

آليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري

دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس، دورة 2018

**Transition mechanisms from accounting result to tax result according to
Algerian tax legislation Case study The port company of Ténès, session 2018**

د.رضوان موجاري

جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2 redouane.moudjari@univ-constantine2.dz

تاريخ التسليم: 2020/02/28 تاريخ المراجعة: 2020/10/11 تاريخ القبول: 2020/11/12

Abstract

Accounting and taxation seek to achieve different objectives at the micro and macro levels, so we note that there is a difference in the results achieved, and this study aims to show the reasons that lead to this difference by clarifying the procedures in place to go from the accounting result to the fiscal result in Algeria.

The study concluded that the various methods of evaluation and inclusion, in addition to exaggerating the accounting in the recording of non-operating expenses, and the exclusion of the latter by tax legislation entail a variation of the tax result compared to the accounting result.

Keywords: accounting, tax, accounting score, tax result.

الملخص

تسعى كل من المحاسبة والجبائية إلى تحقيق أهداف مختلفة على المستوى الجزئي والكلي، لذلك نجد هناك اختلاف في النتائج المتوصل إليها، وتهدف هذه الدراسة إلى تبيان الأسباب التي تؤدي إلى هذا التباين من خلال توضيح الإجراءات المعمول بها للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في الجزائر.

لقد توصلت الدراسة إلى ان اختلاف طرق التقييم والإدراج، إضافة إلى مبالغة المحاسبة في تسجيل المصاريف الغير مرتبطة بالاستغلال، وإقصاء هذه الأخيرة من طرف التشريعات الجبائية يؤدي إلى تباين النتيجة الجبائية عن النتيجة المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، الجبائية، النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية.

1 - مقدمة

تعتبر كل من المحاسبة والجبائية من الأدبيات التي تتقاسم نفس المفاهيم رغم استقلالهما عن بعضهما البعض، إلا أنهما يختلفان من حيث الغاية التي يصبو إليها كل واحد منهما. وتهدف المحاسبة إلى قياس وتحديد النتيجة الصافية للمؤسسة خلال دورة معينة، وذلك من خلال قيد وتسجيل مختلف التدفقات الاقتصادية الواردة أو الصادرة عن المؤسسة، ومن ثم إعداد وعرض كشوف مالية تعكس بصورة صادقة الوضعية المالية للمؤسسة ونجاحاتها، وبالتالي فالمحاسبة تهدف إلى تزويد مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة بما في ذلك الأطراف الداخلية بمعلومات حول وضعيتها المالية. في حين تهدف الجبائية إلى تحديد القواعد والإجراءات المعمول بها لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة أو ما يعرف بالوعاء الضريبي. لذلك يمكن القول أن الجبائية تهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية، سياسية واجتماعية على المستوى الكلي فضلا عن الأهداف المالية.

لقد أدى هذا الاختلاف بالإضافة إلى عوامل أخرى إلى اختلاف النتائج المتوصل إليها، فضلا عن اختلاف المعلومات التي يتم إنتاجها سواء من طرف المحاسبة أو الجبائية. وهو الأمر الذي فتح المجال أمام نقاشات مختلفة حول طبيعة العوامل التي تؤدي إلى الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية. ذلك أن هذا التباين يشير بالضرورة إلى نقص في جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي يتم الإفصاح عنها من طرف المؤسسة.

في الجزائر توجد هناك علاقة بين كل من المحاسبة والجبائية، إذ تعتمد عملية تحديد الوعاء الضريبي أو الدخل الخاضع للضريبة على النتيجة المتوصل إليها من طرف المحاسبة، بالإضافة إلى مختلف المعلومات التي تتولى المحاسبة تلخيصها وتقييمها وتبويبها. غير أنه يلاحظ وبشكل جلي اختلاف النتائج المتوصل حسب كل طريقة. حيث نلاحظ أن المشرع المحاسبي منح العديد من التسهيلات فيما يخص طرق التقييم والتسجيل لفائدة المسيرين للإفصاح عن المعلومات المحاسبية، بينما نجد التشريع الجبائي يعتمد عكس ذلك، إذ يقوم بتحديد قواعد صارمة وثابتة لتسجيل مختلف الأحداث الاقتصادية التي لها تأثير مباشر على نتيجة النشاط.

الإشكالية:

انطلاقا مما تقدم يمكن لنا طرح إشكالية هذه الورقة البحثية من خلال التساؤل التالي:
ما هي الأسباب التي تؤدي إلى تباين النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

وذلك من خلال الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

- هل التباين ناتج عن اختلاف قواعد وطرق التقييم؟
 - ما هو تأثير هذا التباين على المعلومات الواردة في القوائم المالية؟
- فرضيات الدراسة:**

- إن الاختلاف ما بين النتيجة المحاسبية والجبائية ناتج عن اختلاف طرق التقييم.
- أدى الاختلاف في المفاهيم ما بين المحاسبة والجبائية إلى تباين النتيجة المحاسبية والجبائية.

