

الفجوة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر The Gap between Accounting and Tax in Algeria

إيمان يخلف

طالبة دكتوراه ، جامعة حسنية بن بو علي - الشلف

ykhlefiamama@gmail.com

محمد طرشي

أسناذ محاضر ، جامعة حسنية بن بو علي - الشلف

m.torchi@univ-chlef.dz

عزوز علي

أسناذ محاضر ، جامعة حسنية بن بو علي - الشلف

a.azouze@univ-chlef.dz

الملخص: من خلال هذا البحث، حاولنا التعرض لأهم المشكلات القائمة بين المحاسبة والضريبة والتي تحدد طبيعة العلاقة بينهما، ويظهر هذا في الجزائر من خلال الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري من خلال الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، حيث أنه للوصول لهذا الأخير توجد تعديلات يعتمد عليها النظام الضريبي لمعالجة النتيجة المحاسبية التي يتوصل إليها باتباع مفاهيم وقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، وهذا ما يظهر أن هناك أسباب إن لم نقل أهداف تجعل الاختلاف قائما بين النظامين.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، النظام الضريبي الجزائري، الربح المحاسبي، الربح الضريبي.

تصنيف JEL: M41-H20

Abstract: Through this research, we tried to exposure the most important problems between accounting and tax, which determine the nature of the relationship between them; this is illustrated in Algeria by the differences between the financial accounting system and the Algeria tax system, through the difference between accounting profit and tax profit, since to reach the latter, there are two amendments adopted by the tax system to address the accounting result which is reached by following the concepts, rules and principles of the financial accounting system, this shows that there are reasons if not conflicting goals make the difference between the two system.

Keywords: Financial Accounting System, Algeria Tax System, Accounting Profit, Tax Profit.

JEL Category: M41-H20.

مقدمة

أظهرت العديد من الأبحاث والدراسات الفجوة التي توجد بين المحاسبة *Accounting* والضريبة *Tax*، والتي تظهر في اختلاف نظرة كل منهما في إعطاء مفهوم للربح، فالمحاسبة تهدف إلى الوصول لربح حفظ حقوق الدائنين وحصل الشركاء وغيرها أي خدمة المستثمر بصفة خاصة، وذلك بعرض نتيجتها المحاسبية في قوائمها المالية المعدة بصورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، أما من جهة الضريبة التي يجسدها النظام الضريبي والذي يعتبر من أهم المستخدمين المباشرين للمعلومة المحاسبية التي تعرضها المحاسبة في صلب قوائمها المالية، له نظرة أخرى خلافا للنظرة المحاسبية حول الربح الخاضع للضريبة، وهذا بحكم الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها بهدف تحقيق الموارد العامة للدولة وتوزيع الثروة وتقليل التفاوت في الدخل وتشجيع الاستثمار وغيرها، ولهذا نجده يسعى لتحديد مبادئ وقواعد ضريبية من شأنها ضمان التحصيل الفعال للضريبة وكيفية فرضها، وبالتالي فإن اختلاف الأهداف بين المحاسبة والضريبة ينتج عنه بالضرورة اختلاف النتائج المتوصل إليها.

وتظهر درجة الترابط والتفاعل بين المحاسبة والضريبة من خلال استفادة هذه الأخيرة من مخرجات النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في المعلومات المحاسبية والنتائج المعروضة في القوائم المالية في عملية تحديد النتيجة الضريبية، كما تظهر أيضا درجة الاختلاف بين النظامين من جهة أخرى من حيث أن النظام الضريبي لا يستخدم هذه النتائج مباشرة، إلا بعد أن يجري عليها التسويات والتعديلات الضرورية بهدف الوصول إلى تحديد الربح الخاضع

للضريبة أو ما يعرف بالوعاء الضريبي، وهذا لاختلاف أهداف كل نظام عن الآخر، إضافة إلى وجود عدة عوامل وأسباب أخرى تساهم في أحداث الفارق بين النظامين السابقين للذكر.

- من خلال موضوع البحث، يمكن طرح الإشكالية التالية:
- إلى أي مدى وصلت الفجوة التي تظهر طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر؟**
- وتندرج تحت التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:
- المحاسبة-الضريبة، هل هي علاقة انفصال أم اتصال؟ وكيف يظهر ويفسر ذلك؟
 - فيما تتمثل أهم الاختلافات بين قواعد النظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الضريبي الجزائري في معالجة بعض عناصر القوائم المالية؟
 - ما هي مختلف التسويات والمعالجات الضريبية للنتيجة المحاسبية والمتبعة من طرف النظام الضريبي في تحديد الربح الضريبي؟
 - فيما تتمثل أهم العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي؟

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في محاولة التعرض للاختلافات بين قواعد النظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الضريبي الجزائري، والتي تجسد الفجوة بين العلاقة التي تربط المحاسبة والضريبة في الجزائر؛

أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى التعرف على طبيعة العلاقة القائمة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر، من خلال إظهار الاختلافات بين النظام الضريبي والنظام المحاسبي المالي، والتي يمكن الإشارة إليها في اختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الضريبية في بعض العناصر والتي يمكن توضيحها أكثر من خلال اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الخاضع للضريبة؛

المنهج المتبع

قمنا باتباع المنهج الاستنباطي باستخدام أداة الوصف في شرح مختلف المفاهيم التي تخص مجمل التعاريف والتوضيحات التي تظهر طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر؛

خطة البحث

لمعالجة إشكالية البحث، قمنا باتباع الخطة التالية:

المحور الأول: المحاسبة والضريبة: علاقة اتصال أم انفصال؟

المحور الثاني: الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الضريبي الجزائري؛

المحور الثالث: اختلاف الربح الضريبي عن الربح المحاسبي حسب النظام الضريبي الجزائري؛

المحور الرابع: العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي؛

المحور الأول: المحاسبة والضريبة: علاقة اتصال أم انفصال؟

تعمل المحاسبة *Accounting* على "تحديد وتسجيل وتوصيل الأحداث الاقتصادية للمنشأة إلى المستخدمين المهتمين بهذه المعلومات، وتشمل العملية المحاسبية وظيفة مسك الدفاتر لتسجيل الأحداث الاقتصادية والذي يعتبر جزء واحد من العملية المحاسبية، وبصفة عامة تقوم المحاسبة بتحديد الأحداث الاقتصادية وتسجيلها وإيصالها إلى المهتمين"¹ لصنع القرارات"²، وهي "نظام للمعلومات، يتم من خلاله تحديد وتسجيل وتوصيل الأحداث الاقتصادية للمنشأة"³ إلى المستفيدين من هذه المعلومات"⁴، إضافة إلى كونها "سلسلة من العمليات والتقنيات المستخدمة للتعرف إلى المعلومات الاقتصادية ولقياسها وإيصالها للغير، كما أنها "أداة قياس، تخزين ومعالجة المعلومات"، وبالتالي فهي "نظام للمعلومات الغرض منه تقديم المنشأة لعدة مستخدمين"⁵، "وتعتمد المحاسبة على العديد من العمليات النظامية التي يتم تشغيلها وفقا لقواعد وإجراءات معينة لإنتاج معلومة ملائمة"⁶.

