

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي - الأغواط
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

صعوبات تحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار
القوانين الضريبية - دراسة ميدانية باحدى مكاتب
المحاسبة خلال الفترة (2015-2024)

الأستاذ المشرف:

- الأستاذ الدكتور: أحمد بساس

من إعداد الطالبة :

- بوشعالة أسماء

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ (رتبة الأستاذ)	- د. محمد دوة
مشرفا	أستاذ محاضر (رتبة الأستاذ)	- د. أحمد بساس
ممتحنا	أستاذ مساعد (رتبة الأستاذ)	- أ. يحيى جقيدل

محضر رقم: 18/م.ج.م/2024 بتاريخ: 2024/06/30

السنة الجامعية 2024/2023

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي - الأغواط
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

صعوبات تحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار
القوانين الضريبية - دراسة ميدانية باحدى مكاتب
المحاسبة خلال الفترة (2015-2024)

الأستاذ المشرف:

- الأستاذ الدكتور: أحمد بساس

من إعداد الطالبة :

- بوشعالة أسماء

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ (رتبة الأستاذ)	- د. محمد دوة
مشرفا	أستاذ محاضر (رتبة الأستاذ)	- د. أحمد بساس
ممتحنا	أستاذ مساعد (رتبة الأستاذ)	- أ. يحيى جقيدل

محضر رقم: 18/م.ج.م/2024 بتاريخ: 2024/06/30

السنة الجامعية 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿فَتَبَسَّمْ ضَاحِكًا مِنْ قَوْلِهَا وَقَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ

نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ

صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ

الصَّالِحِينَ ﴿النَّمْلِ 19﴾

الشكر و التقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى ﴿ ومن يشكر فإنما يشكر لنفسه ﴾

و قال الرسول الكريم محمد ﷺ : (من لا يشكر الناس لم يشكر الله عز وجل)

في البداية، الشكر و الحمد لله، جل في علاه، فإنه ينسب إليه الفضل كله في إكمال -والكمال لله وحده- هذا العمل.

أما بعد، فأنتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذي البروفيسور أحمد ياسين الذي يعجز اللسان والجوارح عن شكر الرجل الذي رافقنا طيلة المشوار الجامعي وأمدنا من خبرته

و وقته الثمينة فكان خير القدوة و المعلم فجزاه الله عنا كل الخير،

وكل الشكر الموصول لكل أعضاء لجنة المناقشة الكرام.

كما يجدر بنا التوجه بالشكر الخالص إلى محافظ الحسابات الأستاذ محمد مبخوتي وكل عمال مركز الضرائب بالأغواط وكل من قدم لنا المعلومات والمساعدات والتسهيلات فجزاهم الله عنا كل الخير.

وفي الأخير أتقدم بخالص الشكر و التقدير إلى كل أساتذتي الأفاضل بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الأغواط .

أسماء بوشعالة

الإهداء

إهداء خاص إلى:

من بذل عمرهما حبا وودا في سبيل سعادتي وراحتي وفرح فرحا صادقا بكل خطوه
نجاح إلى من زرع في قلب حب العلم والسخافيه ان الله يرفع بالعلم اقواما الى
الحبيبين المخلصين رفع الله قدرهما والبسهما تاج الوقار ورزقكم الله دوام الصحة
والعافيه وا ماما وبابا، إلى ريحانة الفؤاد التي تظفي دعم وحنان الأم الثانية
لنا أختي الكبيرة هاجرو إلى زوجها محمد و أطفالهما الأمراء الأميره ريهام
وفارس البطل، إلى الأخ و الصديق عبد الرحمن حفظه الله وكان لنا السند، إلى
حبيبتي صغيرة بيتنا تسنيم التي إسم على مسمى عين من الجنة و وإلى كل
عائلي من كبيهم إلى صغيرهم فجعلكم الله ذخرا للغة و الأصل الطيب.