أهداف الدراسة:

- تتمثل أهداف هذه الورقة البحثية في توضيح الدور الذي تؤديه كل من المحاسبة والجبائية على مستوى الاقتصاد، بالإضافة إلى تبيان التكامل والتناسق الموجود بين هذين الطرفين رغم اختلاف أهداف كل واحد منهما، ويمكن عموماً إجمال أهم أهداف البحث في ما يلي:
- تسليط الضوء على أهمية كل من المحاسبة والجبائية في الاقتصاد؛
 - التعرف على مختلف الطرق والأساليب المتبعة لتحديد نتيجة نشاط المؤسسات؛
 - استعراض الإجراءات المتبعة من طرف الجبائية لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

منهجية الدراسة:

قصد إنجاز هذه الدراسة سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، والذي يتجلى من خلال وصف وشرح عناصر ومتغيرات البحث، ويتأتى ذلك بالاستعانة بالرصيد المكتبي من الكتب والمقالات والرسائل الجامعية وغيرها من المراجع. أما المنهج التحليلي فيتجلى من خلال القيام بتحليل العديد من البيانات، النتائج والملاحظات المرتبطة بالدراسة.

2- المحاسبة والجبائية:

تسعى المحاسبة إلى إنتاج وتوفير معلومات مالية لمختلف المستخدمين المهتمين بحياة المؤسسة الاقتصادية، وتعتبر الإدارة الجبائية واحدة من بين مستخدمي القوائم المالية، لذلك نجد أن من بين أهداف المحاسبة تقديم قوائم مالية تقي بأغراض السلطات الجبائية، بحيث تتمكن هذه الأخيرة من خلال المعلومات الواردة في القوائم المالية. وقد ساعد هذا الأمر على خلق تعامل مثمر ما بين الفكر المحاسبي والتطبيقات الضريبية، ومما يؤكد وجود هذا التفاعل ويلزم المحاسبة بأن تقي بمتطلبات الضريبة، هو أن هذه الأخيرة قد شكلت أحد العوامل المهمة لتطور المحاسبة ونمو الطلب على الخدمات التي تقدمها وفق ما يعترف به المهتمون في هذا المجال، إذ يتفق أغلب الباحثين والمهتمين بالمحاسبة على أن فرض الضرائب على أرباح الشركات كان أحد الأسباب الرئيسية التي ساهمت في تطور المحاسبة خلال العقود الماضية، ويشير إلى هذا الأمر (الشيرازي)، إذ يذكر أن تشريع القوانين التي فرضت الضرائب على الدخل كان واحداً من أربعة عوامل أساسية ساهمت في تطوير المحاسبة مهنة وعلماً، وأنه قد ساعد على توسيع مهنة المحاسبة وزيادة الطلب عليها، بالإضافة إلى زيادة الاهتمام بمشكلة تحديد الناتج المحاسبي بوصفه الأساس ونقطة البدء في تحديد الدخل الخاضع للضريبة (محمد حلو، 2009، ص 123). ونجد أن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد أفرد لمشكلات تحديد الدخل معيار محاسبي بأكمله وهو المعيار المحاسبي رقم 12.

كما أن للمحاسبة دور في تسهيل عمل الإدارة الجبائية وذلك بفضل ما تقدمه من معلومات مالية حول التدفقات المالية والحقيقية التي حدثت بالوحدة الاقتصادية، حيث تقوم بتلخيص كل المعطيات المالية وترتيبها وتبويبها لتكون صالحة للاستخدام المباشر من طرف الجهات المختلفة. لذلك يمكن القول أنه توجد هناك علاقة تفاعلية ما بين المحاسبة والجبائية رغم الاختلاف الموجود بينهما، فكلتا منهما يخدم ويؤثر في الآخر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

2-1 النتيجة المحاسبية:

تعتبر النتيجة المحاسبية محصلة الأنشطة المحاسبية التي يقوم بها المحاسب خلال السنة المالية وذلك بعد تسجيل وقيّد مختلف التدفقات المالية والحقيقية. ويتم عرض النتيجة المحاسبية في القوائم المالية من خلال الميزانية وجدول حساب النتائج. يعرض حساب النتيجة في جانبه المدين إجمالي التكاليف التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة، بينما يضم في جانبه الدائن إجمالي الإيرادات المحصل عليها. والنتيجة هي عبارة عن الفرق بين هذه الإيرادات والتكاليف، فإذا كانت النتيجة أكبر

من صفر فهي تمثل ربحاً، أما إذا كانت أقل من الصفر فمعنى هذا أن النتيجة خسارة تحملتها المؤسسة.

