

مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية
على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018

The extent to which the tax law complies with the rules of the accounting system
in accounting in light of the tax laws of 2018

ط.د. أيوب نجار جامعة البلدية-02- علي لونيبي gmail.com@ayoubnedjar688	د. امحمد اعمر بوزيد* المركز الجامعي مرسلني عبد الله تيبازة amrb171@gmail.com
--	--

تاريخ النشر: 2019/04/04

تاريخ القبول: 2019/02/06

تاريخ الاستلام: 2019/01/06

الملخص:

بعد مرور تسعة سنوات من تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي والذي كان ضروريا لمواكبة تطور المؤسسات ومتطلبات الاستثمار، فقد جاء هذا النظام بقواعد محاسبية مستوحات من القواعد المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، وهذا ما شكل العديد من الإشكالات حول المعالجات المحاسبية بتعليمات النظام المحاسبي المالي مع القواعد الجبائية وحالات التعارض التي تواجه المؤسسات الوطنية والأجنبية، مما أوجب على المشرع الجبائي ضرورة البحث عن كيفية معالجة هذا التعارض بدون المساس بأهداف النظام المحاسبي المالي من جهة، و من جهة أخرى أهداف الموازنة العامة و المتمثلة في الوعاء الضريبي.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، القواعد الجبائية، التطابق في المعالجة المحاسبية

Abstract:

After nine years of applying Algeria's financial accounting system, which was necessary to keep pace with the development of institutions and investment requirements, this system came with accounting rules derived from the International Accounting Standards (IAS / IFRS). This has raised many problems about accounting treatments in the accounting system. The tax bases and conflicts facing the national and foreign institutions, forcing the taxpayer to find a way to deal with this conflict without prejudice to the objectives of the financial accounting system on the one hand, and on the other hand the objectives of the general budget and the tax base.

key words: Financial accounting system, tax bases, compliance in accounting processes

* المؤلف المرسل.

مقدمة:

تعتمد مختلف دول العالم في تأسيس الضرائب و الرسوم أساسا علي مخرجات ومعطيات النظام المعلومات المحاسبي بحيث وجدت بعض من هذه الدول التي طبقت معايير المحاسبة الدولية نفسها أمام مشكلة تكييف أنظمتها الجبائية مع التغير الحاصل في جانب أنظمتها المحاسبية، حيث كانت الجزائر من ضمن هذه الدول التي تبنت نظام محاسبي جديد يعرف بالنظام المحاسبي المالي سنة 2010 حيث أن هذا الأخير يتبنى معايير المحاسبية الدولية بدلا من النظام القديم (الكلاسيكي) الغير عملي باعتبار أن الجزائر لديها طموحات كبيرة في عصره اقتصادها وجلب واستقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة والغير مباشرة وهذا ما أدى إلى ضرورة تبني هذا النظام وتهيئة كل الظروف الملائمة بأعتبار أن هذا الأخير يأخذ كل المتغيرات الاقتصادية بالحسبان، أي المنافع الاقتصادية أولا، و من المعروف أن الإدارة الجبائية الجزائرية ولوقت من الزمن تبنت ممارسات مهنية مبنية علي النظام القديم.

وهذا ما يقودنا إلي طرح الإشكالية التالية

ما مدى تطابق المعالجات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي مع القواعد الجبائية؟

I. الحالات الممكنة للعلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

تختلف حالات العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية بحيث يمكن أن نوجزها فيما يلي:¹

1. الحالة الانفصال

أي هناك اختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وكذا اختلاف أهداف كل منهما؛

2. حالة التطابق

في هذه الحالة تكون فيها القواعد المحاسبية هي نفسها القواعد الضريبية؛

3. القيادة المحاسبية مع انعدام تأثير الضرائب

حيث يتم التقيد بالقاعدة المحاسبية بهدف إعداد التقارير المالية وكذا إعداد التقارير الضريبية، وهذا

