

دراسة وتحليل الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

*Study and Analyzi of differences between the accounting result and the tax result*د. قطيب عبد القادر^{1*}، د. عنيشل عبد الله².¹ جامعة غرداية (الجزائر UN4701)، Guetib.abdelkader@univ-ghardaia.dz² جامعة غرداية (الجزائر UN4701)، anichel.abdallah@univ-ghardaia.dz

تاريخ النشر: 2023/06/05

تاريخ القبول: 2023/04/28

تاريخ الاستلام: 2022/12/10

ملخص:

هدفت هذه الدراسة لمعرفة وتحليل أهم الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، ومدى مساهمة القوانين والتشريعات التي تحكمهما في تقليص تلك الفجوة وتوافق النتيجتين، تم التطرق للمفاهيم المرتبطة بالنتيجة المحاسبية والجبائية، والقيام بدراسة تطبيقية بتحليل نتائج مؤسستين لفترة 05 سنوات. وقد توصلت الدراسة إلى أن أهم أسباب الفروقات تمثلت في العناصر الواجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة ك: عدم الإلتزام بالسقف القانوني لإحتساب إهلاك السيارات السياحية وإدراج الضرائب على الأرباح، وبنسبة أقل التخفيضات الواجب طرحها فكان أغلبها في عدم إدراج خسائر السنوات السابقة.

الكلمات المفتاحية: نتيجة محاسبية ، نتيجة جبائية ، إدماج ، تخفيض، فروقات.

تصنيف JEL: G41.

Abstract:

This study aims to identify and analyze the important the differences between the accounting result and the fiscal result ,identifying the laws that govern them in order to reduce that gap and reaching the compatibility of the two results,and an analytical study was conducted about the results of two institutions for a period of 05 years.

The study found that the most important reasons that causes some elements that must be incorporated into taxable profit, And at a lower percentage reductions from profit.

Keywords: Accounting result, fiscal result, combinations, cuts, differences.

Jel Classification Codes: G41.

1. مقدمة:

تحدد النتيجة الجبائية باعتبارها نظاما ضريبيا مهما إنطلاقا من النتيجة المحاسبية المعلن عنها في القوائم المالية وهي مخرجات النظام المحاسبي المالي، إلا أن النظام الجبائي له أهداف متعددة ومختلفة منها المالية بحكم أن أداة الضرائب تعتبر مصدرا للإيرادات العامة للدولة ومنها الاقتصادية بتحقيق النمو والإستقرار الاقتصادي وتكوين رأس المال ومنها الإجتماعية بإعادة توزيع الثروة. بينما النظام المحاسبي المالي فهو يهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة المستثمر بإعطاء صورة صادقة عن المؤسسة بالإضافة إلى أطراف أخرى منها إدارة الضرائب ولكن بأهمية أقل مقارنة مع المخطط المحاسبي السابق الذي كان يهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة الضريبية.

وبالتالي فالترابط والتفاعل بين النتيجتين الجبائية والمحاسبية من جهة، وإختلاف واتساع الفجوة بين أهداف النظامين من جهة أخرى، سعى القائمين على هذين النظامين، وخلال قرابة عقد من الزمن من تطبيق النظام المحاسبي المالي، لمعرفة وتحليل أهم مسببات هذه الفجوة لزيادة التوافق بين مخرجاتهما وأهدافهما، ومما سبق يمكن طرح إشكالية الدراسة كالتالي:

ما هي أهم مسببات إتساع الفجوة بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟.

أهمية البحث: تتجلى أهمية الدراسة من خلال توضيح إعتقاد الإدارة الجبائية على مخرجات المحاسبة لتحديد الوعاء الضريبي، بالإضافة إلى مدى توافق تطبيق قوانين الأنظمة في الجزائر وإبراز العلاقة بين كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي من خلال إرتباط مخرجاتهما والمتمثلة في النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ودراسة وتحليل أهم مسببات اتساع الفجوة بينهما ، وكذا معرفة إجراءات ومراحل إعداد النتيجة الجبائية.

أهداف البحث: التعرف على كيفية تحديد النتيجة المحاسبية وفق مخرجات النظام المحاسبي المالي

- تقديم النظام الجبائي في الجزائر لمعرفة أنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر.
- دراسة التعديلات الواجب القيام بها على النتيجة المحاسبية لتحديد النتيجة الجبائية .
- معرفة أهم مسببات اتساع الفجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

منهج البحث المتبع : قصد الإحاطة بمختلف جوانب البحث والاجابة على الاشكالية ، سوف نعتمد على المنهج الوصفي في عرض مختلف جوانب البحث النظرية. واعتمدنا على أداة التحليل عندما تطرقنا لمراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال دراسة تطبيقية على نتائج مؤسستين مختلفتين بعد تصريجهما الجبائي لدى مصلحة الضرائب، واستخراج النتيجتين وتحليل مسببات الإختلاف بينهما.

فرضيات البحث :

- تتحدد النتيجة الجبائية بعد القيام بتعديلات بسيطة على النتيجة المحاسبية.
- تساهم الإدماجات في الريح الخاضع للضريبة في زيادة الفجوة بين النتيجتين
- تساهم التخفيضات من الريح الخاضع للضريبة في زيادة الفجوة بين النتيجتين

2. النتيجة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المال

1.1. النظام المحاسبي المالي SCF.

يعتبر النظام المحاسبي المالي المحدد الرئيسي للسياسات والإجراءات المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، من أجل تقديم قوائم مالية تحتوي بعضها على النتيجة المحاسبية لمجموعة مختلفة من المستفيدين ، من بينها الإدارة الضريبية .

1.1.2. مفهوم النظام المحاسبي المالي .

تنص المادة الثالثة من القانون رقم: 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على ما يلي :

«المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، و تصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صور صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.» (القانون 07-11، المادة 03)

2.2. النتيجة المحاسبية وتحديدها .

