات ويمكن القول أن النظام المحاسبي المالي وسع نوعا ما مجال تكوين المؤونات بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر، في حين نجد أن القانون الجبائي الحالي يضع شروطا أكثر صرامة لتكوين المؤونات وقبول خصمها كعبء من الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، حيث أن الإدارة الجبائية لا تقبل خصم المؤونات دون وجود مبررات موضوعية وأدلة إثبات مقنعة تصاحب عملية تسجيلها محاسبيا. (مخلوفي، 2019، صفحة 573).

6.1.4 الغرامات والعقوبات: تنص الفقرة السادسة من المادة 141 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه " لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أي كانت طبيعتها، والواقعة على كاهل مخالف الأحكام القانونية من الأرباح الخاضعة للضريبة"، ومن بين الغرامات غير القابلة لخصم جبائيا نذكر: الغرامات الجبائية، الغرامات المدفوعة نتيجة الاخلال بالصفقات، غرامات التأخر في الإنجاز، والغرامات المدفوعة لصندوق الضمان الاجتماعي عن التصريحات المتأخرة. (Direction Générale des Impôts, 2010, p. 08).

فالغرامات تعتبر كاسترداد يضافه إلى الوعاء الخاضع على عكس قواعد النظام المحاسبي المالي التي تسمح بخصمها. **7.1.4 مصاريف أخرى غير قابلة للخصم:** يرفض القانون الجبائي خصم بعض الأعباء نظرا لعدم استفاءها بعض الشروط الشكلية والقانونية، مثل أعباء الإيجار الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للإستغلال والمستوفية لشروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما تفوق قيمة الفاتورة 300.000 دج باحتساب كل الرسوم، كما أن مصاريف صيانة المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة يتم إعادة إدراجها في الربح الخاضع للضريبة (سماعين، 2019، صفحة 98) ، في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي يقبل تسجيل وتخفيض كل الأعباء السالفة الذكر من الإيرادات المحققة للوصول على النتيجة المحاسبية دون أي وضع أي شرط أو سقف لها.

2.4 التخفيضات (Déductions):

هي عبارة عن تلك في الإيرادات التي تم ادراجها في حساب النتيجة المحاسبية غير أن القانون الجبائي يسمح بعدم إحتسابها ضمن الوعاء الخاضع للضريبة بصفة كلية أو جزئية، وبالتالي تخصم من الربح الخاضع للضريبة وتتضمن أيضا التخفيضات بعض الأعباء التي لم يتم خصمها عن حساب النتيجة المحاسبية غير أن القانون الضريبي يسمح بطرحها من الوعاء الخاضع للضريبة، ويمكن تلخيصها أهم عناصر التخفيضات فيما يلي:

1.2.4. فوائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات: يحدث أن تقوم الشركات والمؤسسات بالتنازل عن أحد عناصر أصولها، سواء كانت هذه العناصر عبارة عن تثبيتات مادية أو مالية أو معنوية، وفي الحالة التي يكون فيها سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية تحقق المؤسسة على فائض قيمة يدخل ضمن الإيرادات الاستثنائية للدورة، ومن خلال تفحص مختلف مواد قانون الضرائب المباشرة نجد أن المعالجة الجبائية لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول والعناصر المماثلة لها كالأسهم والحصص (التي تضمن تملك ملكية كاملة لحصة 10% على الأقل من رأسمال شركة أخرى) تختلف عن المعالجة المحاسبية لها، وتميز هنا بين فوائض القيمة المعفاة بصفة كلية من الادمج في الوعاء الخاضع للضريبة والمعفاة بصفة جزئية .

✓ **فوائض القيمة المعفاة بصفة كلية من الادمج الوعاء الخاضع للضريبة:** تتضمن ما يلي:

- لا تدرج ضمن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحققت فيها فوائض القيم الناتجة عن التنازل أثناء استغلال عناصر الأصول إن إلتمز المكلف بالضريبة بأن يعيد استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض القيم في شكل تثبيات في مؤسسته قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات، ابتداء من إختتام هذه السنة المالية.
- تعفى فوائض القيم عن الناتج عن التنازلات المنجزة في إطار تبادل الممتلكات بين الشركات الأعضاء لنفس التجمع كما هو محدد في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة من الإدراج في النتيجة الجبائية .
- تعفى فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع ليزباك (lease-back).
- تعفى فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة لها المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة لمدة خمس سنوات إعتبارا من تاريخ الفاتح جانفي 2019 من الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات
- تعفى فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن أسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة تعفى لمدة خمس سنوات ابتداء من الفاتح جانفي 2019 من الادراج في النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للإهلاك، ويسجل فائض القيمة المتأني من إعادة تقييم التثبيتات في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم.