ممكن بسبب عدم وجود قاعدة ضريبية محددة؛

4. حالة القيادة المحاسبية مع احتمال تأثير الضرائب

بمعنى أن القواعد المحاسبية تتضمن خيارات أو تقديرات والتي قد تؤدي إلى تدنئة أو تأجيل الربح،

وهذه الخيارات تستخدم أيضا لأغراض الضريبة، في غياب قاعدة ضريبية محددة؛

5. حالة القيادة الضريبية

أي لا توجد قاعدة محاسبية دقيقة، لذلك يتم إتباع القاعدة الضريبية سواء لإعداد التقارير المالية أو التقارير الضريبية، وهذا ممكن بسبب عدم وجود قاعدة محاسبية محددة أو غير واضحة بما فيه الكفاية؛

6. الهيمنة الضريبية

في هذه الحالة تكون القاعدة الضريبية مفروضة سواء بالنسبة لإعداد التقارير المالية أو التقارير الضريبية، بالرغم من اختلاف بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية، بمعنى آخر يتم تجاوز القواعد المحاسبية.

II. الفرق بين النتيجة المحاسبية والجبائية

تقدم النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي على النحو الآتي :

إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستقل) - (نفقات على تكاليف النشاط +/- تغيرات الديون و قروض الاستغلال الجارية +/- تغيرات بين مخزون افتتاح الدورة و مخزون عند إغلاق الدورة +/- التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/- التصحيحات الخاصة بالقروض = نتيجة الدورة²

كما تقدم النتيجة حسب القواعد الجبائية على النحو التالي

حسب المواد 140، 141، 142 من قانون الضرائب المباشرة فإنه :

يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام و افتتاح الفترة، و يقصد بالأصول الصافية هو الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم ، كما يجب إعادة إدماج الأعباء التي تجاوزت السقف المحدد أو كانت غير مبررة ، و من جهة أخرى تأخذ الإعفاءات و التخفيضات مع الالتزام بإعادة استثمار 30 % منها في ظرف 4 سنوات.

و منه نستنتج أن النتيجة المحاسبية تكون انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار القواعد الجبائية ، و مما سبق يمكن تلخيص العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية كما يلي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء الغير قابلة للخصم - التخفيضات و الإعفاءات - العجز المالي السابق .

III. العلاقة الحالية التي تربط قواعد النظام المحاسبي المالي مع القواعد الجبائية

سوف ندرس هذا العنصر من خلال عرض المعالجة المحاسبية و الجبائية للمجالات المحاسبية الشائعة ، لنستطيع في الأخير الحكم على مدى مواكبة المشرع الجبائي في الجزائر على مواكبة متطلبات

النظام المحاسبي المالي، بحيث سنعرض العديد من المجالات المحاسبية بحيث سنبين كيفية معالجتها محاسبيا في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وكذا نظرة المشرع الجبائي في معالجة نفس الحالة.

1. معالجة التثبيات:

لقد جاء النظام المحاسبي المالي بمفهوم جديد في معالجة التثبيات وهو التقييم بالقيمة العادلة للأصل بعدما كان يعتمد على التكلفة التاريخية.

بالنسبة للتقييم الأولي للتثبيات وحسب النظام المحاسبي المالي فإن الأصل يسجل تكلفته الإجمالية بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة وكذا الحقوق التحويل ومصاريف العقود.³

و في حالة إعادة تقييم التثبيات مما يؤدي إلى الزيادة في القيمة الدفترية للأصل و بالتالي إلى ارتفاع الإهلاك المستقبلية حيث ينتج عن هذا الإجراء انخفاض في نتائج الدورات اللاحقة⁴

أما في جانب القواعد الجبائية فإن المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة تنص على أن التثبيات تسجل بسعر الشراء دون احتساب الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لتلك الأنشطة التي تمنح حق خصم هته الأخيرة.⁵

ومن جهة أخرى فإن المادة 185 من نفس القانون تنص على أن فرق إعادة التقييم يدرج ضمن النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 5 سنوات⁶، بينما يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة⁷.