بعد تعريف النتيجة المحاسبية نوضح طرق حسابها.

1.2.2. تعريف النتيجة المحاسبية

تتعلق النتيجة المحاسبية بالأحداث أو العمليات التي أنشئت من أجلها المؤسسة، ألا وهي الحصول على إيرادات مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء (حنيفة، 2013، صفحة 425).

ومنه فالنتيجة المحاسبية هي الريح الصافي الناتج عن ممارسة المؤسسة نشاطا تجاريا معيناً ،

بعد مقابلة الإيرادات بالأعباء التي أدت للوصول إلى ذلك الريح .

وحسب المادة 28 من النظام المحاسبي المالي فالنتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية ، ويكون هذا الفارق مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها ، ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو النواتج (قانون:11/07، المادة28).

2.2.2. طرق تحديد النتيجة المحاسبية :

يمكن تحديد النتيجة المحاسبية بطريقتين، إما عن طريق جدول حسابات النتائج (الإيرادات والأعباء) أو عن طريق الميزانية الختامية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة .

أولاً: تحديد النتيجة المحاسبية حسب جدول حسابات النتائج :

تمثل النتيجة المحاسبية في الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء الخاصة بالدورة ، وتكون ربحا إذا كان مجموع الإيرادات أكبر من مجموع الأعباء ، وتكون خسارة في حالة العكس.

▪ تعريف جدول حساب النتائج :

عرفه (ن.م.م) بأنه " بيان ملخص للأعباء والمنتوجات (النواتج) المنجزة الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ تحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز(الفارق)النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة " كما بين (ن.م.م) أهم النتائج والنواتج والأعباء التي يجب أن تظهر في حساب النتائج وشكل هذا الحساب الذي يجب إعداده تبعا لطبيعة الأعباء والنواتج غير أنه بإمكان المؤسسات (و إضافة إلى حساب النتيجة حسب الطبيعة) إعداد هذا الكشف (حساب النتائج) حسب الوظيفة (القرار:08/71، 2008).

▪ مكونات جدول حساب النتائج

يتكون جدول حسابات من نتائج وسيطة هي: (عبدالرحمان، 2009، صفحة 85)

- القيمة المضافة للاستغلال : وتمثل الفارق ما بين إنتاج السنة(أي مجموع الحسابات 70، 72، 73،

74، واستهلاكات السنة (أي مجموع الحسابات 60، 61، 62،

- إجمالي فائض الاستغلال : يساوي القيمة المضافة للاستغلال ناقص (ح/63 + ح/64)

- النتيجة العملياتية : تساوي فائض الاستغلال + ح/75 + ح/78 ناقص (ح/65 + ح/68)

- النتيجة المالية : تمثل الفرق ما بين النواتج المالية والأعباء المالية

- النتيجة العادية قبل الضريبة تساوي النتيجة التشغيلية زائد النتيجة المالية

- النتيجة الصافية للأنشطة العادية تساوي النتيجة العادية قبل الضريبة ناقص الضريبة
- النتيجة غير العادية تساوي الفارق بين النواتج غير العادية والأعباء غير العادية
- صافي النتيجة للسنة المالية هو مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

ثانيا: تحديد النتيجة حسب الميزانية:

حسب الميزانية تتمثل النتيجة المحاسبية في الفرق بين صافي الأصول في نهاية الدورة وصافي قيمتها في بداية الدورة ، وهذا بعد إعداد الميزانية في نهاية الدورة ، مع الأخذ في الحسبان المسحوبات والإضافات خلال هذه الدورة .

■ مكونات الميزانية الختامية :

من خلالها يمكن معرفة المركز المالي للمؤسسة وتحديد نتيجتها في نهاية الدورة ، لذا يجب أن تبين الميزانية الختامية العناصر التالية (صالح، 2012، صفحة 23) :

الأصول: التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الاهتلاكات، المساهات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة الزبائن والمدنيين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مقيدة سلفا)، الخزينة الخصوم : رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة مع تمييز رأس المال الخاص والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة والعناصر الأخرى الخصوم غير الجارية الموردون والدائنون الآخرون خصوم الضريبة المؤونات للأعباء والخصوم المماثلة الخزينة السلبية.

3. النتيجة الجبائية وفق النظام الجبائي:

1.3. مفهوم النظام الجبائي الجزائري :

النظام الجبائي هو عبارة عن مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية وما يصاحبها من لوائح تنفيذية تسعى لتحقيق أهداف السياسة الضريبية (حجازي، 1998، صفحة 07)

يتميز النظام الجبائي الجزائري بأنه نظام تصريحي يقوم على مبدأ الإيداع الإرادي للتصريحات الجبائية، حيث تعتبر تلك التصريحات مبدئيا صادقة وصحيحة ، ودليل عدم صحتها يقع على عاتق الإدارة الجبائية من خلال اللجوء إلى الرقابة الجبائية بأشكالها المختلفة (عيسى، 2019، صفحة 95) ومنه نستنتج أن النظام الجبائي نظام تصريحي يبين طريقة تحديد أوعية المكلف الخاضع للضريبة ، وطرق وأجال التسديد والتصريح، والإلتزامات المحاسبية للمكلف الخاضع للضريبة .

2.3. أنواع أنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر:

يعتمد في تقدير المادة الخاضعة للضريبة في الجزائر على نظامين جبائيين هما:

1.2.3. نظام الضريبة الجزافية الوحيدة :

هو نظام أستحداث بموجب قانون المالية لسنة 2007، ويتميز هذا النظام بوجود ضريبة واحدة تسمى الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) ، حيث حل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل و تعوض الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على القيم المضافة وكذا الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات (ق،ض،م،ر،م، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وتعديلاته، المادة282) . يخضع لهذا النظام صغار المكلفين بالضريبة سواء الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون بما فهم أصحاب المهن الحرة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 30.000.000 دج .