النتيجة المحاسبية = الإيرادات - التكاليف

وعلى العموم تمر عملية تحديد وقياس النتيجة محاسبياً بالمراحل التالية:

- تجميع البيانات التي تشكل المادة الخام التي يعمل عليها المحاسب، وذلك من عدة مصادر ضمن الوحدة الاقتصادية بناء على عمليات التبادل التي تحدث داخل الوحدة، أو بينها وبين الأطراف الخارجية؛

- قيد هذه البيانات باستخدام طريقة القيد المزدوج، وفقاً لأساس موضوعي بما يتناسب مع طبيعة العملية التي تشكل هذه البيانات؛

- تصنيف وتبويب البيانات المسجلة ضمن فئات متجانسة، وفق الدليل المحاسبي المعتمد في البلد؛

- إجراء عملية ربط بين المجموعات المحاسبية للوصول إلى تحديد النتيجة المحاسبية، وذلك من خلال إظهارها بشكل قوائم تلتزم بمعايير عرض بما يوفر أكبر قدر من المعلومات لمختلف المستخدمين. (رمضان، 2014، ص 122)

2-2 مفهوم النتيجة الجبائية:

تعرف النتيجة الجبائية على أنها نتيجة المؤسسة الصافية خلال دورة معينة والتي سوف تخضع للضريبة على أرباح الشركات، وهي عبارة عن النتيجة الصافية الناتجة عن الفرق ما بين الإيرادات المحصل عليها والأعباء التي تحملتها المؤسسة المعترف بهما من طرف الإدارة الجبائية.

ويتم تحديد الربح الصافي إنطلاقاً من نتيجة الأنشطة والعمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية، بما في ذلك عمليات بيع مختلف عناصر الأصول خلال فترة الاستغلال. إن هذه العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة من الممكن أن تكون من صميم نشاطها، كما يمكن لها أن تكون أنشطة إضافية.

كما يمكن تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة من خلال الفرق ما بين القيمة الصافية للأصول في نهاية الدورة وما بين قيمتها عند بداية الدورة التي يجب أن يتم تقديم نتائجها حسب الأحكام الضريبية.

2-3 عوامل اختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية:

لقد أجريت العديد من الدراسات والأبحاث على المستوى الدولي للنظر في الأسباب التي تؤدي إلى اختلاف النتيجة المحاسبية قبل فرض الضريبة عن النتيجة الجبائية لنفس المؤسسة في

فترة محددة، ولقد خلصت هذه الدراسات إلى تعدد الأسباب المؤدية إلى ذلك، ومن بين أهم هذه الأسباب ما يلي:

- إختلاف القواعد والاجراءات المحاسبية عن القوانين الجبائية، ففي دراسة أجريت من طرف (Porcano et Tran) سنة 1998 على مستوى ثلاث دول هي الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا وأستراليا، توصل من خلالها الباحثان إلى أن القوانين المحاسبية والقوانين الجبائية يتم إعدادها من طرف سلطات تشريعية مختلفة ومستقلة عن بعضها البعض. وأن كل قانون يتم إعداده لخدمة أهداف محددة ويقوم على أسس متباينة، وتوصل الباحثان إلى وجود اختلافات كبيرة بين النتيجة المحاسبية والجبائية في هذه الدول. (daoud، 2011،P5)؛

- تصرفات المسيرين الحذرة تجاه النتيجة، سواء تعلق الأمر بتضخيم النتيجة للإشارة إلى صحة الوضعية المالية للمؤسسة ونجاحها بغرض كسب ثقة المساهمين والدائنين على وجه الخصوص، أو من خلال تدنية النتيجة بغرض التقليل من التكاليف الضريبية. كما خلصت هذه الدراسات إلى أن أكثر المؤسسات التي تشهدت تباين كبير بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية مقارنة مع غيرها من المؤسسات هي تلك التي تقوم بتسيير نتيجتها، وهي المؤسسات الاقتصادية العمومية، المؤسسات الخاصة التي تعاني كثيرا من المديونية وكذلك المؤسسات التي تعاني من العسر المالي؛ - ولقد أشار الكثير من الباحثين إلى وجود ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين المؤسسة والإدارة الجبائية فيما يخص الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وللقائمة الحقيقية للإيرادات والمصاريف، الأمر الذي يؤدي إلى إختلاف في تقدير نتيجة النشاط، ويدفع بالإدارة الجبائية إلى اتباع اجراءات حازمة تفتقد للمرونة التي تتمتع بها القواعد المحاسبية المسموح بها عند معالجة الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة. فمثلا تسمح المحاسبة بتغيير طرق اهتلاك التثبيات وتبرير ذلك، غير أن القواعد الجبائية لا تسمح بذلك.

3- النظام الجبائي في الجزائر:

ويقصد بالجبائية ذلك النظام التشاركي الإجباري الذي تفرضه الدولة، وغالبا ما يكون في شكل ضرائب مفروضة على الأشخاص، المؤسسات والممتلكات.