✓ فوائض القيمة المعفاة بصفة جزئية من الإدراج الوعاء الخاضع للضريبة: يوجد نوعان من فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر التثبيتات التي يعفيها القانون الجبائي بصفة جزئية من الإدراج ضمن الوعاء الخاضع هما : فوائض القيمة القصيرة الأجل والطويلة الأجل، ويوضح الجدول الموالي نسب الاخضاع والإعفاء لكلا النوعين

الجدول رقم 03: نسب الاخضاع والإعفاء لفوائض القيمة القصيرة والطويلة الاجل

| فائض قيمة طويل الاجل | فائض قيمة قصير الاجل | طبيعة فائض القيمة |
|----------------------|----------------------|---------------------------------------|
| أكثر من ثلاث سنوات | ثلاث سنوات أو أقل | البيان |
| 35 % | 70 % | مدة الاحتفاظ بالتثبيتات المتنازل عنها |
| 65 % | 30 % | نسبة فائض القيمة الخاضعة |
| | | نسبة فائض القيمة المعفاة |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المواد 172 و 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا ان فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عناصر التثبيتات المسجلة ضمن أصول المؤسسة القصيرة الاجل تدرج في النتيجة الجبائية في حدود 70% من مبلغها، في حين أن فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عناصر التثبيتات المسجلة ضمن أصول المؤسسة الطويلة الأجل تدرج في النتيجة الجبائية بنسبة 35 % فقط خلال السنة التي تحقق فيها الفائض، في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي لا يفرق بين فوائض القيم المحققة بل يسجل قيمها كاملة كإيراد ضمن النتيجة المحاسبية (تسجل في الحساب 752).

2.2.4. المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق اخضاعها للضريبة على أرباح الشركات: لا تدرج في الوعاء الضريبة على أرباح الشركات طبقاً لأحكام المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، أو تلك المعفاة صراحة ، غير أن الاستفادة من تطبيق هذا التحفيض من طرف الشركات يبقى مشروط بالقيام بالتصريح بصفة منتظمة بهذه المداخيل، بينما تعتبر هذه توزيعات الأرباح من الناحية المحاسبية كإيرادات مالية تدخل في حساب النتيجة المحاسبية.

3.2.4. تكملة الاهتلاكات: هو اهتلاك مكمل للإهتلاك 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، كحساب الاهتلاك على أساس قيمة الشراء خارج الرسم بدلا من حسابه على أساس الشراء

بكل الرسوم للتثبيت الخاضع للرسم على القيمة المضافة (دراجي و بن توتة، 2018، صفحة 216). ويتم خصم الاهتلاكات المكتملة في الحالة التي يكون فيها: الاهتلاك المحاسبي المخصص أقل الاهتلاك الجبائي المقبول خصمهفي تلك الدورة المالية.

4.2.4. خصومات أخرى: تتمثل 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.

5. الخاتمة:

في الختام يمكن القول أن تبنى الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية من خلال دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ابتداء من سنة 2010 أدى إلى إحداث عدة تغييرات في العديد من القواعد المحاسبية، حيث تضمن جوهر هذه التغييرات استبعاد القيود الجبائية عند إعداد القوائم المالية، هذا الأمر تتسبب بشكل مباشر في بروز عدة فروقات مهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من الناحية المفاهيمية في معالجة العديد من العناصر الداخلة في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، هذه المعالجة المختلفة ساهمت في تباين النتائج التي تظهرها القوائم المالية للشركات المعدة وفق القواعد المحاسبية والنتائج التي يتم التوصل إليها طبقاً للقواعد الضريبية، ونظرا لتمييز القواعد الضريبية بأولوية تطبيقها في حال تعرضها مع القواعد المحاسبية، فإن الشركات الخاضعة للقانون الضريبي الجزائري تبقى مطالبة بإحداث بعض التعديلات على النتيجة المحاسبية من إضافة للاستردادات واستبعاد للتخفيضات لكي تصل الى تحديد النتيجة الجبائية، ومن تم تحديد مقدار الضريبة على أرباح الشركات المستحقة الدفع.

نتائج الدراسة: على ضوء التحليلات النظرية الواردة في هذه الورقة البحثية توصلنا للنتائج التالية:

- يعتمد النظام الجبائي في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الأرباح الشركات بشكل كبير على من مخرجات النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في المعلومات المحاسبية والنتائج المعروضة في القوائم المالية.
- تكرر 06 من قانون المالية التكميلي 2009 السطلة العليا للقواعد الضريبة على القواعد المحاسبية، مما يجعل ظهور فروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية أمرا حتميا يجب على الشركات التعامل معه.
- تعتبر كل من الاهتلاكات والمؤونات وفوائض القيمة من أهم نقاط الاختلاف بين النظام الضريبي والنظام المحاسبي.
- ينتج عن وجود فروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية المطبقة إلى إختلاف بين النتائج التي تظهرها القوائم المالية المعدة على أساس القواعد المحاسبية والنتائج التي يتم التوصل إليها طبقا للقواعد الضريبية.