يمكن للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الجدد إختيار فرض الضريبة حسب نظام الريج الحقيقي عند بداية الإستغلال ، حيث يودع طلب الإختيار لدى الإدارة الجبائية قبل 01 فيفري من السنة ، ويجب أن يجدد كل سنة لأن هذا الطلب صالح لسنة واحدة فقط ، وفي تعديلات قانون المالية 2017 أصبح الإختيار ساريا لمدة 03 سنوات (ق،إ،ج،2018، المادة03) عند عدم التجديد ويكون رقم الأعمال لم يصل إلى (30.000.000 دج)، فإن المكلف المعني يحول بطريقة تلقائية إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة . تسدد الضريبة الجزافية الوحيدة وفق طريقتين حسب إختيار المكلف: (قانون،مالي،ترقم:16/14، المادة14).

- التسديد الكلي للضريبة: ويكون عند إيداع التصريح من قبل المكلف بالضريبة (ما بين 01 و 30 جوان من سنة الخضوع للضريبة).

- التسديد الجزئي للضريبة : 50 % من المبلغ الواجب الدفع بين 01 و 30 جوان ، 25 % من المبلغ الواجب الدفع ما بين 01 و 15 سبتمبر ، 25 % المتبقية ما بين 01 و 15 ديسمبر .

2.2.3. النظام الحقيقي :

يخص هذا النظام فئة معينة وهي كبار المكلفين بالضريبة في النشاطات التجارية والصناعية ، من الأشخاص الطبيعيين وكذا المعنوية (الشركات بمختلف أنواعها) الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 30.000.000 دج ، ويرتكز هذا النظام على مبدأ التصريح الجبائي من خلال قيام

المكلفين بالضريبة بإيداع تصريحات جبائية بالمادة الخاضعة للضريبة لدى إدارة الضرائب في آجال معينة (عيسى، 2019، صفحة 05).

يتطلب الخضوع لهذا النظام لإتزامات جبائية ومحاسبية ، حيث يلزم المكلفين بالضريبة التابعين له بمسك محاسبة منتظمة طبقاً لأحكام النظام المحاسبي المالي ، ما يخضع المكلفين بالضريبة التابعين له للرقابة الدورية لإدارة الضرائب من أجل التأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرفهم علاوة على تعرضهم لعقوبات جبائية وجزائية في حالة عدم مصداقيتها .

يحدد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي وجوباً حسب النظام الضريبي الحقيقي بإلزام المكلفين بهذه الضريبة التصريح بمبلغ ربحهم السنوي الصافي قبل 30 أفريل من كل سنة ، ويتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية بتطبيق الجدول التصاعدي السنوي التالي على الربح الخاضع للضريبة الذي يتحدد وفق طريقة التقدير الحقيقي وذلك بعد مسك محاسبة نظامية حسب شروط معينة ينص عليها القانون (ق،ض،م،م،ر،م، المواد 17-18).

كما يخضع الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات وجوباً لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق وفق محاسبة تمسك طبقاً للقوانين المعمول بها ، ويتم حساب الضريبة على أرباح الشركات بضرب معدل الضريبة على أرباح الشركات في الربح الجبائي المحقق من طرف الشركات ، وذلك وفق المعادلات يحددها قانون الضرائب المباشرة (ق،ض،م،م،ر،م، المادة 128، صفحة 39).

3.3. النتيجة الجبائية :

يتم تحديد النتيجة الجبائية على أساس النتيجة المحاسبية ، وبالتالي فهي تقوم على معطيات محاسبية ، وذلك بإدخال بعض التعديلات على النتيجة المحاسبية وفق القوانين والأنظمة الجبائية .

1.3.3. تعريف النتيجة الجبائية:

تنص نفس المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 02 على أنه : يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الدورة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية ، تضاف إليها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة (ق،ض،م،م،ر،م، المادة 140).

كما تنص نفس المادة في الفقرة 01 على أن : الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال أو في نهايته (ق،ض،م،م،ر،م، المادة 140).

ومنه فالربح الجبائي هو عبارة عن ربح محاسبي ولكن بعد تعديله وتصحيحه وفقا لقواعد القانون الجبائي ، ويتم ذلك خارج إطار المحاسبة من خلال جدول رقم 09 من الحزمة الجبائية ، يمكن القول أن النتيجة الجبائية ما هي إلا عبارة عن نتيجة محاسبية معدلة لأغراض ضريبية، فالنتيجة الجبائية تساوي النتيجة المحاسبية مضافا إليها الاعباء غير قابلة للخصم ومخصوصا منها الإيرادات غير خاضعة للضريبة والخسائر المتكبدة خلال الدورات السابقة، ويمكن إيضاح ذلك وفق العلاقات التالية

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات - (التخفيضات + خسائر سابقة).

4. التعديلات الجبائية للنتيجة المحاسبية لتحديد النتيجة الجبائية :

بعد تحديد النتيجة المحاسبية يمكن للإدارة الجبائية تحديد النتيجة الجبائية من خلال إجراء بعض التصحيحات و التعديلات على النتيجة المحاسبية وفقا للقواعد والقوانين الجبائية ، كل هذه التعديلات المتمثلة في الإستردادات والتخفيضات تتم خارج اطار المحاسبة، ومنه سنبين ما هي الإستردادات (الإدماجات) الواجب إضافتها للنتيجة المحاسبية و التخفيضات (الخصومات) الواجب طرحها من النتيجة المحاسبية للوصول للنتيجة الجبائية (الربح الخاضع للضريبة):

1.4. الإستردادات :

تتمثل في العناصر غير قابلة للخصم من الربح الجبائي ، والتي أدرجت كتكاليف عند حساب النتيجة المحاسبية ، إلا أنها من الناحية الجبائية فهي مرفوضة إما لتجاوز الحد الأقصى المحدد في القانون الجبائي أو أنها مصاريف خارج الإستغلال ويتم معالجتها بإجراء بعض التسويات وطرحها من الربح الخاضع للضريبة (إضافتها للنتيجة المحاسبية) (إيمان، 2017، الصفحات 309-313).