لـ تهتم المحاسبة بجمع البيانات والمعلومات المحاسبية وتبويبها وتلخيصها لخدمة الأطراف التي لها مصلحة بهذه المعلومات، وتوفير الأساس اللازم لإفادتهم ومساعدتهم في اتخاذ مختلف القرارات.

وباعتبار الضريبة *Tax* "فريضة مالية الزامية تفرضها الدولة وفق قانون أو تشريع معين، وتحصل من المكلفين دون مقابل مباشر"⁷، مساهمة منهم في تحمل الأعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة"⁸، إضافة إلى كونها "استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدرتهم التكاليفية، بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة"⁹.

تعتبر الضريبة أداة رئيسية من أدوات السياسة المالية للدولة، تحولت من هدف التمويل المالي للخزينة العمومية إلى أداة فعالة في تحقيق النفع العام (الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية) والتأثير على السياسات في الدولة.

إن دراسة الأحداث التاريخية أظهرت وجود علاقة بين المحاسبة والضريبة بالنسبة للكثيرين ترجع إلى الحرب العالمية الأولى، في حين أنه يمكن أن تكون العلاقة أبعد تاريخيا حيث يرجعها البعض إلى العصور السومرية، فقبل عام 1917 لم تكن العلاقة بين المحاسبة والضريبة وثيقة نظرا لطبيعة الضرائب المفروضة في تلك الأوقات، حيث أجبرت الحرب العالمية الأولى الدول بوضع قواعد جديدة تمكنها من تجاوز العجز الذي أصاب موازنتها عن طريق تغيير بعض أحكام المحاسبة والضرائب، كفرض ضريبة سنوية على الأرباح السنوية للأعمال التجارية والصناعية، ومن هنا أصبحت العلاقة بين المحاسبة والضرائب ذات طابع رسمي، ومع مرور الوقت استولت المحاسبة على زمام الأمور تدريجيا حيث أصبحت أداة لقياس وعاء الضريبة، وأصبح فرض الضرائب على الأشخاص والشركات أحد أهم الأسباب التي ساهمت في تطور واتساع مهنة المحاسبة خلال القرن الماضي، إذ زاد الطلب على خدماتها باعتبارها الأساس الأول لحساب الربح الضريبي في العديد من الدول، وما يزال هذا ملاحظا إلى يومنا هذا من تزايد الاقبال على مكاتب المحاسبة والمراجعة لما تحين موعد التصريحات الضريبية، ويمكن القول أيضا أنها صارت تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على التشريعات الجبائية لأنها المنطلق الأساسي لتحديد الربح الجبائي.¹⁰

وبما أن السلطات الضريبية تصنف ضمن فئة المستخدمين المباشرين للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية، فينبغي أن يكون من بين الأهداف الأساسية للمحاسبة تقديم القوائم المالية لها بالشكل الذي يجعل تلك القوائم بما تحتويه من معلومات محاسبية تفي بمتطلباتها، بما يجعلها تعتمد تلك المعلومات في عملية التحاسب الضريبي، ومما يؤكد وجود هذا التفاعل ويلزم المحاسبة بأن تفي بالمتطلبات الضريبية، هو أن الضريبة قد شكلت أحد العوامل المهمة لتطور المحاسبة ونمو الطلب على الخدمات التي تقدمها على وفق ما يعترف به المهتمون في هذا المجال¹¹، وبالتالي فإن ارتباط الضرائب بالمحاسبة يرجع إلى أن تحديد الدخل الخاضع للضريبة وربط الضريبة المقررة عليه، لا يمكن أن يتم إلا من خلال ممارسة العمل المحاسبي والرجوع إلى الدفاتر والسجلات المحاسبية والاعتماد على بعض القواعد والطرق المحاسبية في تحديد قيم الأصول والالتزامات وقياس الدخل الخاضعة للضريبة، وعلى الرغم من أن بعض الإجراءات المحاسبية للأغراض الضريبية قد تختلف عن الطرق المتبعة في اعداد الحسابات المالية، إلا أن ذلك لا يخرج المحاسبة لغرض الضريبة من نطاق العمل المحاسبي فهي تقوم على مراعاة الأحكام والتشريعات الضريبية في اعداد الحسابات وتحديد أوعية الضرائب، واتباع المبادئ والقواعد المتعارف عليها في علم المحاسبة¹²، وبالتالي فانه بالرغم من أن المبادئ والممارسات المحاسبية تشكل عادة أساسا للتقدير الضريبي، فإن هناك أسباب تدعو إلى وجود تباين بين هذين المفهومين، وهذا بسبب اختلاف كل من أهدافهما وصعوبة تحديد المفاهيم الاقتصادية لكلاهما.¹³

إن العلاقة بين الدخل الضريبي والمحاسبي هو واحد من بين أهم القضايا في الوقت الحالي، حتى الآن استمدت القاعدة الضريبية من الربح المحاسبي¹⁴، ولأن أهداف كل من المحاسبة والضريبة مختلفة عن بعضها البعض من حيث الإطار المفاهيمي، حيث كل من القواعد المحاسبية والضريبية يتم صياغتها من طرف نظامين مختلفين لسلطتين مختلفتين لهما هدفين مختلفين¹⁵، فانهما يعتبران نظامين مستقلين يستجيبان إلى أهداف مختلفة، المحاسبة تسمح بقياس نتيجة المنشأة من خلال الأحداث والتدفقات الاقتصادية، من أجل إعطاء صورة عن الوضعية المالية للمنشأة وحالة أصولها وأدائها، إضافة إلى تلبية حاجيات المستثمرين وحمايتهم من المخاطر وكذلك المساهمين والمقرضين لرؤوس الأموال، أما الضريبة فتهدف إلى تحديد مبادئ وقواعد التقييم للربح الجبائي وكيفية فرض الضريبة، وفي هذه الحالة فالاختلاف بين الضريبة والمحاسبة يكمن على مستوى النتيجة (النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية)¹⁶، فيموجب القانون الضريبي يتم حساب الضريبة على أساس الربح المحاسبي، والذي يحدد بدوره الربح الإجمالي بالاعتماد على مجموعة من القواعد، فالقواعد الضريبية والقواعد المحاسبية مرتبطة ببعضها البعض إلى حد ما.¹⁷

فيمكن القول أن هناك علاقة بين المحاسبة والضريبة مترابطة ومنفصلة في نفس الوقت¹⁸، ولكن هناك أيضا تباعد فيما يخص أهداف التقارير المالية التي تهدف إلى خدمة مصالح المستثمرين، في حين أن الضريبة تعنى بفرض الضرائب على أرباح الشركات المحققة وفقا للقانون الضريبي.