2. الإهلاكات

إن الإهلاك في النظام المحاسبي المالي هو عبارة عن توزيع منتظم للمبلغ القابل للإهلاك للأصول الثابتة المادية والمعنوية على مدة منفعتها المتوقعة حسب مخطط للإهلاك، مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة لها، بحيث يصبح الإهلاك يمثل إثبات إستهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة للأصول الثابتة المادية والمعنوية، أما النظام الجبائي الحالي فيعتمد على التقنيات المعروفة للإهلاكات وهي الخطي، المتزايد، والمتناقص، كما يعتمد على نفس التعريف الموضح في المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتبر الإهلاك تدني في قيمة الأصول، الهدف منه استرجاع تكلفة الأصل، و منه فإن الاختلاف في المعالجة ينتج عنه تغير في أفساط الإهلاك و بالتالي التأثير المباشر على أرباح.⁸

3. مصاريف البحث والتطوير:

حسب النظام المحاسبي المالي فإن مصاريف البحث والتطوير تدرج كأعباء بمجرد تحملها، ويستثنى في ذلك 3 حالات يمكن أن تدرج كتثبيت معنوي وهي:⁹

- إذا كانت ذات صلة بعمليات النوعية المستقبلية ينتظر منها تحقيق مردودية مستقبلية؛
- إذا كان الكيان ينوي ويملك القدرة على إتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التطوير أو استعمالها أو بيعها؛
- إمكانية تقييم تلك المصاريف بصورة صادقة.

أما من جانب القواعد الجبائية فالمشرع يعتبرها أعباء غير قابلة للخصم في حدود 10% من الربح، وفي حدود سقف 100000000 دج شريطة إعادة استثمار ذلك المبلغ المرخص بخصمه¹⁰.

4. التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء

حسب النظام المحاسبي المالي فإن التغيرات في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء كلاهما يؤثر على نتائج السنوات السابقة¹¹، وهذا حتما سوف يؤثر بدوره على الأرباح الجبائية إما بالزيادة أو النقصان و بالتالي الوعاء الضريبي على العموم.

5. عقد الإيجار التمويلي :

التمويل بالإيجار هو عبارة عن عملية تأجير الأصول تعطي القدرة للمستأجر بأن يصبح مالك لكل أو جزء من الأصول المستأجرة وهو مصنف إلى عقد تمويل بالإيجار والإيجار البسيط، كما يتم الاعتراف بعقد الإيجار في أصول المستأجر مع تسجيل أقساط الإهلاك¹²، أما القواعد الجبائية فهي لا تعترف بالأصول المتأتية عن طريق عقد إيجار تمويلي وبالتالي لا وجود للإهلاك، ويكتفي بتسجيله كأعباء.¹³

6. الإعانات العمومية:

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة، ويميز ثلاث حالات هي:

- الإعانات الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها تدرج كمنتجات في تاريخ اكتسابها؛
- الإعانات التي يكون فيها التثبيت قابل للإهلاك، فهي تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الإهلاك المحتسب وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف فإن الإعانة تسجل كنتيجة على مدى 10 سنوات؛

- الإعانات التي تمول تثبيتا غير قابل للإهلاك تسجل على المدى التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف.

أما من جانب القواعد الجبائية فإنها تنص على أن الإعانة يجب أن تدخل في ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها.¹⁴

7. تحويل الحقوق و الديون بالعملات الأجنبية :

حسب النظام المحاسبي المالي فإن تسوية حسابات دائنة أو ديون في السنة المالية نفسها عندما تكون هناك تقلبات في سعر الصرف تشكل خسائر أو أرباح في الصرف يجب تسجيلها في الأعباء المالية أو في المنتجات المالية حسب الحالة.¹⁵

أما جبائيا فيسمح بإظهار الخسائر على العملات فقط، ولم يشر إلى الفروقات الموجبة الناتجة عن التحويل، وهذا ما يمكن أن يؤثر على الأرباح الجبائية بالنقصان في حالة تسجيل خسارة في الصرف.