2.4. التخفيضات :تتمثل في العناصر غير الخاضعة للضريبة ، وهي تلك الأعباء المطروحة من الربح الخاضع للضريبة ولكن وفق القوانين الجبائية لا تعتبر أعباء ، ويمكن معالجتها بإجراء بعض

التعديلات عليها تم خصمها من الربح الخاضع للضريبة ، وبمأنها جبائيا غير قابلة للخصم يجب إعادة دمجها في الربح الخاضع للضريبة (طرحها من النتيجة المحاسبية) (إيمان، 2017).

3.4. خسائر السنوات السابقة :

بالإضافة إلى التخفيضات السابقة سمح المشرع للمؤسسات إمكانية خصم خسائر السنوات السابقة ، والتي تتحقق لأسباب مختلفة منها بداية النشاط أو عدم التأقلم مع النشاط ، وفي حالة عدم تغطية العجز يمكن ترحيل العجز إلى أربع سنوات لاحقة ، ومنه يخفض هذا العجز من الربح الخاضع للضريبة وعند المعالجة يضاف إلى النتيجة المحاسبية (حنيفة، 2013، صفحة 287).

5. الدراسة التطبيقية

تحصلنا على معلومات مستخرجة من التصريح السنوي للأرباح المودعة لدى لمصلحة الضرائب من طرف مؤسستين إقتصاديتين في قطاعين مختلفين خلال فترة 05 سنوات (2014 / 2018)، وذلك لتحديد كل من النتيجة المحاسبية والمتمثلة في : الإيرادات - المصاريف، والنتيجة الجبائية المستمدة من النتيجة المحاسبية مضافا إليها الإستردادات مطروحا منها التخفيضات وفقا للقوانين الضريبية، وسنركز في دراستنا على عناصر الإختلاف في تحديد النتيجتين، ومن تم معرفة أهم مسببات الفجوة بين النتيجتين وتحديد مداها خلال فترة الدراسة :

ملاحظة : وحدة المبالغ الموجودة في التحليل هي الدينار الجزائري (دج).

جدول 1: البطاقة الفنية لمؤسستي الدراسة

تسمية المؤسسة	الشركة ذات المسؤولية المحدودة (القدس)	شركة التضامن (حبيب بلغيث)
طبيعة النشاط	عيادة المعالجة الطبية (خدمات)	إنتاج معدات الأشغال العمومية (إنتاجي)
الرقم الجبائي	0005447086280976	000347010754251
تاريخ بداية النشاط	2005/04/23	2004/03/22
نظام الإخضاع	حقيقي	حقيقي
المزايا الجبائية	مستفيد من الصندوق الوطني لدعم والإستثمار	مستفيد من الصندوق الوطني لدعم وتطوير الإستثمار
رأس المال	10 ملايين دينار جزائري	42 مليون دينار جزائري
عدد الشركاء	02	02

المصدر: من إعداد الباحثين.

1.5. تحليل الفروقات السنوية بين النتيجتين لمؤسسة القدس

1.1.5. تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية وتحليل الفروقات بينهما للسنة المالية 2014

تحديد النتيجة المحاسبية والتي على أساسها يتم تحديد النتيجة الجبائية سنين في الجدول التالي:

جدول 2 : النتيجة المحاسبية والجبائية والفروقات بينهما للسنة المالية 2014

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات - التخفيضات		النتيجة المحاسبية = رقم الأعمال - المصاريف	
المبلغ	التعيين	المبالغ	التعيين
785533	النتيجة المحاسبية	320722498	رقم الأعمال
الإستردادات		المصاريف	
234639	الضريبة على الأرباح IBS	234639	الضريبة على الأرباح IBS
3814525	عقوبات التأخير	38145250	غرامات وعقوبات
18072630	إدراج إهلاك 05 سيارات	19072630	إهلاكات 05 سيارات
22121794	المجموع	0	مصاريف خارج الإستغلال
التخفيضات		296815171	باقي المصاريف
189065	عجز سنة 2013	المجموع	
360146	عجز سنة 2012		
1275000	مصاريف من الدورة السابقة		
1824211	المجموع	319936965	النتيجة المحاسبية
21083116	النتيجة الجبائية	785533	النتيجة المحاسبية

المصدر: من إعداد الباحثين

تحليل عناصر الفروقات:

يتم حساب كل من النتيجة الجبائية لهذه السنة وفق الجدول السابق لتوضيح طريقة حسابها، أما باقي السنوات فنستعمل مباشرة المجاميع، ثم سنبين عناصر (مسببات) الفروقات بين النتيجة الجبائية وكيفية حسابها كالتالي:

الإستردادات

- تعتبر كل الضرائب المهنية عبء تتحمله المؤسسة ماعدا IBS والمقدرة ب 234639 فيجب أن يسترد حسب نص المادة (141 الفقرة 4 من ق ض م)
- المبلغ: 3814525 والمسترد هو: عقوبة التأخير للضرائب والرسوم 10 % من المبلغ المستحق 38145250 (المادة 141 الفقرة 6 من ق ض م)
- إسترداد مبلغ: 18072630 المحسوب كإهلاك ل 05 سيارات سياحية لأن الإهلاك المخصص هو 1000000 لإهلاك 05 سيارات سياحية (المادة 141 ف3 من ق ض م)، والمبلغ المسترد يحسب بالطريقة التالية: المبلغ المسترد : 19072630 - 1000000 (5*200000)