المحور الثاني: لاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الضريبي الجزائري

ألزم النظام المحاسبي المالي المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال ما جاء به من قواعد ومبادئ محاسبية، أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملاحق معلومات بخصوص الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لتحديد الضريبة على أرباح الشركات، وذلك بإعداد جدول الانتقال والذي يتمثل في الجدول رقم 09 من الملاحق، والذي يفسر سبب الاختلاف بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي في تقييم بعض العناصر في القوائم المالية، ويمكن اختصار أهم هذه الاختلافات في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الضريبي الجزائري

الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الضريبي الجزائري	
حسب النظام المحاسبي المالي	حسب النظام الضريبي الجزائري
الاهتلاك والخسائر في القيمة Amortization and Value Losses	
يعرف الاهتلاك بأنه "استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة نفسها" ¹⁹ ، وطريقة الاهتلاك تعكس بصورة صادقة وتيرة استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل، وهي تتمثل في طريقة الاهتلاك الثابت، المتناقص، المتزايد وطريقة وحدات الإنتاج ²⁰ ، وتتمثل مدة الاهتلاك في مدة الانتفاع بالأصل (المدة الحقيقية لاستعمال الأصل) ²¹ ، والقيمة التي يتم على أساسها حساب قسط الاهتلاك هي تكلفة الحيازة مطروحا منها القيمة المتبقية المتوقعة، كما يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك (إجراء اختبار حول انخفاض قيمة الأصول)، وتقوم المؤسسة بتقييم ممتلكاتها في نهاية السنة، فتقدر القيمة الاستردادية أو القيمة القابلة للتحويل، لمعرفة إن كان هناك تدهور أو نقصان في القيمة، ويتم إثبات خسارة القيمة عن طريق إدراجها كعبء في الحسابات، ويجب مراجعة خسارة القيمة المسجلة بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها (تطور القيمة القابلة للتحويل للأصل المعني) ²² . وتكون عملية تكوين خسائر القيمة وكذا عمليات مراجعتها وتعديلها في نهاية السنة المالية؛	يعرف الاهتلاك بأنه تدني قيمة الأصل، والهدف منه استرجاع تكلفة الأصل، وتتمثل طريقة الاهتلاك في أسلوب القسط الثابت، أسلوب الاهتلاك المتناقص، وأسلوب الاهتلاك المتزايد ²³ (أضيف النوعين الأخيرين في قانون المالية لسنة 1989 وقبل ذلك كان يسمح فقط بتطبيق أسلوب القسط الثابت) ²⁴ ، وتعتبر مدة الاهتلاك هي مدة حياة الأصل (العمر الإنتاجي للأصل)، والقيمة التي يتم على أساسها حساب الاهتلاك هي تكلفة الحيازة، ولا يعترف النظام الضريبي بالقيمة المتبقية في تحديد قسط الاهتلاك، كما لا يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك، وتجدر الإشارة أنه لم يتم ذكر خسائر القيمة في قائمة الأعباء المقبولة جبائيا كونها تؤثر جبائيا على المبلغ القابل للاهتلاك وبالتالي على حساب أقساط الاهتلاك سواء بالزيادة أو بالنقصان (قبول جبائيا خسائر على المخزونات والحقوق).
تكاليف الاقتراض Borrowing Costs	
تسجل محاسبيا ضمن الأعباء المالية للدورة، إلا إذا أمكن إضافتها لقيمة الأصل إذا أدت إلى توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ولا يتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية.	لا يتم أخذها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل، وتعتبر كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة ²⁵ ؛
تاريخ ادخال الأصل في الضريبة The Date of Incorporation of the Active in the Tax	
تسجل الأصول محاسبيا عند تاريخ تحويل المنافع والأخطار، أي عندما تصبح المؤسسة تسيطر على هذا الأصل؛	ترتكز على تحقق وتحويل الأصل، أي ملكية المؤسسة له مثل الأصول المؤجرة وخاصة القابلة للاهتلاك ²⁶ ؛
عقود إيجار التمويل Leasing	
تسجل كاصل مع تسجيل اهتلاكاته ²⁷ ؛	لا يتم الاعتراف إلا بالملكية القانونية للأصل، وترتكز على تحقق وتحويل الأصل (ملكية المؤسسة له)؛
مصاريف البحث والتطوير Research and Development Costs	
تسجل مصاريف البحث عند تحملها ضمن الأعباء، بينما تسجل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية باعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية وتحسين أداء الأصل، ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق به ²⁸ ؛	تعتبر أعباء قابلة للخصم بمجرد تحملها (في حدود مبلغ لا يتعدى 10% من الربح، ولا يتعدى 100 000 000 دج سنويا)، مع ضرورة أن يعاد استثمار المبلغ المسموح بتخفيضه في إطار هذا البحث، شرط إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث والتطوير للمؤسسة، ويجب التصريح به للإدارة الجبائية وكذلك للهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، وإذا لم يتم الاستجابة لهذه الشروط يعاد دمج مصاريف بحث التطوير في الربح الخاضع للضريبة ²⁹ ؛
التقييم بالقيمة العادلة Valuation at Fair Value	
تقوم المؤسسة في نهاية الدورة بتقييم أصولها	يتم الاعتماد على طريقة التكلفة التاريخية ³⁰ ؛

	وخصوصها بالقيمة العادلة، والفرق الناتج عن هذه القيمة والقيمة الدفترية يتم تسجيله محاسبيا كإيراد (د/104) في حالة الإيجاب أو كعبء (د/681) في حالة السلب؛
التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء Changes in Accounting Methods and Correction of Errors	
غير وارد وي طرح إشكالية في قبول الإدارة الضريبة لذلك؛	يتم تحميل الآثار الناتجة عن تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء عن الدورات السابقة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية (د/11 الترحيل من جديد، د/106 الاحتياطات)، بدون تسجيلها كعبء أو إيراد (في حساب النتائج)، وبالتالي إبعاده عن النتيجة المحاسبية الذي يعتبر أساس تحديد الربح الضريبي؛³¹
الضرائب المؤجلة Deferred Tax	
تمتاز بالتحقيق الفعلي للتكاليف لكي تدمج في النتيجة الخاضعة للضريبة وبالتالي ليس لها أي أثر على الوعاء الضريبي؛³²	يستند إلى مفهوم التكاليف المفترضة التي تكون إلى حد كبير مدمجة في النتيجة المحاسبية؛
تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية Conversion of Rights and Debts in Foreign Currency	
يسمح بإظهار الخسائر على التحويل فقط؛³³	يتم تسجيل الربح والخسارة الناتج عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة محاسبيا ضمن الأعباء أو النواتج؛
مؤونات أعمال الصيانة الكبرى Major Maintenance Works Contribution	
يسمح بتكوين هذا النوع من المؤونات؛	لا يسمح بتكوين مثل هذه المؤونة، لأنها لا تتوافق مع تعريف الأصل، ويجب أن تعالج كعنصر مستقل؛
الضريبة على أرباح الشركات Tax on Corporate Profits	
تعتبر بمثابة توزيع على الأرباح (اعتبار الدولة كشريك له الحق)، وهذا ما يبرر تسجيلها في حسابات النتائج وعدم تسجيلها في حسابات الأعباء، ويحسب مقدار الضريبة على أساس النتيجة الإجمالية (نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال).³⁴	تعالج على أنها عبء وتسجل حسب طبيعتها في حسابات الأعباء، حيث تحسب على أساس النتيجة العادية (تستبعد النتيجة الاستثنائية)، ثم بعد طرح مبلغ الضريبة تضاف النتيجة لاستثنائية إلى النتيجة الصافية.