8. المؤونات:

إن الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية هي تدخل ضمن التكاليف المعترف بها شرط أن تكون مقيدة في كتابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة، ومنه فإن الإدارة الضريبية تعترف بكل المؤونات.¹⁶

9. تدني قيمة المخزونات :

محاسبيا تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات كعبء في حساب النتائج عندما تكون تكلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وهذا ما جعل المشرع الضريبي يعيد النظر في هذه المعالجة بحيث جاء القانون التكميلي في جويلية 2009 ليعترف بهذا العبء.¹⁷

10. تكاليف الإقتراض:

حسب القواعد المحاسبية فإن معالجة تكاليف الإقتراض تكون بأدراج كأعباء مالية لسنة المالية المترتبة فيها، ويمكن كذلك ضمها إلى تكلفة الأصل إذ أمكن قياسها بموثوقية أما من جانب القواعد الضريبية فلم يشر إليها واكتفى بالإشارة إلى أن على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة.¹⁸

IV. مقارنة نظرية بين قواعد التشريع الجبائي و قواعد النظام المحاسبي المالي

بعد أن عرضنا مختلف الحالات المحاسبية والمعالجات المحاسبية بتوجيهات النظام المحاسبي المالي و كذا من جهة القواعد الضريبية ، سنحاول فيما يلي تلخيص هته العلاقات ضمن الجدول التالي:

المجال المحاسبي	نوع العلاقة
معالجة التثبيتات	قيادة محاسبية مع احتمال تأثير الضرائب
الإهتلاكات	الانفصال
مصاريف البحث والتطوير	الانفصال
التغيرات في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء	قيادة محاسبية مع احتمال تأثير الضرائب
عقود الإيجار التمويلي	الانفصال
الإعانات العمومية	الانفصال
تحويل الحقوق و الديون بالعملة الأجنبية	الانفصال
المؤونات	التطابق
تدني قيمة المخزونات	التطابق
تكاليف الإقتراض	قيادة محاسبية مع انعدام تأثير الضرائب

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الدراسة النظرية

من خلال الجدول نلاحظ أنه من بين 10 مجالات محاسبية سجلنا وجود 8 مجالات كاملة تحتوي على اختلاف في المعالجة المحاسبية بإتباع النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية بالرغم من الجهود المبذولة من المشرع الجبائي للتقرب من القواعد المحاسبية وذلك عن طريق سلسلة من التغييرات التي مست العديد من القواعد الجبائية ولكن تبقى هذه الجهود غير كافية بحيث يمكن القول أن العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية مزالت في انفصال واختلاف إلى غاية 2018.

V. إمكانية تكيف القواعد الجبائية مع توجيهات النظام المحاسبي المالي

منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي والسؤال مطروح عن كيفية تقريب العلاقة بين القواعد المحاسبية والجبائية وكذا الكيفية التي تمكن من عدم تعارض أهداف النظام المحاسبي المالي الذي يتمثل في التعبير الصادق عن المعلومات المحاسبية وأهداف القواعد الجبائية التي تتمثل في التحصيل الضريبي.

وفي هذا الإطار تظهر الضرائب المؤجلة والتي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمستويات من المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل)، بحيث يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل و المسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن طريق التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة¹⁹.

وهنا يمكن التفريق بين حالتين للضريبة المؤجلة²⁰

1. الأصول الضريبية المؤجلة: تمثل الزيادة في الضرائب القابلة للاسترداد في السنوات

المستقبلية كنتيجة للفروقات المؤقتة القابلة للتخفيض الموجودة في نهاية السنة الحالية؛

2. الالتزامات الضريبية المؤجلة : تتمثل الزيادة في الضرائب كنتيجة للفروقات المؤقتة

الخاضعة للضريبة الموجودة في نهاية السنة الحالية.