يعرف النظام الجبائي بأنه مجموعة الضرائب المفروضة في دولة ما وفي وقت معين. إن الهدف من إنشاء الضريبة من طرف الدول هو ضمان توزيع التكاليف بين الأفراد والمؤسسات، إذ تساهم هذه الضريبة في تغطية النفقات العمومية التي تتحملها الدولة على غرار شق الطرق وتعبيدها، تشييد المدارس والمستشفيات والمؤسسات العمومية وإنشاء مختلف الهياكل والبنى التحتية

للبلاد. كما تعتبر الضريبة محفزة لبعض القطاعات على غرار قطاع الفلاحة، ومثبطة لقطاعات أخرى على غرار صناعة التبغ والكحول. (Tessa،2010، p45)

ويشمل النظام الجبائي الجزائري أربعة عشرة (14) ضريبة، سبعة منها مباشرة وثلاثة غير مباشرة، بالإضافة إلى ثلاثة رسوم تفرض على رقم الأعمال.

3-1 إجراءات تحديد النتيجة الجبائية:

في الجزائر وعلى غرار العديد من الدول وخاصة الدول العربية والأوربية يتم تحديد النتيجة الجبائية وفق المدخل المعتمد، ويقوم هذا المدخل على أساس أن الأرباح التي تظهر في القوائم المالية المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. تؤخذ بشكل أولي كأساس يعتمد عليه في تحديد وفرض الضريبة، ولكي يتلائم مع التشريعات الضريبية يتم اتخاذ العديد من التسويات أو المعالجات المالية بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة. (حلو، 2009، ص 124)

وعلى هذا الأساس يتم تحديد الربح الضريبي بناء على النتيجة المحاسبية المعدلة بواسطة العناصر المعاد دمجها والخصومات الضريبية.

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية الصافية + التكاليف المعاد دمجها - الإيرادات المخصومة

وعليه يتم إجراء تصحيحات خارج العمل المحاسبي على النتيجة المحاسبية وذلك بالاعتماد على القواعد الجبائية الخاصة، حيث تتأثر هذه النتيجة بالعناصر المعاد دمجها (تعديلات موجبة) والعناصر المحسومة (تعديلات سلبية). وتظهر هذه التعديلات في جدول يسمى بجدول تحديد النتيجة الجبائية، والذي يجب إرفاقه مع التصريح السنوي بالنتائج. ومن الممكن أن يكون موجب أو سالب. وتعتبر المؤسسات الخاضعة للضرائب على أرباح الشركات هي المؤسسات المعنية بتحديد النتيجة الجبائية أي الوعاء الضريبي، وهي كالتالي:

- الشركات ذات الأسهم (SPA)؛ المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (EPIC)؛
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة (EURL،SARL)؛ المؤسسات العمومية الاقتصادية (EPE)؛
- شركات التوصية بالأسهم.

3-1-1 التكاليف المعاد دمجها: وهي عبارة عن التكاليف التي سبق خصمها من النتيجة المحاسبية، لكن وبموجب أحكام التشريع الضريبي يتم إعادة دمجها أو إضافتها إلى النتيجة وهي كالتالي:

- تكاليف العقارات الغير مخصصة للاستغلال المباشر، والتي تتضمن مصاريف الكراء للمباني غير الموجهة للنشاط الرئيسي للمؤسسة على غرار مصاريف الكهرباء، الغاز، الماء ومصاريف الترميم؛

- المبالغ المالية المخصصة لتمويل ورعاية الفرق الرياضية، الاشراف وترأس الجمعيات الرياضية، وتشجيع مبادرات الشباب والتي تتجاوز 10% من رقم أعمال المؤسسة خلال الدورة، وتوقو 30.000.000 دج؛

- قيمة الهدايا مهما كان نوعها، باستثناء تلك التي تأخذ طابع إسهاري بالنسبة للمؤسسة ولا تتجاوز قيمة الوحدة الواحدة منها 500 دج، بالإضافة إلى مبالغ المساعدات والهبات المقدمة ما عدا تلك المقدمة إلى الجمعيات الخيرية ذات الطابع الانساني إذا كانت لا تتجاوز مبلغ 1.000.000 دج؛

- مصاريف الاستقبال، الإطعام والمبيت والتظاهرات، باستثناء تلك الأحداث المبررة والمرتبطة بشكل مباشر مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، فعلى سبيل المثال لا يتم إعادة دمج مصاريف استقبال خبراء جلبتهم المؤسسة من أجل إصلاح أو صيانة آلات تستخدم في النشاط؛

- التكاليف التي تستجيب لشروط الحسم والتي تمت عملية دفعها نقدا ومبلغها يتجاوز 300.000 دج متضمن الرسم على القيمة المضافة؛