التخفيضات

- تأجيل العجز لسنة 2012 و2013 للسنة الثالثة من أجل الإستفادة من القانون ترحيل العجز للسنة الرابعة (المادة 10 من قانون المالية لسنة 2010)
- مصاريف خارج الإستغلال لم تحسب لعدم وجود فواتير (عمل غير مبرر) في الدورة السابقة 2013 يجب إدراجها بعد تبريرها ضمن مصاريف خارج الإستغلال للدورة 2014 (المادة 169 من ق ض م)
- باقي المصاريف المحسوبة في النتيجة المحاسبية والمتمثلة في (إستهلاكات ، مصاريف الكراء ، مصاريف الصيانة والإصلاح مصاريف التأمين ، مصاريف المستخدمين ، مصاريف أخرى ...) هي مصاريف متوافقة مع النتيجة الجبائية.

2.1.5. تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية والفروقات بينهما للسنة المالية 2015.

النتيجة المحاسبية = رقم الأعمال - مجموع المصاريف

$$= 332415606 - 33353497 = 1118991.$$

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات - التخفيضات

$$= 1118991 + 2290128 - 00 = 3409119.$$

تحليل عناصر الفروقات .

الإستردادات

- إسترداد مبلغ: 800000 دج من تقديم الهبات الممنوحة لجمعيات ذات طابع إنساني الذي يفوق المبلغ المسموح : 1000000 سنويا (المادة 169 ف01 من ق ض م)، حيث كان المبلغ : 1800000
 - إسترداد مبلغ 500000 دج مصاريف المهمات والتنقلات غير المرتبطة بنشاط المؤسسة (تعليمة صادرة بنوع النشاط)
 - إدراج مصاريف خارج الإستغلال 856586 غير مبررة يجب إستردادها
 - معدل الرسم المطبق سنة 2014 هو 2% بينما انخفض في سنة 2015 إلى 1,5% (المادة 222 من الرسم على النشاط المهني)، مما يؤدي إلى إسترداد مبلغ: 133541,5، الذي يساوي 534166 *
- 0.25

التخفيضات: لا توجد عناصر تدخل ضمن التخفيضات في سنة 2015.

3.1.5. تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية والفروقات بينهما للسنة المالية 2016.

النتيجة المحاسبية = رقم الأعمال - مجموع المصاريف

$$= 437978604 - 443739123 = 5760519.$$

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الإستردادات} - \text{التخفيضات}$$
$$. 8089959 = 00 - 2329440 + 5760519 =$$

تحليل عناصر الفروقات

الإستردادات

- إسترداد مبلغ: 2103389 الضرائب على الأرباح حيث تعتبر كل الضرائب المهنية عبء تتحمله المؤسسة ماعدا IBS فيجب أن يسترد حسب نص المادة (141 الفقرة 4 من ق ض م)
- المبلغ: 196051 والمسترد هو: عقوبة التأخير للضرائب والرسوم 10 % من المبلغ المستحق.
- مصاريف المهمات والتنقلات غير مرتبطة بنشاط المؤسسة بمبلغ: 30000 (تعلية صادرة بنوع النشاط)

التخفيضات: لا توجد عناصر تدخل ضمن التخفيضات

4.1.5. تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية والفروقات بينهما للسنة المالية 2017.

$$\text{النتيجة المحاسبية} = \text{رقم الأعمال} - \text{مجموع المصاريف}$$
$$. 8398633 = 509865388 - 518264021 =$$

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الإستردادات} - \text{التخفيضات}$$
$$. 11369774 = 00 - 2971141 + 8398633 =$$

تحليل عناصر الفروقات

الإستردادات

- إسترداد مبلغ 15000 من تقديم الهبات الذي يفوق المبلغ المسموح : 1000000 سنويا (المادة 169 ف01 من ق ض م)، حيث إعتبرت المؤسسة مبلغ: 1015000 كمصاريف وهبات غير مسترجعة .

- إسترداد مبلغ: 2956141 كضرائب على الأرباح IBS إذ تعتبر كل الضرائب المهنية عبء تتحمله المؤسسة ماعدا IBS فيجب أن يسترد المادة (141 الفقرة 4 من ق ض م)
- التخفيضات : لا توجد عناصر تدخل ضمن التخفيضات .

5.1.5. تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية والفروقات بينهما للسنة المالية 2018.

$$\text{النتيجة المحاسبية} = \text{رقم الأعمال} - \text{مجموع المصاريف}$$
$$. 9006396 = 577314791 - 586321187 =$$

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الإستردادات} - \text{التخفيضات}$$

$$. 31230041 = 3877247 - 26100892 + 9006396=$$

تحليل عناصر الفروقات

الإستردادات

- نفس الشيء إسترداد مبلغ : 3194721 كضرائب على الأرباح IBS يجب أن يسترد المادة (141 الفقرة 4 من ق ض م)
- وجود مصاريف بمجموع 16748428 مسددة نقدا تفوق قيمة الفاتورة بكل الرسوم 300000 دج (المادة 169 معدلة بقانون الضرائب المباشرة 2018 أو المادة 10 من قانون المالية 2018) يجب أن تسدد بشيك، وبالتالي يسترد الفارق والمقرب: 16448428.
- إسترداد مبلغ : 6457743 مصاريف المناولة :عدم وجود تفصيل للمناولين للأشغال (الجدول التفصيلي) لإتبات المناولة

التخفيضات

- دفع المبلغ المقدر ب: 3877247 كعمولات ومكافئات تعتبر كساعات إضافية للعمال ولم يدرج ضمن مصاريف الدورة , جدول تكميلي يوضح الساعات الإضافية .

2.5. تحليل الفروقات السنوية بين النتيجتين مؤسسة حبيب بلغيث

1.2.5.تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية والفروقات بينهما للسنة المالية 2014.