وعلى ضوء ما سبق يتجلى لنا أهمية الضرائب المؤجلة، والذي يتمثل في تجسيد الاستقلالية ما بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، بحيث أن كل الفروقات في الضريبة على الأرباح الناتجة عن اختلاف المعالجات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية تعدل وتصحح لكي تترجم النتيجة المحاسبية الصافية للحقيقة الاقتصادية والمالية للعمليات المتعلقة بالسنة المالية، دون تأثرها بالقواعد الضريبية، وهذا ما يجسد جميع الخصائص النوعية للمعلومات المالية (الملاءمة، المصادقية، الوضوح، القابلية للمقارنة)، كما أنها تسهل الرقابة من طرف مصلحة الضرائب على الدخل الضريبي، بتتبع أثر السياسات الضريبية الجديدة، ومحاكاتها مع التغييرات في السياسة المقترحة.²¹

وفيما يلي سنعرض مجموعة من المواد القانونية الجبائية التي يمكن إعادة النظر فيها لتقريبها من محتوى النظام المحاسبي المالي:²²

المادة 140-1 (الربح الخاضع للضريبة)

المادة 141-3 (أقساط الاهتلاك، دمج الرسم على القيمة المضافة)

المادة 144 (الإعانات)

المادة 169 (التكاليف الغير قابلة للخصم)

المادة 171 (نفقات البحث و التطوير)

المادة 172، 173 (فوائض قيمة التنازل عن الاستثمارات)

المادة 174 (نظام الاهتلاك)

المادة 185 (فائض اعادة التقييم)

المادة 186 (فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي عن عمليات إعادة التقييم)

VI. بعض الحلول المتوفرة لتقريب العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية.

- تشير المادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة و المتممة بموجب المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 أنه "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام

المحاسبي المالي ، مع مراعات عدم تعارضها مع القواعد المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة"، و من هذا المنطلق فمن الواضح أن الدولة الجزائرية جادة في تطبيق محتوى النظام المحاسبي المالي، و لكن من جهة أخرى يبقى التخوف من تأثيره على تقليص الإيرادات الضريبية، لذا و في هذا الاطار فيمكن تعديل القواعد الجبائية بما يتناسب مع قواعد النظام المحاسبي المالي مع استحداث معدلات جديدة للضريبة تحافظ على الايرادات الضريبية؛

- عقد دورات تكوينية لمستخدمي مصلحة الضرائب هدفها ترسيخ الثقافة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي وشرحها؛
- اشراك الخبراء والمتخصصين في المجال المحاسبي والضريبي في وضع التشريعات الضريبية وتعديلها لتكون فعالة و تخدم الجانب المحاسبي والضريبي.

VII. حالة تطبيقية للتأكد من الفرق بين المعالجة المحاسبية في مؤسسة اقتصادية وتصحيحات الإدارة الجبائية

الحالة التطبيقية عبارة عن جزء من تقرير للرقابة الجبائية أجريت على محاسبة مؤسسة اقتصادية تنتشط في مجال الخدمات وفيما يلي بعض أساليب عرض القوائم المالية من طرف الإدارة الجبائية والتي سنلاحظ من خلالها مدى الاختلاف عن العرض المحاسبي بتوجيهات النظام المحاسبي المالي وكذا الاختلافات التي وقع فيها محاسب المؤسسة والإدارة الضريبية:

1- إعداد الوثائق المحاسبية لدى الإدارة الجبائية

- إعداد وثيقة مقارنة للميزانية: يقوم المحقق بتحضير وثيقة الميزانية والموجودة مطبوعاتها لدى الإدارة الجبائية وذلك بالاعتماد على المعلومات المعدة من طرف المكلف، بحيث تختلف هذه الميزانية عن تلك الميزانية المعدة من طرف المؤسسات الاقتصادية. ويكون نمذجها على النحو التالي بحيث سنكتفي بعرض سنتين فقط:

الجدول رقم 1 : مقارنة عناصر الأصول للسنوات (2015،2016).