- الضرائب والرسوم غير القابلة للحسم تطبيقا للأحكام الضريبية المعمول بها، ما عدا الضريبة على أرباح الشركات والتي يتم إعادة دمجها إلى النتيجة السابقة لتحديد الوعاء الضريبي الجديد (الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للشخص المعنوي). وتتمثل هذه الضرائب والرسوم غير القابلة للحسم على وجه الخصوص في الرسوم على الممتلكات المبنية، الرسم على السيارات الجديدة، الرسوم على عدم الالتزام بالوعاء الخاضع للضريبة، الرسم على أنشطة التكوين والتمهين (المقدر بـ 2% من كتلة الأجرور السنوية بالنسبة للمؤسسات التي تشغل أكثر من 20 عامل) وذلك في حالة عدم التزام المؤسسة بذلك والرسم على السيارات السياحية التي يفوق ثمنها 2.500.000 دج وفق المادة 26 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010؛

- مخصصات المؤونات لمواجهة الأخطار وخسائر القيمة في حسابات المخزونات وحسابات الغير والتي أثبتت أحداث جارية أنها قابلة للوقوع غير القابلة للخصم نظرا لعدم توفر الشروط المذكورة في المادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (مثل شرط احتمال الوقوع والقدرة على تقييم قيمة الخطر بصورة صادقة، واحتمال خروج منافع اقتصادية في المستقبل لتغطية الخطر).

- بالإضافة إلى مخصصات الأخطار لأحداث تعتبر في الأصل غير قابلة للخصم على غرار مخصصات تغطية الأخطار بالنسبة للمباني غير الموجهة للاستغلال المباشر؛
- الاهتلاكات غير القابلة للحسم، والتي تمثل حصة اهتلاك السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة، على أن يتم حساب الاهتلاك على أساس 1.000.000 دج خارج الرسم من قيمة السيارة كحد أقصى؛
- الفارق في أقساط الإهلاك الناتج عن تغيير مدة حياة التثبيت، وذلك في حالة ما إذا كانت أقساط الإهلاك المحاسبية أكبر من أقساط الإهلاك الجبائية (تنتج عن تخفيض مدة حياة التثبيت) حيث يتم إعادة دمجها في النتيجة؛
- تعتبر مصاريف الدراسات والأبحاث قابلة للحسم في حدود 10% من إيرادات الشركة أو الأرباح، على أن لا تتجاوز سقف 100.000.000 دج، شرط أن يعاد استثمار مبلغها في مشاريع بحث أخرى مع إلزامية التصريح لدى مديرية الضرائب والهيئة الوطنية لمراقبة البحث؛
- الغرامات والعقوبات المالية، القيم المحجوزة أو المصادرة مهما كان نوعها تعتبر غير قابلة للحسم من الأرباح الخاضعة للضريبة ويعاد دمجها، إضافة إلى مصاريف الكراء والصيانة والإصلاحات للسيارات غير المستعملة في النشاط الرئيسي؛
- عناصر أخرى غير قابلة للخصم من الناحية الجبائية تطبيقاً للقواعد الجبائية وفقاً للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نظراً لعدم توافر شروط الخصم بها يتم إعادة دمجها، وتتمثل في العناصر التي لم تذكر سابقاً لكنها تتضمن نفس خصائص الأعباء غير الخاضعة للخصم من النتيجة.
- 3-1-2 الإيرادات الواجب خصمها:** وهي الإيرادات التي تم دمجها ضمن النتيجة المحاسبية الصافية، ويتعين خصمها عند حساب النتيجة الجبائية وهي كالتالي:
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات، حيث يخصم 30% من فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات التي يكون عمرها الانتاجي يقدر بثلاث سنوات أو أقل، في حين يخصم 65% من فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات التي يفوق عمرها الانتاجي ثلاث سنوات وذلك وفق المادة 173-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- الإيرادات وفوائض القيمة الناتجة عن بيع الأسهم والسندات المماثل، بالإضافة إلى الأسهم والحصص المسجلة في منظمة التوظيف الجماعي للقيم المنقولة (OPCVM)؛
- الإيرادات المتأتية من جهات خاضعة للضريبة على أرباح الشركات تطبيقاً للمادة 147؛

- الفارق في أقساط الاهتلاك الناتج عن تغيير مدة حياة التثبيات (ينتج عن زيادة مدة حياة التثبيات)، ويظهر هذا الفارق عند ما يكون مبلغ مخصص الاهتلاك المحاسبي أقل من مخصص الاهتلاك الجبائي حيث يخصم الفارق؛

- إيرادات أخرى غير مذكورة يتم خصمها وهي عبارة عن الإيرادات التي لا تتوفر على شروط الخصم، مثل الإيرادات المتأتية من العقوبات التي تفرضها المؤسسة على تأخر الزبائن في تسديد مستحقاتهم؛

- الخسائر المسجلة في الدورة السابقة يتم حسنها من الأرباح الحالية، وفي حالة عدم كفاية هذه الأرباح المحققة خلال هذه الدورة لتغطية هذه الخسارة يتم إرجاءها إلى الدورة اللاحقة، وذلك في حدود الدورة الرابعة التي تلي الدورة التي حدثت بها هذه الخسارة.

4- دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس:

مؤسسة ميناء تنس هي مؤسسة عمومية اقتصادية (EPE) ذات أسهم، يبلغ رأسمالها 500 مليون دج، تعود ملكيتها بالكامل لمجمع الخدمات المينائية. يقع المقر الاجتماعي لهذه المؤسسة بميناء تنس ولاية الشلف. تتمثل مهام المؤسسة بتغطية ثلاثة أنشطة رئيسية وهي تسيير، استغلال وتطوير الممتلكات العمومية للميناء، مساعدة السفن في عمليات الملاحة والقطر والإرساء، بالإضافة إلى عمليات شحن وإنزال السلع وتسيير مستودعات المخازن.

لقد حققت مؤسسة ميناء تنس خلال سنة 2018 رقم أعمال يقدر بـ 592.451.000 دج، وذلك بزيادة قدرها 21,36% مقارنة بالدورة السابقة. وتجدر الإشارة إلى أن نتيجة الدورة للمؤسسة عبارة عن خسارة تقدر بـ 92.548.110 دج، بينما بلغت قيمة الأصول 3.502493.509 دج وذلك حسب ما توضحه القوائم المالية الختامية للمؤسسة. (تقرير التسيير، 2018، ص 9).

وفي ما يلي نستعرض كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الصافية إلى النتيجة الجبائية خلال دورة 2018، وذلك حسب القواعد الجبائية المنصوص عليها. ولقد تم في هذا الإطار إعداد الجداول الجبائية التسعة التي ينص عليها القانون، وسوف نحاول فيما يلي تلخيص وتحليل المعطيات الواردة بها.

4-1 حركات المخزونات:

وهو عبارة عن جدول يبين حركة المخزون خلال الدورة. ونلاحظ من خلال الجدول المعد أن مؤسسة ميناء تنس تتوفر فقط على مخزون واحد ويتعلق الأمر بالتموينات الأخرى وهذا ما يتلائم مع طبيعة نشاطها المتمثل في تقديم خدمات على مستوى الميناء فقط. ويبين هذا الجدول رصيد

المخزون في بداية الدورة والذي كانت قيمته تقدر بـ (115.828.514 دج)، ثم مجموع المبالغ المدينة التي قدرت بـ (52.971.495 دج) والدائنة المقدرة بـ (39.502.063 دج) التي تم تسجيلها في حساب المخزون خلال الدورة إضافة إلى رصيد المخزونات في نهاية الدورة والذي قدر بـ (129.297.946 دج).

2-4 تغيير المنتجات المخزنة:

نظرا لكون هذه المؤسسة لا تمارس نشاط الانتاج تم تقديم هذا الجدول مع وجود ملاحظة (لا شيء)، أي أنه لا يحتوي على أية قيم تتعلق بالمنتجات المصنعة.

3-4 أعباء المستخدمين، الضرائب، الرسوم والتسديدات المماثلة، خدمات أخرى:

حيث قامت المؤسسة في هذا الإطار بإعداد جدول يتضمن كل العناصر المذكورة سابقا، ولقد بلغت أعباء الخدمات مبلغ (66.240.130 دج) وهي عبارة عن أعباء الإيجار وأعباء الملكية المشتركة، التوثيق، مصاريف البريد والاتصالات، مصاريف الخدمات البنكية ومصاريف الاشتراك المختلفة. في حين بلغت مصاريف المستخدمين مبلغ (398.599.631 دج)، أما أعباء الضرائب والرسوم فكانت قيمتها تقدر بـ (12.205.089 دج). والفائدة من إعداد هذا الجدول هو تبيان قيمة الأعباء التي تحملتها المؤسسة نتيجة نشاطها الاستغلالي، والقابلة للخصم من نتيجة الدورة، أي المعترف بها من قبل مديرية الضرائب.

4-4 أعباء وإيرادات الاستغلال الأخرى:

وتتمثل في كل الأعباء والإيرادات الأخرى غير المذكورة سابقا والمرتبطة بالاستغلال. حيث بلغت قيمة أعباء الاستغلال الأخرى مبلغ (2.986.005 دج)، وهي عبارة عن نواقص قيمة عن خروج تثبيبات غير مالية وتعويض لأعضاء مجلس الإدارة إضافة إلى الغرامات والعقوبات، الإعانات الممنوحة وأعباء التسيير الاستثنائية. في حين قدرت قيمة إيرادات الاستغلال الأخرى بـ (28.257.804 دج)، وتتمثل على وجه الخصوص في فوائض القيمة عن خروج التثبيبات، حصص إعانات الاستغلال والإيرادات الاستثنائية. والهدف من إعداد هذا الجدول هو تبيان الإيرادات والمصاريف التي لا تأخذ بعين الاعتبار لحساب النتيجة الجبائية، حيث سيتم إما إضافتها أو خصمها من النتيجة المحاسبية.