النتيجة المحاسبية = رقم الأعمال – مجموع المصاريف

$$. 21750039 = 347061086- 368811125 =$$

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات – التخفيضات

$$. 27527814 = 1360146 - 7137921 + 21750039=$$

تحليل عناصر الفروقات

الإستردادات

- تعتبر كل الضرائب المهنية عبء تتحمله المؤسسة ماعدا IBS والمقدرة ب 1497390 فيجب أن يسترد حسب نص المادة (141 الفقرة 4 من ق ض م)
- إسترداد مبلغ : 1666531 الرسم على النشاط المني لأن المؤسسة معفاة من الدفع بموجب قرار الدخول في مرحلة الإستغلال (الصندوق الوطني لدعم وتطوير الإستثمار) ANDI المادة 11 من قانون رقم 12-13 قانون المالية 2013

- إسترداد مبلغ بقيمة 3974000 تحقيق نتائج خارج الدورة وجود كشف من البنك يفيد في حصول المؤسسة على فائدة بهذا المبلغ

التخفيضات

- تأجيل العجز للسنة الثالثة سنة 2013 بمبلغ: 1360146 من أجل الإستفادة من القانون
ترحيل العجز للسنة الرابعة سنوات (المادة 147 من ق ض م)

- باقي المصاريف المحسوبة في النتيجة المحاسبية والمتمثلة في (إستهلاكات ، مصاريف الكراء ،
مصاريف الصيانة والإصلاح مصاريف التأمين ، مصاريف المستخدمين ، مصاريف أخرى)
هي مصاريف متوافقة مع النتيجة الجبائية

2.2.5. تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية والفروقات بينهما للسنة المالية 2015.

النتيجة المحاسبية = رقم الأعمال - مجموع المصاريف

$$338438820.56 = 280765383 - 314609203.6 =$$

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات - التخفيضات

$$. 38098470.6 = 00 - 4254650 + 338438820.56 =$$

تحليل عناصر الفروقات

الإستردادات

- تعتبر كل الضرائب المهنية عبء تتحمله المؤسسة ماعدا IBS فيجب أن يسترد المبلغ:
2657280

- المبلغ: 632869 والمسترد هو: عقوبة التأخير للضرائب والرسوم 10 % من المبلغ المستحق (المادة 141 الفقرة 6 من ق ض م)

- إسترداد مبلغ: 964501 المحسوب كإهلاك لسيارة سياحية لأن الإهلاك المخصص يحسب
على أساس 1000000 (المادة 141 ف03 من ق ض م). وتم حساب المبلغ المسترد كالتالي :

$$1164501 \text{ المبلغ المقدر كإهلاك ناقص } 200000 (1000000 * 20\%)$$

التخفيضات: لا توجد عناصر تدخل ضمن التخفيضات

3.2.5. تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية والفروقات بينهما للسنة المالية 2016.

النتيجة المحاسبية = رقم الأعمال - مجموع المصاريف

$$42954517 = 370423598 - 413378115 =$$

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات - التخفيضات

$$. 50257812.8 = 00 - 7303295.78 + 42954517=$$

تحليل عناصر الفروقات

الإستردادات

- تعتبر كل الضرائب المهنية عبء تتحمله المؤسسة ماعدا IBS فيجب أن يسترد المبلغ:
2956680

- إسترداد مبلغ: 3501919,82 كمصاريف لمستخدمين غير مصرح بهم

- مصاريف المهمات والتنقلات غير مرتبطة بنشاط المؤسسة بمبلغ: 803927 .

- عدم إدراج إيرادات خارج الإستغلال بمبلغ: 40768.96 متعلقة بنتائج أسهم نشاطات خارج

الإستغلال

التخفيضات: لا توجد عناصر تدخل ضمن التخفيضات

4.2.5. تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية والفروقات بينهما للسنة المالية 2017.

النتيجة المحاسبية = رقم الأعمال - مجموع المصاريف

$$27391169.56 = 337173537 - 364564706.6 =$$

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات - التخفيضات

$$. 40453669.6 = 200000 - 13262500 + 27391169.56=$$

تحليل عناصر الفروقات

الإستردادات

- إسترداد القيمة الزائدة وهي 10000000 المفروض لا يتجاوز 30 مليون مع 10 % من رقم

الأعمال (المادة 169 الفقرة 2 من ق ض م)، والمحسوبة كا: مصاريف الإشهار والرعاية الرياضية

- إسترداد مبلغ: 2512500 مصاريف التنقلات والمهمات غير مبررة نظرا لتضخيم المصاريف (

تعلية صادرة بنوع النشاط)

- تقديم 500 وحدة بسعر 2000 المفروض لا يتجاوز سعر الوحدة 500 وبالتالي إسترداد المبلغ

الزائد عن 500 دج في عدد الوحدات وهو 750000 (المادة 169 الفقرة 1 من ق ض م)

التخفيضات :

- خصم المبلغ المقدرب: 200000 كساعات إضافية للعمال ولم يدرج ضمن مصاريف الدورة

5.2.5. تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية والفروقات بينهما للسنة المالية 2018.