الوحدة:دج

الأصول	2015	2016
أصول غير جارية	-	-
تثبيات عينية أخرى	-	-
المبلغ الإجمالي للتثبيات	8 913 488	11 796 381
الاهتلاكات و مؤونات	(7790691)	(9324267)

2 472 114	1 122 797	مجموع الأصول الغير جارية
-	-	الأصول الجارية
-	-	المخزونات
32 182 597	20 950 597	الزبائن
62 509	-	الضرائب
2 048 349	3 117 541	الخزينة
34 293 455	24 068 138	مجموع الأصول الجارية
36 765 569	25 190 935	المجموع العام للأصول

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتصرف (جزء من الميزانية).

الجدول رقم 2 : مقارنة عناصر الخصوم لسنوات (2016 . 2015).

الوحدة:دج

2016	2015	الخصوم
22 043 747	17 747 364	رأس المال
5 551 191	4 399 467	النتيجة
27 594 938	22 146 831	مجموع رؤوس الأموال
-	-	الخصوم الجارية
4 494 527	-	موردون
4 676 104	3 044 104	الضرائب
9 170 631	3 044 104	مجموع الخصوم الجارية
36 765 569	25 190 935	المجموع العام للخصوم

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتصرف (جزء من الميزانية).

- إعداد وثيقة مقارنة حسابات النتائج: يقوم المحقق بتحضير وثيقة حسابات النتائج والموجودة مطبوعاتها لدى الإدارة الجبائية وذلك بالاعتماد على المعلومات الموجودة في جدول حسابات النتائج الخاصة بالمكلف و المعلومات المكملة، بحيث تختلف هذه الوثيقة مع جدول حسابات النتائج المعد من طرف المؤسسة بحث يصمم خصيصا ليسهل على المحقق عملية التأكد من صحة المعلومات المقدمة. ويكون نمودجه على النحو التالي بحيث سنكتفي بعرض سنتين فقط:

الجدول رقم 3 : مقارنة حسابات النتائج لسنوات (2015.2016).

الوحدة:دج

2016	2015	طبيعة النتائج
-	-	الإنتاج المباع
-	-	الإنتاج المخزن
-	-	انتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة
46 107 965	26 909 184	الخدمات المقدمة
46 107 965	26 909 184	المجموع الدائن
9 071 978	8 788 229	المواد و اللوازم المستهلكة
20 136 709	191 654 4	الخدمات
29 208 687	13 442 420	المجموع المدين
16 899 278	13 442 420	الربح الصافي (دائن - مدين)
-	-	النسبة الصافية = (نتيجة الصافية × 100 / الإنتاج المباع)
16 899 278	764 6613 4	الربح الصافي الإجمالي
-	-	نواتج متنوعة
-	-	تحويل تكاليف الإنتاج
16 899 278	13 466 764	المجموع الدائن
-	-	مصاريف المستخدمين
-	-	ضرائب و رسوم
8 798 600	5 605 210	مصاريف متنوعة
2 549 487	3 462 087	الاهتلاكات
-	-	المؤونات
11 348 087	9 067 297	المجموع المدين
5 551 191	4 399 467	رصيد نتيجة الاستغلال
-	-	نواتج أخرى
9115 551	43 99 467	المجموع الدائن
19115 55	4 399 467	الربح الصافي
%12	%16	القيمة الصافية = (الربح الصافي × 100) ÷ رقم الأعمال

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتصرف (جزء من التقرير).

نلاحظ من خلال الوثيقتين المقدمتين مدى الاختلاف في قراءة المعلومات المحاسبية، بحيث أن المحقق كان مضطرا لتلخيص القوائم المالية للمؤسسة بما يساعده في التأكد من المعلومات الواردة فيها وخاصة ما تعلق مباشرة مع النتيجة. بحيث مازالت ترى الإدارة الضريبية ترى أن القوائم المالية للمؤسسات بتوجيهات النظام المحاسبي المالي غير كافية للتعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

2- بعض الاختلافات الملاحظة من خلال التحقيق المحاسبي:

فيما يخص الرسم على القيمة المضافة فإن استرجاع الرسم على القيمة المضافة على سيارتين سياحيتين، وهذا مخالف لحق الخصم حسب تعليمات المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وكذلك لتعليمات المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي تنص على أن الأساس لاحتساب أقساط الاهتلاك لهذا النوع من العتاد محدود ب 1000 000 دج، وهذا ما لم يتم احترامه، و عليه فإن تصحيح هذه الأخطاء مبنية كما يلي:

الجدول رقم (04): إعادة الرسم على القيمة المضافة وإعادة دمج الفرق في الاهتلاك.

الوحدة: دج

نوع السيارة	تاريخ الحيازة	مبالغ خارج الرسم	الرسم على قيمة المضافة	الاهتلاك المخصص محاسبيا	الاهتلاك الممنوح جبائيا	الفرق الواجب إعادة إدماجه
Peugeot 308	/02/266201	658 1569	841 266	609 261	666 166	439 94
5Ford EX :201	/03/195201	581 1196	418 203	487 179	000 150	487 29
6Ford EX :201	-	-	-	316 239	000 200	316 39
مجموع سنة 2015			418 203			480 29
مجموع سنة 2016			841 266			755 133

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (تقرير التحقيق).

فيما يخص الفواتير المدفوعة نقدا فإن الفواتير المبينة في الجدول التالي قد تم دفعها نقدا، وقد تم خصمها، وهذا عكس القوانين التي تنص على أن خصم الرسم على القيمة المضافة على المشتريات غير مسموح على المبالغ التي تتعدى قيمتها 100 000 دج و تتم نقدا (المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال 2014). وتجدر الإشارة أن هته القيمة قد ارتفعت إلى 300 000 دج لاحقا.

الجدول رقم (05): إعادة استرجاع الرسم على القيمة المضافة على الفواتير التي دفعت نقدا.

الوحدة: دج

البيان	مبالغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة	حقوق الطابع	المبلغ ضمن الرسم
فاتورة رقم 67 ليوم 2014/08/04	800 412	176 70	500 2	476 285
فاتورة رقم 73 ليوم 2014/09/18	800 412	176 70	500 2	476 285
المجموع	600 825	352 140	000 5	952 970

المصدر: نفس المرجع السابق.

فيما يخص الهيئة الخيرية لصالح الجمعية الخيرية الأمل خلال سنة 2016، ملاحظة أن 10 % منها غير مبررة جبائيا، إضافة إلى أن الحد الأقصى القانوني حسب المادة 196 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محدد با 1 000 000 دج وعلية فإن التصحيحات على النحو التالي:

الجدول رقم (06): إعادة استرجاع تكاليف الهبات الخيرية التي تجاوزت الحد الأقصى للخصم خلال سنة 2016

الوحدة: دج

البيان	مبالغ الهبة محاسبيا	الهبة الجبائية	الهبة المسموحة	الفرق	الفرق الواجب إعادة ادراجه
الهيئة المبررة	1 260 000	1 000 000	1 000 000	260 000	260 000
الهيئة الغير مبررة	140 000	00	00	140 000	140 000
المجموع	1 400 000	1 000 000	1 000 000	400 000	400 000

المصدر: نفس المرجع السابق

بعد عرض مختلف حالات التعارض والاختفاء التي وقعت فيها المؤسسة وتصحيحات الادارة الجبائية فإن الربح الجبائي سوف يتأثر والملاحظ أنها سوف تتأثر بالزيادة وبالتالي زيادة الضرائب، وهذا ما يؤكد أن هدف المشرع الجبائي في عدم اتباع المعالجات المحاسبية بتوجيهات النظام المحاسبي المالي راجع للتخوف من تأثر الإيرادات الجبائية.