5-2-4 الاهتلاكات وخسائر القيمة:

قامت المؤسسة في هذه المرحلة بإعداد جدول يتضمن مخصصات الاهتلاكات بالنسبة للتثبيبات العينية والمعنوية بصفة مستقلة، ثم تبيان المجموع. حيث يظهر الجدول المعد قيمة مجموع

المخصصات في بداية الدورة بالنسبة للتثبيات والذي بلغ (827.158.229 دج)، في حين قدرت قيمة مخصصات الدورة بـ (198.320.338 دج)، بينما بلغت قيمة انخفاض العناصر المباعة بـ (8.875.809 دج) وهي خاصة بالتثبيات العينية فقط. وفيما يخص مخصصات الخسائر الجبائية فلقد أظهر الجدول مخصصات تقدر بقيمة (2.788.201 دج) خاصة بالتثبيات العينية كذلك. والهدف من هذا الجدول هو تبيان قيمة مخصصات الاهتلاكات التي تم قيدها بهذه الدورة إضافة إلى إجمالي هذه المخصصات في نهاية الدورة والتي سوف يتم خصمها من نتيجة الدورة.

4-2-6 التثبيات المنشأة من طرف المؤسسة أو المقتناة خلال الدورة:

لقد تمثلت التثبيات التي أنشأتها المؤسسة خلال الدورة أو قامت باقتنائها في التثبيات العينية فقط، حيث قدرت قيمتها الصافية القابلة للاهلاك بـ (984.948.169 دج). مع العلم أن الجدول يبين القيمة الإجمالية التي دفعتها المؤسسة. بالإضافة إلى القيمة الصافية القابلة للاهلاك.

4-2-7 التثبيات المتنازل عنها (فوائض أو نواقص القيمة) خلال الدورة:

من خلال الجدول المعد من طرف المؤسسة نلاحظ أنها قد تنازلت عن تثبيت عيني يتمثل في معدات نقل سعر حيازته بلغ (7.439.586 دج) تم اهتلاكه بالكامل أي أن قيمته المحاسبية الصافية تساوي الصفر، كما أظهر الجدول سعر التنازل الصافي المقدر بـ (4.997.600 دج) والذي يمثل فائض القيمة في نفس الوقت. والهدف من إعداد هذا الجدول هو خصم فائض القيمة من النتيجة المحاسبية، أي أن هذا الأيراد لا يدخل في حساب النتيجة الجبائية.

4-2-8 المؤونات وخسائر القيمة:

في هذه المرحلة يتم إعداد جدول يبين قيمة المؤونات وخسائر القيمة، ولم تسجل المؤسسة خسائر عن قيمة الزبائن خلال هذه السنة، في حين بلغت مبلغ (26.342.618 دج) في الدورات السابقة. أما بالنسبة لمؤونات التقاعد المسجلة هذه السنة فقد بلغت مبلغ (17.696.532 دج) ليصل مجموع المؤونات للتقاعد مبلغ (261.722.312 دج).

4-2-9 تحديد النتيجة الجبائية:

ويعتبر أهم جدول تعدده المؤسسة لأنه سيمكن من تحديد النتيجة الجبائية وبالتالي الوعاء الضريبي الذي سوف تفرض عليه الدولة الضريبة. ولقد جاء هذا الجدول كما يلي:

الجدول 1: جدول تحديد النتيجة الجبائية

-92.548.110	نتيجة الدورة الصافية
-	التكاليف المعاد دمجها
929.100	الاشتراكات والهبات غير القابلة للحسم
350.000	الضرائب والرسوم غير القابلة للحسم
2.788.201	الاهتلاكات غير القابلة للحسم
15.000	الضرائب على الأرباح (1)
4.060.833	الضرائب المؤجلة (الفارق)
18.965.592	عناصر أخرى للدمج
18.987.060	مجموع المبالغ المعاد دمجها
-	الإيرادات التي يتم خصمها
3.248.440	فوائض القيمة الناتجة عن التنازل الأصول المثبتة
2.108.766	إيرادات أخرى للخصم
5.357.206	مجموع المبالغ المخصومة
-78.918.257	النتيجة الجبائية

المصدر: مؤسسة ميناء تنس، 2018، ص 17

من خلال الجدول السابق يلاحظ بأن المؤسسة قد أعادت دمج كل المصاريف التي ينص عليها التنظيم الجبائي إلى النتيجة المحاسبية الصافية، بما في ذلك الضرائب على أرباح الشركات، كما خصمت من هذه النتيجة الإيرادات الاستثنائية التي لا تدخل في حساب النتيجة الجبائية.