النتيجة المحاسبية = رقم الأعمال - مجموع المصاريف

$$9303706 = 205593083 - 214896789 =$$

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الإستردادات} - \text{التخفيضات}$$

$$. 34334776.1 = 13376725 - 38407795.1 + 9303706=$$

تحليل عناصر الفروقات

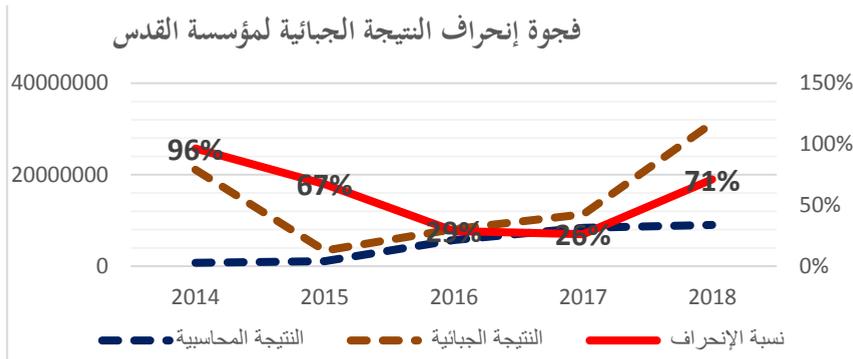
الإستردادات

- إسترداد مصاريف مناولة غير مبررة، بمبلغ: 15941176.1 حسب قانون المالية 2018 يجب ملأ جدول تفصيلي لعمال المناولة
- وجود مصاريف بمبلغ: 20966619 تتجاوز قيمة فواتيرها 300000 دج مسددة نقدا (المادة 169 معدلة ق.ض.م 2018 أو المادة 10 من قانون المالية 2018) يجب أن تسدد بشيك
- إسترداد مبلغ: 1500000 من تقديم الهبات الذي يفوق المبلغ المسموح : 1000000 سنويا (المادة 169 ف01 من ق ض م)

- التخفيضات: فوائض القيمة : تنازل عن عتاد بمبلغ: 17000000 حسب المواد 173/172 من ق ض م بحيث يجب ان يدمج الفائض بنسبة 70 % في الربح الخاضع للضريبة وهو: 11900000
 - عدم إدراج مصاريف البريد والمواصلات بمبلغ: 12407,81، وهو ما زاد في قيمة النتيجة المحاسبية (الربح الخاضع للضريبة).
 - عدم إدراج مصاريف بنكية مقدرة ب: 1464317,2، نفس الشيء يجب تخفيض هذا المبلغ من الربح الخاضع للضريبة
- 3.5. تحليل نسبة الإنحراف بين النتيجتين

من خلال حساب نسبة الإنحراف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لكلا المؤسستين خلال فترة الدراسة تبين ما يلي :

الشكل 1 : فجوة إنحراف النتيجة الجبائية عن النتيجة المحاسبية لمؤسسة القدس



المصدر: من إعداد الباحثين

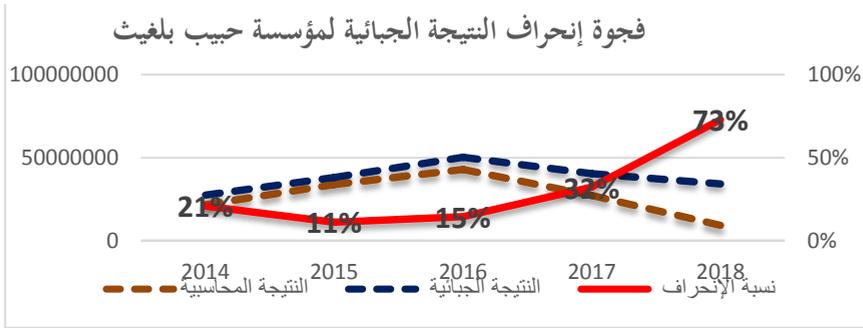
بلغت نسبة الإنحراف في سنة 2014 بالنسبة لمؤسسة القدس ذات النشاط الخدمي 96 % ويعود ذلك للمبلغ الكبير الخاص بإهلاك السيارات السياحية والمقرب 18072630 بالإضافة إلى عقوبة التأخير والضرائب على أرباح الشركات بالرغم من عدم إدراج عجز السنتين السابقتين للدورة وتبرير مصاريف الدورة السابقة .

بينما إنخفضت الفجوة إلى 67 % سنة 2015 لتدارك الخطأ في إهلاك السيارات السياحية ولكن أدرجت مصاريف أخرى متمثلة في الهبات والهدايا ومصاريف خارج الدورة وتغيير معدل الرسم على النشاط المني .

في سنة 2016 تقلصت الفجوة إلى 29% وتمثلت هذه النسبة في إدراج الضريبة على أرباح الشركات IBS وعقوبات التأخير ومصاريف المهمات والتنقلات ، نفس الشيء في سنة 2017 إدراج IBS مع هبات غير مسترجعة ، بفجوة نسبتها 26 % .

وفي سنة 2018 إرتفعت الفجوة إلى 71 % وذلك بسبب إدراج مصاريف مسددة نقدا تفوق قيمة الفاتورة 300000 دج ومصاريف مناوله غير مبررة بالرغم من عدم احتساب مصاريف الساعات الإضافية ضمن مصاريف الدورة .

الشكل 2 فجوة إنحراف النتيجة الجبائية عن النتيجة المحاسبية لمؤسسة حبيب بلغيث



المصدر: من إعداد الباحثين

في شركة التضامن حبيب بلغيث الإنتاجية بلغت نسبة الإنحراف 21 % وهي صغيرة مقارنة بالمؤسسة الأولى في سنة 2014 ويرجع ذلك للإدراج IBS كمصرف ، بالإضافة إلى الإعفاء من الرسوم للإستفادة من الصندوق الوطني لدعم الإستثمار ANDI ، وفي سنة 2015 تقلصت الفجوة إلى 11 % متمثلة فقط في إدراج IBS وعقوبة التأخير مع إدراج إهلاك سيارة سياحية واحدة وهي نسبة قليلة ، أما في سنة 2016 فزادت الفجوة بنسبة 4 % مقارنة مع سنة 2015 وذلك لإدراج مصاريف مستخدمين ومصاريف مهمات غير مبررة .