- تتضمن المعالجات التي تسمح بالانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية القيام بتسويات خارج لحاسبة من خلال إعادة ادماج الاستردادات التي تمثل مجموع الأعباء التي لا تقبل للخصم جبائيا، وطرح التخفيضات التي تتضمن مجموع الإيرادات التي لا تخضع جبائيا للحصول على النتيجة الجبائية.

- تعتبر التدابير التي قامت بها التي قامت السلطة المالية في الجزائر بموجب قوانين المالية غير كافية لتقليل الفجوة الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي، حيث تبرز عدة فروقات مهمة من الناحية المفاهيمية بين النظامين خاصة ما تعلق: بأسس التقييم، طرق الاهتلاك كيفية معالجة عناصر الأعباء والإيرادات إلخ
توصيات الدراسة: في ضوء النتائج المتوصل يمكن تقديم جملة من التوصيات نوجزها في النقاط التالية:

- يتوجب على السلطات المالية في الجزائر بدل مجهودات أكثر بهدف تقليل نقاط التباين بين النظام المحاسبي والمالي والنظام الضريبي وبالتالي تقليص الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي .

- العمل على تعزيز التنسيق بين الادارة الضريبية والمجلس الوطني للمحاسبة واتحادات الخبراء المحاسبين والإستشاريين الجبائيين لإيجاد البدائل اللازمة، لتدنية الفوراق الموجودة حاليا بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات

- على الادارة الجبائية العمل على توفر كافة المعلومات لاصحاب الشركات و المحاسبين المعتمدين حول بالتسويات الواجب القيام بها من اجل تمكينهم من تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات بكل سهولة ويسر..

6. قائمة المراجع:

- بن اعمارة منصور. (2010). الضريبة على ارباح الشركات. الجزائر: دارهومة للنشر.
- بن اعمارة منصور. (2014). تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي. مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 8-38.
- بن ربيع حنيفة. وآخرون (2013). الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية، (الإصدار 1). الجزائر: منشورات كليك.
- جاوحدو إيمان، جلييلة حمدي. (2013). الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية. مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد 02، العدد 32، 339-367.
- سماعين عيسى. (2019). الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري. مجلة الريادة لاقتصاديات الاعمال، المجلد 05، العدد 02، 91-106.

- شريف إسماعيل. (2015). أساسيات حول النظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتطبيقي. الجزائر: درا- طليطلة للنشر.
- شعباني لطفي. (2017). جباية المؤسسة دروس مع اسئلة وتمارين محلولة. الجزائر: دار الصفحات الزرقاء.
- كتوش عاشور. (2011). المحاسبة العامة اصول ومبادئ سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي scf. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- عارجي خالد ، و طالي محمد. (2021). المعالجة المحاسبية والجباية للضريبة المؤجلة. مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 01، 204-222.
- عوماري عائشة ، بن الدين احمد. (2009). دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري. مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، 59-73.
- صديق حسوس. (2018). تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة، أطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة المسيلة.
- قدوري عمار ، وبن عواق العربي. (2018). المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي. مجلة دراسات جبائية، المجلد 07، العدد 01، 59-86.
- لعلاوي محمد ، (2015). دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة بسكرة.
- مخلوفي عزوز. (2019). أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية على تحديد الوعاء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية. مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 560-575.
- يخلف ابتسام. (2021). تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام محاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، 516-528.
- المادة 134.2 من القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو 2008. الجريدة الرسمية رقم 19.
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، (2021)، المادة 141 مكرر 2 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- الأمر رقم 01-15 مؤرخ في 7 شوال عام 1436 الموافق 23 يوليو سنة 2015 يتضمن قانون الملية التكميلي لسنة 2015.
- Direction Générale Des impots .(2002). Guide d'amortissement .Alger.
- Direction Générale des Impôts. (2010). Notice Pour renseigner la liasse fiscale à annexer aux déclarations fiscales séries G n°4. Alger.
- Direction Générale Des impots, .. (2021). Guide de contribuables relevant des center des impots. Alger.

- Hammadou Ibrahim & tessa ahmed. (2011). Fiscalité de l'entreprise cours et application. Alger: pages bleues.
- Khelassi, Réda. (2013). Précis d'audit fiscal de l'entreprise. Alger: Berti Edition. Edition.
- Mohamed Benkaci .(2009) .Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS . Alger: Berti édition.