ونلاحظ أن مبلغ النتيجة الجبائية (الخسارة) قد انخفض مقارنة بالنتيجة المحاسبية الصافية فبعد أن كانت نتيجة الدورة خسارة تقدر بـ (92.548.110- دج) أصبحت تقدر بـ (78.918.257- دج) أي أنها انخفضت بمبلغ قدره (13.629.853 دج)، وهو مبلغ جد معتبر. وعليه فالمؤسسة مطالبة خلال هذه السنة بتسديد مبلغ ضريبة يقدر بـ 15.000 دج، ويتم تأجيل خصم هذه الخسارة (النتيجة الجبائية) في الأربع سنوات على الأكثر الموالية.

5- تحليل النتائج:

ومن خلال ما سبق نلاحظ أنه يوجد هنالك فارق واختلاف جد معتبر ما بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لمؤسسة ميناء تنس، وهذا راجع إلى ارتفاع قيمة التكاليف التي أُعيد دمجها نتيجة عدم اعتراف القوانين الجبائية بها، وهي على وجه الخصوص في هذه الحالة تتمثل في الاشتراكات والهبات، الاهتلاكات غير القابلة للحسم وتتمثل في اهتلاكات السيارات السياحية خاصة، الضرائب المؤجلة والتكاليف المدمجة الأخرى والتي تتمثل على وجه الخصوص في مخصصات الاحالة على التقاعد.

6- خاتمة:

من خلال دراستنا هذه يمكن لنا القول بأن الاختلاف بين النتيجة المحاسبية الصافية والنتيجة الجبائية هي ظاهرة عالمية تتواجد بمختلف البلدان على اختلاف الأنظمة والتشريعات المحاسبية بها، وهي متواجدة بالجزائر كذلك. فبالرغم من العلاقة القائمة بين المحاسبة والجبائية والتفاعل فيما بينهم، إلا أن اختلاف أهداف كل واحد منهم أدى إلى اختلاف النتائج بالضرورة، ويمكن لنا حصر أهم الأسباب المؤدية إلى اختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية في الجزائر فيما يلي:

- صرامة القوانين والإجراءات الجبائية بالجزائر مقارنة بالمرونة التي تتمتع بها القوانين المحاسبية خاصة ما تعلق بالسماح بتغيير طرق التسجيل والتقييم؛
- عدم اعتراف الادارة الجبائية ببعض التكاليف والمؤونات، على غرار الهبات والمنح التي تقدمها المؤسسة، مؤونات الاحالة على التقاعد والاهتلاكات الخاصة بالسيارات السياحية والسيارات الفارهة. وهي عبارة عن تكاليف خارج الاستغلال يمكن للمؤسسات تقاديتها دون التأثير على نشاطها؛
- سعي المحاسبة إلى تحقيق نتائج مرضية للشركاء والمساهمين، يؤدي بها إلى العمل على خفض التكاليف التي نجد من بينها الضرائب على أرباح الشركات، لذلك تلجأ إلى تضخيم بقية التكاليف التي يمكن القول أنها وهمية مثل الاهتلاكات والمخصصات والاعانات والمنح لتدنية النتيجة. في

حين نجد الجباية التي تسعى لتحقيق الأهداف المالية للدولة من خلال العمل على زيادة الإيرادات الجبائية نجدها تلغي جميع التكاليف وحتى الإيرادات التي ليست لها علاقة مباشرة بالاستغلال، والتي يمكن للمؤسسة تفاديها دون التأثير على نشاطها.

ونقترح من خلال ورقتنا البحثية هذه أن يتم العمل على تذليل الفوارق الموجودة بين المحاسبة والجبائية من خلال توحيد القواعد والاجراءات التي تخص عمليات تسجيل والاعتراف بالأحداث المالية، لإضفاء أكثر مصداقية على القوائم والمعلومات المالية المفصح عنها.

7- المراجع:

أولاً- المراجع باللغة العربية:

- 1- الصفار، هادي رضا. (2006). مبادئ المحاسبة المالية، الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي. الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- 2- محمد رمضان، علي. (2014). أثر إدارة الشركات على الأرباح على قياس الربح الضريبي. أطروحة دكتوراه. قسم الاقتصاد، كلية الاقتصاد. جامعة دمشق: سوريا.
- 3- سلمان، محمد حلو داود والبدران، عبد الخالق ياسين زاير الجاسم. (2009). الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية و إمكانية التقريب بينهما. مجلة العلوم الاقتصادية. العدد 24.
- 4- وزارة المالية. (2014). قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة. الجزائر.

ثانياً- المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Francoi، jean (2004). Normes IFRS et PME. France: Dunond.
- 2- Tessa، Ahmed؛ Hammadou، Ibrahim. (2010). Fiscalité de l'entreprise. Algérie: Pages bleus.
- 3- Daoud bouazize، Ines. (2011). Divergence comptabilité – fiscalité، gestion fiscale et gestion des résultat en Tunisie: les nouveau défis. France: HAL