في سنة 2017 إرتفعت الفجوة إلى 32 % بسبب تجاوز المصاريف المحددة قانونيا والمتمثلة في مصاريف الإشهار والرعاية الرياضية والهبات والهدايا ، بالإضافة إلى مصاريف تنقلات غير مبررة ، وفي سنة 2018 زيادة الفجوة إلى 73 % بإدراج مصاريف مسددة نقدا ومصاريف مناوله غير مبررة ومنح هبات تفوق قيمتها المصاريف المسموحة قانونيا كل هذه المصاريف

أثرت على زيادة الفجوة بالرغم من وجود تخفيضات متمثلة في عدم إدراج مصاريف البريد ومصاريف بنكية وفوائض القيمة للأصول المتنازل عليها .

6. النتائج :

بعد عرضنا لمكونات الدراسة الخاصة بالفجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ، يمكننا حصر النتائج التي توصلنا إليها فيما يلي :

- تحسب النتيجة المحاسبية بإجراء الفرق بين أصول وخصوم المؤسسة في نهاية الدورة المحاسبية أو بالفرق بين إيرادات ومصاريف نفس الدورة من خلال القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج) وهي من مخرجات النظام المحاسبي المالي .
 - النتيجة الجبائية هي عبارة عن نتيجة محاسبية معدلة وفق قوانين جبائية تهدف إلى تحقيق أهداف إقتصادية وفق نظام جبائي .
 - إختلاف أهداف النظامين المحاسبي والجبائي يؤدي بالضرورة إلى وجود إختلاف في مخرجاتهما النتيجة المحاسبية والجبائية .
- تمثلت زيادة وتقليص الفجوة بين النتيجتين (المحاسبية والجبائية) خلال الدراسة في شقين هما الإستردادات والتخفيضات :

الإستردادات :

- عدم الإلتزام بالسقف القانوني لإحتساب إهلاك السيارات السياحية الذي حدده المشرع الجبائي.
- تكرار إدراج الضريبة على أرباح الشركات IBS كمصاريف تخصم من رقم الأعمال .
- تكرار إدراج عقوبة التأخير في عملية الخصم من رقم الأعمال
- في بعض الحالات إدراج مصاريف خارج الدورة بدون تبرير
- تكرار مصاريف المهمات والتنقلات بصفة مبالغ فيها وهو متعارض مع النشاط الممارس
- عدم الإلتزام بالتغيير الذي طرأ على إدراج المصاريف المخصومة من رقم الأعمال والمسددة نقدا
- عدم الإطلاع على القوانين التكميلية المتعلقة بمصاريف المناولة وتبريرها وفق الملحق رقم 12 في الميزانية
- تجاوز النسبة المسموح بها قانونيا في إدراج مصاريف الرعاية والتمويل الرياضي(10%) من رقم الأعمال .

التخفيضات :

- تغافل المحاسب عن إدراج عجز السنوات السابقة للإستفادة من قانون ترحيل العجز للسنة الرابعة .

- وصول فواتير مصاريف خارج الدورة متأخرة يتسبب في عدم إدراجها في دورتها الأصلية
- عدم إحتساب نسبة التخفيض المسموح محاسبيا 70 % من الأصل المتنازل عليه .

7. التوصيات :

- نظرا لركود القوانين المحاسبية مقارنة مع القوانين الجبائية والتي تعرف تغييرات في كل قانون مالية لكل سنة ، يجب سن قوانين تتماشى مع التغييرات الجبائية .
- إصدار تعليمات ومراسيم ومناشير تشرح وتتوافق مع التغييرات المستحدثة .
- إشراك الخبراء المحاسبين في عملية التحضير للقوانين الجبائية التي تصدر كل سنة تتوافق مع السياسة الاقتصادية .
- إنشاء شبكة ربط للمعلومات بين المصالح المالية والمحاسبية والجبائية .
- إنشاء مجلس وطني مشترك يدرس النقائص ويتابع المشاكل التي تعترض التوافق بين النظامين .
- منح نسبة مئوية معينة قانونيا في إدراج الضريبة على أرباح الشركات IBS في الميزانية لتخفيف العبء الضريبي على المؤسسات .
- رفع سقف مبلغ السيارة السياحية المسموح به في حساب الإهلاك بالنسبة للمؤسسات ذات رقم الأعمال المرتفع .
- زيادة إدراج عجز السنوات السابقة في حساب النتيجة الجبائية إلى 06 سنوات للحفاظ على إستمرارية النشاط .
- إستبدال سقف مبلغ الهبات بنسبة مئوية من رقم الأعمال تتماشى مع النشاط الممارس من طرف المؤسسة ، مع وضع الحد الأقصى لكل نشاط .
- تنظيم أيام إعلامية ودراسية لمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالتعديلات التي تطرأ على القوانين الجبائية كل سنة .

7. المراجع :

- المادة الثالثة من القانون رقم 11-07 (2007)، يتضمن النظام المحاسبي المالي في 2007/11/25،
الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74
القرار رقم: 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، قواعد التقييم المحاسبي و مدونة الحسابات، الجريدة
الرسمية عدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009
رضوان حلوة حنان(2006) ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر،
عمان
بن ربيع حنيفة وآخرون(2013) ، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير
الدولية، الجزء الثاني ، منشورات كليك ، الجزائر،
المادة 28 من القانون 11-07 .
المرسي السيد حجازي(1998)، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ص :07.

- سماعين عيسى(2019)، الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مجلة الريادة لإقتصاديات الأعمال ، المجلد 05 ، العدد 02، ص: 95.
- المادة 282 مكرر(2018)، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- المادة 03 (2018)، قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،
- المادة 14 (2017)، القانون رقم :16- 14 قانون المالية لسنة 2017، المؤرخ في 2016/12/28.
- المواد 17 ، 18 (2018)، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- المادة 148 (2018)، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،
- المادة 140، الفقرة 02 (2018)، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،
- إيمان يخلف وآخرون وآخرون(2017)، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات) ، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 02 ، جامعة أم البواقي ،.