ملاحظة: في حال غياب قوانين جبائية صريحة بخصوص المعالجة المحاسبية لبعض عناصر القوائم المالية، فإن القواعد المحاسبية هي التي تطبق ويتم الاعتراف بها من الناحية الجبائية.³⁵

لذلك هناك فروقات متباينة من حيث قواعد النظام الضريبي الجزائري وقواعد النظام المحاسبي المالي، والتي تعكس الاختلاف بين النظامين من جهة، وتعارض أهداف كل منهما من جهة أخرى، وهذا التعارض يؤدي إلى وجود اختلافات بين الربح المحاسبي المعد وفق النظام المحاسبي المالي، والربح الضريبي الذي تم الوصول إليه بتطبيق أحكام النظام الضريبي الجزائري.

المحور الثالث: اختلاف الربح الضريبي عن الربح المحاسبي حسب النظام الضريبي الجزائري

حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكن استنتاج تعريف للنتيجة الضريبية، من خلال الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الدورة³⁶، والتي يجب استخدام النتائج المحقق فيها كقاعدة ضريبية وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال الدورة، ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المكونة من ديون الغير والاهتلاكات المالية والأرصدة المتبقية³⁷، ومن الناحية العملية فإن النتيجة الجبائية تتحدد انطلاقا من الأرباح التي تظهرها القوائم المالية، والتي تعد طبقا للمبادئ المحاسبية، حيث تؤخذ بشكل أولي كأساس يعتمد عليه في تحديد وفرض الضريبة، ويتخذ العديد من التسويات أو المعالجات المالية بهدف حساب الأرباح الخاضعة للضريبة³⁸، كعادة ادماج بعض الأعباء غير قابلة للخصم، وتخفيض بعض الإيرادات غير الخاضعة للضريبة، وخصم بعض الأعباء خارج المعالجة المحاسبية (الجدول رقم 09 من الملاحق)، ويظهر الاختلاف بين الربحين من خلال إظهار طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية كما يظهره الجدول الموالي:

الجدول رقم 02: الانتقال من الربح المحاسبي إلى الربح الخاضع للضريبة
كيفية الانتقال من الربح المحاسبي إلى الربح الخاضع للضريبة (الربح الضريبي)

(1) النتيجة المحاسبية Accounting Result	وهي الربح الصافي الناتج عن ممارسة المؤسسة نشاطا تجاريا معينا، بعد مقابلة الإيرادات بالأعباء التي أدت للوصول إلى ذلك الربح، ويتم حسابها بالطريقتين الآتيتين:³⁹ 1.1. تحديد النتيجة المحاسبية من الميزانية: حيث تعد الميزانية في تاريخ معين في نهاية الدورة، وذلك بالفرق بين صافي الأصول في نهاية الدورة وصافي قيمتها في بداية هذه الدورة مع الأخذ في الحسبان أي إضافات أو مسحوبات خلال هذه الدورة؛ 2.1. تحديد النتيجة المحاسبية من جدول حساب النتيجة: وذلك بالفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء الخاصة بالدورة، فتكون ربح إذا كانت الإيرادات أكبر من الأعباء وتكون خسارة في حالة العكس. بعد تحديد النتيجة المحاسبية، تلزم المؤسسة بإعادة النظر فيها قبل التصريح بها لدى الإدارة الجبائية التي تقوم بفرض الضريبة عليها في حالة تحقيق الربح، حيث أن هناك أعباء يجب خصمها إذا توفرت على شروط الخصم وأخرى يجب إعادة إدماجها لعدم استجابتها لتلك الشروط، للوصول إلى النتيجة الجبائية والتي على أساسها يتم تحديد قيمة الضريبة المستحقة على المؤسسة.⁴⁰
(2) الاسترداد (الإدماجات) Reinstatements	وتتمثل في العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي⁴¹ وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواد واضحة منه، والمصاريف التي تقوم المؤسسة بالاستفادة منها في تخفيض الربح المحاسبي تلعب دورا كبيرا ومهما في تحديد النتيجة الضريبية، والتي تظهر فيما يلي:⁴² 1.2. تكاليف العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال: تعتبر تكاليف الصيانة لمثل هذه العقارات وتكاليف الإيجار الخاصة بها من الأعباء غير القابلة للخصم، ويجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة؛⁴³ 2.2. حصص الهدايا الشهرية والاشهار المالي والكفالة والرعاية غير القابلة للخصم: باستثناء تلك التي لها طابع اشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج⁴⁴، وحدد السقف المسموح به لخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/أو الطبيعيين، وفي حد أقصاه 30 000 000 دج، كما أن المبلغ الزائد عن ذلك يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة حتى وإن كان مثبتا بوثائق ثبوتية؛⁴⁵ 3.2. مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم: بما فيها مصاريف الفنادق والإطعام والعروض غير المثبتة قانونا بوثائق ثبوتية، باستثناء المبالغ المرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة والمثبتة قانونا؛⁴⁶ 4.2. الاشتراكات والهبات غير قابلة للخصم: وتتمثل في الإعانات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، وألا تتجاوز مبلغا سنويا قدره 200 000 دج، وإذا تم تجاوز هذا المبلغ يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة؛⁴⁷ 5.2. الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم: كالضرائب الناتجة من التحقيق الجبائي، حيث تقوم الإدارة الضريبية من خلال الورد الفردي (Rôle Individuelle) بتلخيص التصحيحات الضريبية التي توصلت إليها من التحقيق، والتي على المؤسسة أن تدفعها إلى مصلحة الضرائب، والتي تعبر عن مخالفتها لمسك محاسبة نظامية أو عدم مراعاة أحكام القانون الجبائي أو الاثنين معا؛ 6.2. المؤونات غير القابلة للخصم: يعاد دمج في الربح الخاضع للضريبة الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح، والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية للسنة المالية، والمعرفة بالمؤونات غير المستوفية للشروط الشكلية والموضوعية في النصوص الجبائية، وكذا المؤونات التي وظفت جزئيا أو كليا في مجال غير مطابق لمجال تخصيصها، أو التي أصبحت بدون غرض خلال السنة المالية التي تشكلت فيها؛⁴⁸ 7.2. الاهتلاكات غير القابلة للخصم: تعتبر الاهتلاكات غير المنصوص عنها جبائيا غير قابلة للخصم. كحساب القسط السنوي من اهتلاك سيارة سياحية، الذي يحسب محاسبيا على أساس قيمة الاقتناء وجبائيا على أساس 1 000 000 دج للوحدة، وما زاد عن هذا المبلغ لا يقبل خصمه الا بشرط أن تكون السيارة الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة، وبالنسبة