وفيما يلي تفصيل لإعادة تشكيل الربح الجبائي (الربح الخاضع للضريبة على الدخل IRG)

الجدول رقم (07): إعادة تشكيل الربح الخاضع للضريبة على الدخل (IRG)

الوحدة: دج

البيان	3201	4201	5201	6201
الربح المصرح	350 920 1	530 230 3	592 630 4	5 425 620
اهتلاك معاد ادراجه	-	-	480 29	750 133
الهبات المعاد ادراجها	-	-	-	400 000
الربح المصحح	1 350 920	3 530 230	4 622 110	5 959 370
الربح الجبائي الخاضع للضريبة على الدخل (IRG)	1 350 920	3 530 230	4 622 110	5 959 370

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على الجزء من التقرير الذي سبق عرضه

من خلال الجدول نلاحظ أن الربح الخاضع للضريبة خلال سنتي 2015 و 2016 قد تغير بعد اجراء الرقابة على محاسبة المكلف وهذا راجع للاختلاف في المعالجة المحاسبية بتعليمات النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية، بحيث اعتمد محاسب المؤسسة على قواعد النظام المحاسبي المالي في حساب الربح الخاضع للضريبة، بينما من المفروض أنه ينتقل من الربح المحاسبي الى الربح الجبائي اعتمادا على القواعد الجبائية، ويجب عليه القيام بتعديلات في كل الحسابات بحيث ينشأ عن ذلك تغير في النتائج وبالتالي تغير في الضريبة.

الخاتمة:

كان الهدف من تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي هو خدمة الاستثمار من خلال إضفاء مزيد من الشفافية والمصداقية عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية، وهو ما أحدث خلاف في تطبيق العديد من المعالجات المحاسبية بإتباع تعليمات النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية مما اضطر المؤسسات في كل دورة مالية إلى إعداد محاسبة خاصة للخروج بنتيجة جبائية والتي تختلف تماما عن النتيجة المحاسبية، وهو ما دفع الهيئات المالية التابعة للدولة الجزائرية للتعديل من القواعد الجبائية منذ 2009 في محاولة منها لتقليص هته الخلافات ولكن إلى غاية 2018 مازالت هذه التعديلات غير كافية، بحيث يبقى أفق تحسينها مرتبط بالإيرادات الضريبية

¹ خبيطي خضير، تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي و القواعد الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، الجزائر، 2016، ص29.

- ² جاوحدو رضا، حمدي جلييلة ايمان ، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكليفه، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي و المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، جامعة الواد يومي 5-06/05/2013، الجزائر، ص04.
- ³ هوام جمعة، محاسبة معمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص47.
- ⁴ جمال العيشي، محاسبة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص89.
- ⁵ المادة 141 من قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018 ص36.
- ⁶ المادة 185 من قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018 ص48.
- ⁷ لمادة 186 من قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018 ص48.
- ⁸ بوسعين تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير ، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009-2010، ص107.
- ⁹ هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص68.
- ¹⁰ المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2018، ص44.
- ¹¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 2009، ص21.
- ¹² هوام جمعة مرجع سبق ذكره، ص179.
- ¹³ de la République Algérienne, 2013, N° 68, Art. 53, p 16. Journal Officiel
- ¹⁴ بن اعمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات حسب تعديلات قانون المالية 2010، دار هومة، الجزائر، ط2، 2011، ص ص 39، 40.
- ¹⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 2009، ص20.
- ¹⁶ المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص37
- ¹⁷ الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 2009، 44، مرجع سبق ذكره، ص05
- ¹⁸ المادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص38.
- ¹⁹ بن اعمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص121.
- ²⁰ سمير الريشاني، محاسبة ضرائب الدخل وفق IAS، مقال صادر من جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا، بدون سنة ، ص13. متاح عبر الرابط التالي

https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&url=http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-1-7.pdf&ved=2ahUKEwiaw_Xu8dbfAhUqn-AKHbkdDZoQFjABegQIBBAB&usg=AOvVaw1mi2TOcye60qBp6c2KOvSS

²¹ خبيطي خضير، مرجع سبق ذكره، ص43.

²² محتوى قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2018