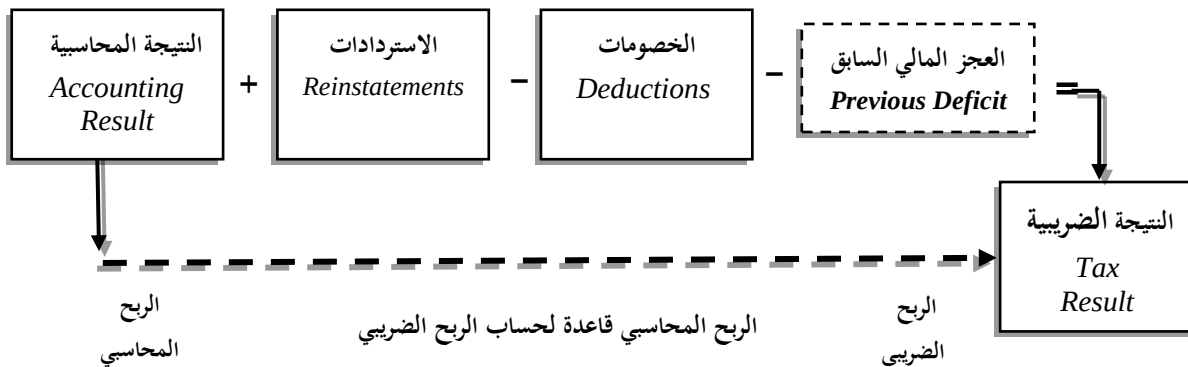
للمؤسسات التي لا تخضع للرسم على القيمة المضافة فإن الاهتلاك يحسب على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة بكل الرسوم، وفي حالة تم حسابه على أساس سعر الشراء خارج الرسم يتم إعادة دمج الجزء غير المخصص للاهتلاك⁴⁹؛ 8.2. مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم: حدد السقف المحدد للخصم بـ 10% من مبلغ الدخل أو الربح الخاضع للضريبة، في حدود سقف يساوي 100 000 000 دج، وما تجاوز هذا السقف يتم دمجها في الربح الخاضع للضريبة، شرط إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث والتطوير للمؤسسة، ويجب التصريح به للإدارة الجبائية وكذلك للهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، وإذا لم يتم الاستجابة لهذه الشروط يعاد دمج مصاريف بحث التطوير في الربح الخاضع للضريبة⁵⁰؛ 9.2. الاهتلاكات غير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقد القرض الإيجاري (المستأجر): المستأجر الذي هو المالك الاقتصادي للأصل بمفهوم المقاييس الجديدة للمحاسبة يستمر في التمتع بالحق في خصم، من الربح الخاضع للضريبة، الإيجارات المسددة إلى المؤجر، بتطبيق الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات والمحددة قانونا في 2012/12/31⁵¹؛ 10.2. الإيجارات خارج المنتوجات المالية (المؤجر): يستمر المؤجر في التمتع جبائيا بالملكية القانونية للأصل، ما يعطيه الحق في ممارسة الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات والمحددة قانونا في 2012/12/31⁵²؛ 11.2. الضريبة على أرباح الشركات IBS: تعتبر غير قابلة للخصم⁵³، وبما أنه محاسبيا تسجل كعبء يجب إعادة ادماجها في الربح الخاضع للضريبة؛ 12.2. خسائر القيمة غير القابلة للخصم: تعتبر خسائر القيم على التثبيتات المعاد تقييمها بالقيمة العادلة غير قابلة للخصم، وبالتالي يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة؛ 13.2. الغرامات والعقوبات غير القابلة للخصم: لا يقبل الخصم من الربح الخاضع للضريبة الغرامات والعقوبات والمصادرات أيا كانت طبيعتها والتي تتحملها المؤسسة من جراء مخالفتها للقوانين⁵⁴، مثل الغرامات الجبائية والغرامات المدفوعة لصندوق الضمان الاجتماعي عن التصاريحات المتأخرة⁵⁵؛ 14.2. استردادات أخرى غير قابلة للخصم: وتتمثل في كل العناصر غير القابلة للخصم والتي لم تذكر سابقا.	
وتتمثل في الإيرادات التي لا يمكن اعتبارها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة⁵⁶، والتي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة، ويمكن تلخيصها فيما يلي: 1.3. فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة: يحدد مبلغ فوائض القيم الناتج عن التنازل الجزئي أو الكلي عن عناصر الأصول الثابتة غير خاضع للضريبة والمقدر بنسبة 30% بالنسبة لفوائض القيم قصيرة الأجل، وبنسبة 65% بالنسبة لفوائض القيم طويلة الأجل⁵⁷؛ 2.3. فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة وكذا حواصل الأسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة O.P.C.V.M المسعرة في البورصة: لا تعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS) لمدة خمس سنوات ابتداء من 2009/01/01، كل من نواتج وفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات، والالتزامات والسندات والأوراق المماثلة لها للخزينة المسجلة في تسعيرة البورصة أو المتداولة في سوق منظمة المسجلة في تسعيرة البورصة، وكذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية في القيم المنقولة⁵⁸؛ 3.3. المداخل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة من ذلك: لا تحسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، المداخل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة من ذلك لأنه سبق لها أن خضعت للضريبة⁵⁹؛ 4.3. الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المؤجر): يمكن للمؤجر والذي يعتبر المالك القانوني للأصل المؤجر من الناحية الجبائية، ممارسة الاهتلاك على الملك المؤجر إلى غاية 2012/12/31 بصفة انتقالية، وبعد هذا التاريخ وإن لم تصدر نصوص قانونية تمدد في تطبيق الاهتلاك، فإن الاهتلاكات المخصوصة بعد هذا التاريخ يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة⁶⁰؛ 5.3. الإيجارات خارج الأعباء المالية (المستأجر): يمكن للمستأجر والذي يعتبر المالك	(3) الخصومات Deductions

الاقتصادي للأصل المستأجر، من الناحية الجبائية، خصم الأيجار خارج الأعباء المالية من الربح الخاضع للضريبة بصورة استثنائية إلى غاية نهاية الاستحقاقات والمحددة قانونا في 2012/12/31؛⁶¹ 6.3. تكملة الاهتلاكات: وهو اهتلاك مكمل للاهتلاك المطبق على التثبيات، والذي ينتج عادة عن عدم العلم بالتعديلات المستمرة للنظام الضريبي أو السهو أو الخطأ، والذي يؤدي إلى حساب اهتلاك إضافي وخصمه من الربح الخاضع للضريبة⁶²، كحساب الاهتلاك على أساس قيمة الشراء خارج الرسم بدلا من حسابه على أساس الشراء بكل الرسوم للتثبيات الخاضع للرسم على القيمة المضافة؛ 7.3. خصومات أخرى: وتتمثل 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.	
في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلالها⁶³، وإذا كان الربح غير كاف لاستيعاب كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز؛⁶⁴	(4) العجز المالي السابق Previous Deficit
ويتم ذلك من خلال، النتيجة المحاسبية سواء ربح أو خسارة مضافا إليها المدمجات، مخصوما منها التخفيضات وخسائر السنوات السابقة (أربع سنوات)، والانتقال إلى النتيجة الجبائية يتمثل في تسويات معينة كاستبعاد بعض الأعباء الفعلية، لكنها غير مقبولة جبائيا، أو استبعاد بعض الإيرادات من الربح الضريبي بسبب إعفائها من ذلك، وهذا يجعل مخصص الضرائب ممثلا للواقع.⁶⁵	(5) تحديد النتيجة الضريبية Select the Tax Result

ملاحظة: إذا انطلقنا من النتيجة المحاسبية الخام (النتيجة المحاسبية قبل حساب الضرائب) لحساب النتيجة الضريبية، فليس علينا بالضرورة إعادة إدماج الضريبة على الأرباح (IBS).

لنستنتج أن النتيجة الضريبية *Tax Result* ماهي إلا نتيجة محاسبية *Accounting Result* معدلة وفق ما ينص عليه القانوني الضريبي، وهذه التعديلات تتمثل في تسويات خارج المحاسبة (*Extra-Accountant*) باتباع ما تنص عليه التشريعات والقوانين الجبائية، من خلال وضع شروط شكلية وموضوعية تسمح بخصم بعض الأعباء، ورفض بعضها وإعادة ادماجها في النتيجة المحاسبية أو وضع أسقف لخصمها، وبالتالي فإنه يجب أن يكون هناك نظام محاسبي يقدم معلومات ذات مصداقية تتميز بالشفافية والوضوح إضافة إلى كونه خال من التلاعبات، من أجل ضمان تحصيل الموارد الضريبية بشكل فعال بهدف تعظيم الحصيلة الضريبية للدولة، لأن أي تعديلات في النتيجة المحاسبية ستؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الضريبية التي تخضع معالجتها لأحكام النظام الضريبي.

الشكل رقم 01: ملخص الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية



المحور الرابع: العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي

إن الاختلاف في أهداف كل من النظام المحاسبي والنظام الضريبي، يعتبر من بين الأسباب التي تؤدي إلى إعادة معالجة النتيجة المحاسبية للوصول للدخل الضريبي والذي يمكن أن يكون أكثر أو أقل أهمية، والذي يجسد اتصال

المحاسبة بالضريبة، وهذا بالارتكاز على العديد من العوامل⁶⁶ التي تفسر سبب هذه الاختلافات، والتي يمكن عرض أهمها فيما يلي:

1. اختلاف التوقيت الخاص بإصدار كل من القوانين الضريبية والمعايير المحاسبية
يعد هذا العامل مهم نسبيا ولا يمكن تجاهله، فقد تصدر معايير محاسبية دولية قبل صدور القانون الضريبي والعكس صحيح، وقد يكون هناك بعض المتغيرات الاقتصادية المهمة التي قد تقع في الفترة الزمنية بين صدور معايير المحاسبة وصدور القانون الضريبي، وبالتالي فقد يؤخذ في الاعتبار هذه المتغيرات محاسبيا دون الأخذ بها ضريبيا أو العكس حيث يؤخذ بها ضريبيا دون الأخذ بها محاسبيا، وعلى ضوء نجد اختلاف التوقيت الخاص بهما قد يعمل على الأخذ ببعض المتغيرات الاقتصادية من جانب أحدهما وعدم الأخذ بها من الجانب الآخر؛

2. اختلاف الأهداف الضريبية والأهداف المحاسبية
تختلف القوانين الضريبية عن مفاهيم المعايير المحاسبية الدولية وقواعدها من حيث الأهداف، حيث توجد بعض القواعد الضريبية التي تسعى لتعظيم الإيرادات ضريبيا، كما أنها تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فهي تعد وسيلة للاقتصاد السياسي والاجتماعي للدولة (تحفيز الاستثمار، تحسين الشروط الاجتماعية للعمال، ... الخ)، ما يجعل القواعد الضريبية تنجّه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة ومساعدة مصحة الضرائب على تحديد الوعاء الضريبي، في حين أن المحاسبة تسعى إلى تعزيز الشفافية والمصادقية في عرض القوائم المالية مع اتباع حيادية تامة والافصاح عن المعلومات المالية للشركة، فالاختلاف في الأهداف يؤدي في النهاية إلى اصدار القوانين الضريبية ومحاسبية في ضوء الأهداف المرجوة لكل منهما مما يعمل على وجود التضارب بينهما؛

3. السياسات المحاسبية الناتجة عن ممارسة إدارة الأرباح
تعمل إدارة الأرباح دائما على محاولة تعظيم الإيرادات وتضخيم الربح المحاسبي وذلك في محاولة لتحسين الوضع المالي للشركة التي تعمل بها، وفي ضوء ذلك قد تلجأ إلى تطبيق بعض السياسات المحاسبية التي تخفض من الربح الضريبي، وبهذا ستتجه السياسات المحاسبية المتعارضة مع ما جاء به النظام الضريبي وبالتالي سيؤدي إلى اختلاف أو ظهور فجوة بين الربحين؛

4. اختلاف توقيت الاعتراف ببعض عناصر المصروفات والإيرادات
قد يتطلب في كثير من الأحيان الاعتراف ببعض عناصر الإيرادات محاسبيا في توقيت يختلف عن توقيت الاعتراف به ضريبيا وكذلك على عناصر المصروفات، وبالتالي فإن اختلاف توقيت الاعتراف في هذه الحالة يؤدي إلى حدوث اختلاف بين المحاسبة والنظام الضريبي؛

5. وجود الإعفاءات الضريبية
المقصود بالإعفاءات الضريبية الاقتراع الاجباري من الربح المحاسبي للمكلف بالضريبة، وهي تمثل تنازل الدولة عن بعض حقوقها في الخزنة العامة كأداة من أدوات الحوافز الضريبية والتي تهدف إلى تشجيع الاستثمارات.

6. صعوبة اشتراك الدول النامية في وضع معايير المحاسبة الدولية
نلاحظ أن عدم اشتراك الدول النامية في صنع معايير المحاسبة الدولية لأنها تفتقد للبيئة المحاسبية السليمة، قد يؤدي إلى وضع معايير محاسبية لا تتلاءم مع بيئة هذه الدول، وبالتالي عدم أخذ النظام الضريبي لهذه المعايير.⁶⁷

إضافة للاختلاف الحاصل بين النظام الضريبي والمحاسبي من حيث أهداف كل منهما، فانه تظهر عوامل أخرى على المستوى الكلي والتي تفسر سبب تعارض النظامين السابقين، والتي يجب الأخذ بها عند صياغة كل من النظام الضريبي والمحاسبي.

خاتمة

ان الفروقات المتباينة التي تظهر في الفجوة بين قواعد النظام الضريبي الجزائري وقواعد النظام المحاسبي المالي، ما هي إلا انعكاس للاختلاف القائم بين النظامين من جهة، وتعارض أهداف كل منهما من جهة أخرى، وهذا التعارض يؤدي إلى وجود اختلافات بين الربح المحاسبي المعد وفق النظام المحاسبي المالي، والربح الضريبي الذي تم الوصول إليه بتطبيق أحكام النظام الضريبي الجزائري.

فالنتيجة الضريبية *Tax Result* ما هي إلا نتيجة محاسبية *Accounting Result* معدلة وفق ما ينص عليه القانوني الضريبي الجزائري، وهذه التعديلات تتمثل في تسويات خارج المحاسبة (*Extra-Accountant*)، وبالتالي فإنه يجب أن يكون هناك نظام محاسبي يقدم معلومات خالية من التلاعبات، من أجل ضمان تحصيل الموارد الضريبية بشكل فعال بهدف تعظيم الحصيلة الضريبية للدولة، لأن أي تعديلات في النتيجة المحاسبية ستؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الضريبية، فهذا الاختلاف الحاصل بين النظام الضريبي والمحاسبي من حيث أهداف كل منهما، فانه

تظهر عوامل أخرى على المستوى الكلي والتي تفسر سبب تعارضهما، والتي يجب الأخذ بها عند صياغة كل من النظامين.

النتائج والتوصيات

النتائج: على ضوء التحليلات النظرية للبحث، توصلنا إلى النتائج التالية:

- ينشأ الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية بسبب وجود اختلافات جوهرية بين الأسس التي تحكم قياس كل منهما وإلى أهداف كل منهما أيضا؛
- باعتبار النظام الضريبي من بين أهم مستخدمي المعلومة المحاسبية التي يعرضها النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في النتائج المعروضة في القوائم المالية، فهو يستفيد منها في عملية تحديد الربح الخاضع للضريبة؛
- النظام الضريبي لا يستخدم النتائج المعروضة في القوائم المالية مباشرة، إلا بعد أن يجري عليها التسويات والتعديلات الضرورية بهدف الوصول إلى تحديد الربح الضريبي؛
- أي تعديلات في النتيجة المحاسبية ستؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الضريبية التي تخضع لأحكام النظام الضريبي؛
- تتمثل التعديلات المتبعة للوصول إلى النتيجة الضريبية بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة في تسويات خارج المحاسبة (Extra-accountant) باتباع ما تنص عليه أحكام النظام الضريبي؛
- تتمثل الاستردادات في العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الضريبي الصافي، وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواد واضحة منه؛
- تتمثل الخصومات في الإيرادات التي لا يمكن اعتبارها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة والتي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة، وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواد واضحة منه؛
- تتحدد النتيجة الضريبية من خلال النتيجة المحاسبية سواء ربح أو خسارة مضافا إليها الاستردادات مخصوما منها التخفيضات وخسائر السنوات السابقة؛
- إن الانتقال إلى النتيجة الضريبية يتمثل في تسويات معينة كاستبعاد بعض الأعباء الفعلية، لكنها غير مقبولة ضريبيا، أو استبعاد بعض الإيرادات من الربح الضريبي بسبب إعفائها من ذلك؛
- بما أن النتيجة الضريبية ماهي إلا نتيجة محاسبية معدلة وفق ما ينص عليه القانوني الضريبي، فإنه يجب أن يكون هناك نظام محاسبي خال من التلاعبات من أجل ضمان تحصيل الموارد الضريبية.

التوصيات

بهدف تضيق الفجوة بين الربح الضريبي والربح المحاسبي، فإنه يجب الأخذ بعين الاعتبار المستجدات الحاصلة في النظام المحاسبي المالي من طرف النظام الضريبي والتكيف معها، حرصا منه على ضمان تحصيل موارد ضريبية تلبي احتياجات الخزينة العمومية للدولة هذا من جهة، ومن جهة أخرى الاستفادة من تجارب بعض الدول في محاولتها في ذلك.

الاحالات

¹ Jerry J. Weygandt and others, *Accounting Principles*, 11 Edition, printed by Courier-Kendallville, Wiley, United States of America, 2013, pp 04-05.

² نايل لوثيران، جون سمال، المحاسبة، منشورات التعليم العربي الدولي، بدون بلد النشر، 2008، ص 04.

³ Mohamud Ambashe, Hikmat A Alrawi, *The Development of Accounting through the History*, International Journal of Advances in Management and Economics, Vol.2, Issue 2, Mar.-April. 2013, p 95.

⁴ وبيجانت وآخرون، ت/مصطفى محمد جمعة أبو عمارة وآخرون، مبادئ المحاسبة، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2015، ص 40.

⁵ Jean-Jacques Friedrich, *Comptabilité Générale et Gestion des Entreprises*, 6^e édition, Hachette Supérieur, Paris, 2010, p 05.

⁶ ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في الأنظمة المحاسبية المتخصصة، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 14.

⁷ عبد الناصر نور، الضرائب ومحاسبتها، ط2، دار المسيرة، عمان، 2008، ص 13.

⁸ أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، بدون بلد النشر، 2011، ص ص 126-127.

- ⁹ عدي عفانة، عادل القطاونة، المحاسبة الضريبية، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 04.
- ¹⁰ آيت محمد مراد، مشيد محمد، معالجة الاختلافات الظاهرة بين القواعد المحاسبية والضريبة في الجزائر، الملتقى العلمي الوطني الأول حول موضوع الجباية والمحاسبة بين التقارب والاختلاف، جامعة البليدة 2، الجزائر، أبريل 2017، ص ص 06-07.
- ¹¹ محمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24، المجلد السادس، 2009، ص ص 122-123.
- ¹² قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم-القياس-التطبيق)، ط1، دار الثقافة، عمان، 2008، ص ص 75-76.
- ¹³ Simon James, *The Relationship between Accounting and Taxation*, Paper number 02/09, Asia-Pacific Journal of Taxation, vol. 06(03), autumn 2002, p 01.
- ¹⁴ Simona Jiraskova, Jan Molin, *IFRS Adoption for Accounting and Tax Purposes : An Issue Based on the Czech Republic as Compared with Other European Countries*, 16th Annual Conference on Finance and Accounting, ACFA Prague, Procedia Economics and Finance 25, 29 Mai 2015, p 53.
- ¹⁵ Eriona Vadinaj, *The Orientation of the Relationship Between Accounting and Taxation in Albania: The Influences of The European Accounting Regulations*, International Journal of Economics, Commerce and Management, UK, Vol. 04, Issue 6, June 2016, pp 599-600.
- ¹⁶ Inès Bouaziz Daoud, Mohamed Ali Omri, *divergences comptabilité –fiscalité, gestion des résultats en tunisien : les nouveaux défit*, Hal. Archives-ouvertes, France, 30/11/2011, p 02.
- ¹⁷ Anna Leszczyłowska, *The Relationship Between Book Profit a Taxable Income From a Research Perspective– Evidence Based on Corporation in Poland*, Journal of Economics and Management, University of Economics in Katowice, Volume 18, 2014, p 94.
- ¹⁸ Prem Sikka, *Accounting and taxation: Conjoined twins or separate siblings?*, Journal of Accounting Forum, Decembre 2016, p13.
- ¹⁹ القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 7.121، ص 09.
- ²⁰ KPMG, *Guide Investir en Algérie*, Edition 2015, p 151.
- ²¹ كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 118.
- ²² القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 7.112 والمادة 9.112، ص 07-08.
- ²³ ق.ض.م.ر.م، المادة 2-174 (معدلة بموجب المادة 07 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008)، ص 68-69.
- ²⁴ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط1، بدون دار النشر، سطيف، 2011، ص 13.
- ²⁵ مبارك بوعلاق وآخرون، نفس المرجع السابق، ص 623.
- ²⁶ صالح مرازقة، عبد الكريم فرحات، النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية – الواقع والأفاق، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 25/24 نوفمبر 2014، ص 634.
- ²⁷ Georges Langlois et Autres, *Manuel de comptabilité Approfondie (Conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS)*, BERTI Editions, Alger, 2013, P145-146.
- ²⁸ مبارك بوعلاق وآخرون، الإشكالية الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 25/24 نوفمبر 2014، ص 622.
- ²⁹ ق.ض.م.ر.م، المادة 171 (معدلة بموجب المادة 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).
- ³⁰ مبارك بوعلاق وآخرون، نفس المرجع السابق، ص 622.
- ³¹ نفس المرجع السابق، ص 622.
- ³² صالح مرازقة، عبد الكريم فرحات، مرجع سبق ذكره، ص 636.
- ³³ مبارك بوعلاق وآخرون، نفس المرجع السابق، ص 623.
- ³⁴ صالح مرازقة، عبد الكريم فرحات، مرجع سبق ذكره، ص 637.
- ³⁵ Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, *Comptabilité et Audit (Manuel et Applications)*, 2^{eme} Edition, Dunod, Paris, 2009, P 370.
- ³⁶ ق.ض.م.ر.م، المادة 140-2 (معدلة بموجب المادة 04 من ق.م.ب.ت لسنة 2009).
- ³⁷ نفس المرجع السابق.
- ³⁸ محمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24، المجلد السادس، سوريا، 2009، ص 124.
- ³⁹ عبد الناصر نور، الضرائب ومحاسبتها، ط2، دار المسيرة، عمان، 2008، ص ص 30-31.
- ⁴⁰ Pascale Revault, *la connexion comptabilité/fiscalité, a la foi simple et complexe, est-elle pérenne?*, CREG, 28/02/2011, p04.

⁴¹ Jalel Berrebeh, *Fiscalité de l'entreprise (IS/IRPP/TVA/les avantages fiscaux)*, Université de CARTAGE, FSEG Nabul, 2014/2015, p 07.

⁴² Rédha khelassi, *Précis d'Audit fiscal de l'entreprise*, BERTI editions, Alger, 2013, p458.

⁴³ ق.ض.م.ر.م، المادة 1-169 (معدلة بموجب المواد 13 و 16 من ق.م لسنة 2007، و 8 من ق.م لسنة 2009، و 11 من ق.م لسنة 2010، و 09 من ق.م لسنة 2014).

⁴⁴ نفس المرجع السابق.

⁴⁵ ق.ض.م.ر.م، المادة 2-169.

⁴⁶ ق.ض.م.ر.م، المادة 1-169.

⁴⁷ نفس المرجع السابق.

⁴⁸ ق.ض.م.ر.م، المادة 5-140.

⁴⁹ ق.ض.م.ر.م، المادة 3-140.

⁵⁰ ق.ض.م.ر.م، المادة 171 (معدلة بموجب المادة 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

⁵¹ الجريدة الرسمية، العدد 49، الأمر رقم 01-10، المؤرخ في 2010/08/29، المتضمن قانون المالية التكميلي 2010، المادة 27، ص 11.

⁵² قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المادة 27، مرجع سبق ذكره، ص 11.

⁵³ ق.ض.م.ر.م، المادة 4-141.

⁵⁴ ق.ض.م.ر.م، المادة 6-141.

⁵⁵ Ministère des finances, direction des recherches et vérifications, *guide du vérificateur de comptabilité*, Edition 2001, p 109.

⁵⁶ Direction générale des finances publiques Française, *Précis de Fiscalité (Fiscalité directe des entreprises)*, livre 2, Jouve, 01/01/2013, p27

⁵⁷ ق.ض.م.ر.م، المادة 173.

⁵⁸ الجريدة الرسمية، العدد 74، قانون رقم 21-08، المؤرخ في 2008/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، المادة 46، ص 14.

⁵⁹ ق.ض.م.ر.م، المادة 174 مكرر (معدلة بموجب المادة 13 من ق.م لسنة 1999، والمادة 19 من ق.م لسنة 2003).

⁶⁰ قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المادة 27، مرجع سبق ذكره، ص 11.

⁶¹ نفس المرجع السابق.

⁶² ق.ض.م.ر.م، المادة 174.

⁶³ ق.ض.م.ر.م، المادة 147.

⁶⁴ الجريدة الرسمية، العدد 78، قانون رقم 09-09، المؤرخ في 2009/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، المادة 10، ص 06.

⁶⁵ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط1، دار الثقافة، عمان، 2008، ص 57.

⁶⁶ Costel Istrate, *évolution récentes de la relation entre la comptabilité et la fiscalité en Roumanie*, Archive-ouvertes HAL, France, Dec 2011, p 01.

⁶⁷ جاوحدو رضا، حمدي جلييلة ايمان، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32(2)، فيفري 2014، ص ص 345-346.