أهدي هذا العمل إلى:

إلى وطني غالي الثمن الجزائر بلد المليون ونصف شهيد

و إلى أهل العقيدة الراسخة وكلمة الحق إلى المرابطين في ثغور الجهاد
في سبيل راية الحق أهلنا في فلسطين وإلى كل أمتنا العربية والإسلامية
،فاللهم أنصر كلمة الحق ودين الحق و أنصر كل إخواننا المستضعفين في
كل بقاع الدنيا

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار نظري للمفاهيم المتعلقة بالنتيجة الجبائية والقوانين الضريبية وبكل ما يتعلق بهما، مستهدفين من خلال الدراسة الميدانية على مستوى أحد مكاتب المحاسبة ومركز الضرائب بالأغواط معرفة أثر عدم استقرار القوانين الضريبية على النتيجة الجبائية في ظل عدم توافق المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مع مضامين التشريع الضريبي خصوصاً مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، وخلصت الدراسة على أنه بالرغم من كثرة التدابير الجبائية المتخذة من قبل المشرع الجبائي الجزائري بما في ذلك التدابير المتعلقة بالضريبة المؤجلة إلا أنها غير كافية وتبقى بعض القواعد الجبائية الواجبة التعديل والتوضيح أو طرح قواعد جديدة لسد فجوة الاختلاف فيما يتعلق بعناصر تقييم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة، مصاريف البحث والتطوير، طرق الإهلاك...إلخ. **الكلمات المفتاحية:** نتيجة جبائية ، نتيجة محاسبية ، قوانين ضريبية ، ضريبة مؤجلة.

Key words:

This study aimed to provide a theoretical framework for the concepts related to the tax result and tax laws and everything related to them, targeting through the field study at the level of one of the accounts and tax center in Laghouat to know the impact of the instability of tax laws on the tax result in light of the incompatibility of the concepts introduced by the financial accounting system with the contents of tax legislation, especially the principle of giving priority to economic reality over legal form. The study concluded that despite the many tax measures taken by the Algerian tax legislator, including measures related to deferred tax, they are not sufficient and some tax rules remain that must be amended and clarified or new rules must be introduced to bridge the gap of differences regarding the elements of evaluating assets and liabilities at fair value, research and development expenses, depreciation methods, etc.

Abstract: Tax result, accounting result, tax laws, deferred tax, tax legislation.



قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الشكر و التقدير

الإهداء

الملخص

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

قائمة الإختصرات

مقدمة

ب

ث

ث

ج

ج

أ

9

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

10

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول النتيجة الجبائية

10

المطلب الأول: ماهية النتيجة الجبائية

10

الفرع الأول : مفهوم النتيجة الجبائية

11

الفرع الثاني : العناصر المكونة للنتيجة الجبائية

13

الفرع الثالث: طرق تحديد النتيجة الجبائية

13

الفرع الرابع : العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

15

الفرع الخامس : أهم الشروط المحددة للنتيجة الجبائية

17

المطلب الثاني: أهم مستجدات تحديد النتيجة الجبائية

19

المطلب الثالث : أثر القواعد المحاسبية على النتيجة الجبائية

22

المبحث الثاني : مفاهيم حول ماهية التشريع الضريبي وتعقيديات قوانينه الضريبية.

22

المطلب الأول : ماهية التشريع الضريبي

23

الفرع الأول: مصادر التشريع الضريبي

23

الفرع الثاني : مكانة التشريع الضريبي داخل النظام القانوني

24

الفرع الثالث : استقلالية التشريع الضريبي

24

الفرع الرابع : تفسير وتطبيق التشريع الضريبي

25

الفرع الخامس : سيطرة قوانين التشريع الضريبي

25

الفرع السادس: عرض لأهم مراحل نشأة وتطور قوانين التشريع الضريبي

27

الفرع السابع : مضامين القوانين بالتشريع الضريبي

27

المطلب الثاني: قراءة لتعقيديات التشريع الضريبي في الجزائر

39

المطلب الثالث: التغيرات التي تولد عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي

39

الفرع الأول : تعديل الضريبة أو إلغائها بقانون

44

المبحث الثالث: عرض أهم التدابير لتذليل صعوبات تحديد النتيجة الجبائية

44

المطلب الأول : النتيجة الجبائية والقوانين الضريبية ذات الصلة

49

المطلب الثاني: الضريبة المؤجلة لسد الفجوة بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية

49	الفرع الأول : مسببات ظهور الضريبة المؤجلة" الفروقات الزمنية المؤقتة":
51	الفرع الثاني : الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي
52	الفرع الثالث : الضرائب المؤجلة حسب التشريع الجبائي الجزائري
56	المطلب الثالث: تدابير أخرى لإحداث الانسجام بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية
56	الفرع الأول : وضع الإطار التصوري للنظام الجبائي
57	الفرع الثاني : التدابير الجبائية المقترحة للمقاربة بين النتيجة الجبائية و النتيجة المحاسبية
62	خلاصة الفصل:
	الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية (الملحق رقم 9
64	نموذجاً)
64	تمهيد:
65	المبحث الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات
66	المطلب الأول : مفاهيم عامة حول مهنة محافظ الحسابات
68	المطلب الثاني : التعريف بمكتب محافظ الحسابات
71	المطلب الثالث : التزامات محافظ الحسابات في حالة الأعمال الجنية
72	المبحث الثاني : قراءة تحليلية لأهم عناصر محدّدات النتيجة الجبائية بالجدول رقم 9.
72	المطلب الأول : قراءة تحليلية للنتيجة المحاسبية
76	المطلب الثاني : قراءة تحليلية لأهم عناصر الاسترداد بالجدول رقم 9
	المبحث الثالث: دراسة تحليلية لأثر التعديلات الضريبية ذات الصلة على مكونات النتيجة الجبائية (ملحق
84	الميزانية الجبائية رقم 9 انموذجاً)
84	المطلب الأول: أثر عدم استقرار القوانين الضريبية على النتيجة الجبائية من منظور الملحق رقم (9)
84	الفرع الأول : التعريف بالمؤسسة ودوافع اختيارها
85	الفرع الثاني : وضعية ملحق الميزانية الجبائية (الجدول رقم 9)
88	الفرع الثالث : وضعية التسوية خلال الفترة (2020 - 2023)
89	المطلب الثاني: أثر عدم استقرار القوانين الضريبية على النتيجة الجبائية من منظور محافظ الحسابات
93	المطلب الثالث: أثر عدم استقرار القوانين الضريبية على النتيجة الجبائية من منظور مسؤول الإدارة الجبائية
98	خلاصة الفصل :
100	الخاتمة:
104	قائمة المراجع:

قائمة الجداول

- 33 الجدول رقم(01):التغيير في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة خلال الفترة (2024-2015)
- 34 الجدول رقم(02): يوضح التغيير في قانون الرسم على رقم الأعمال خلال الفترة (2024-2015)
- 35 الجدول رقم(03): يوضح التغيير في قانون الطابع خلال الفترة (2024-2015)
- 35 الجدول رقم(04): يوضح التغيير قانون التسجيل خلال الفترة (2024-2015).
- 36 الجدول رقم(05): يوضح التغيير قانون الضرائب الغير مباشرة خلال الفترة (2024-2015)
- 37 الجدول رقم(06): يوضح التغيير قانون الإجراءات الجبائية خلال الفترة (2024-2015)
- الجدول (07) عدد القوانين الضريبية التي تضمنها التشريع الضريبي ما بين إلغاء ، تعديل وإتمام خلال الفترة
38 (2024-2015).
- 41 جدول08: الاختلاف في الأهداف المحاسبية والجبائية في الجزائر.
- 42 جدول09 : الإختلاف في القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية في الجزائر
- 53 الجدول رقم (10) أبرز حالات نشوء الضرائب المؤجلة بين النظام حسب المالي والتشريع الجبائي
- 85 الجدول رقم (11) : ملحق الميزانية الجبائية (الجدول رقم 9)

قائمة الأشكال

- 15 الشكل رقم (01) : الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية
- 69 الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ حسابات

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	Tableau de détermination du résultat fiscal

قائمة الاختصارات

الرموز	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المالية التقارير معايير
IAS	International Financial Reporting Standards	الدولية المحاسبية الدولية
IRG	Impôt sur le revenu global	الضريبة الاجمالي الدخل على الإجمالي
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على النشاط المهني
SCF	Système Comptable Financier	النظام المالي المحاسبي

المقدمة

مقدمة :

تعتمد معظم الدول في تحديدها للنتائج الجبائية المتعلقة باحتساب الضريبة على المعطيات والنواتج المحاسبية حيث وجدت بعض هذه الأخيرة ممن طبقت المعايير المحاسبية الدولية صعوبات في تكيفها مع أنظمتها الجبائية التي تتميز بخصوصيات القوانين المطبقة في كل بلد، وهذا ما دفع بعض المتخصصين في هذا المجال إلى اقتراح وضع لجنة خاصة تتكفل بوضع القوانين والقواعد الجبائية في شكل معايير موحدة تطبق عبر العالم، باعتبار أن بعض المفاهيم التي أتت بها هذه المعايير خاصة ما يتعلق بمعالجة صنف الاستثمارات كالإهلاك المركب، عقدت من حجم المعالجات المبنية على أساس قوانين تشريعية ضريبية للإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية. في هذا الصدد قامت هذه الدول بدراسة بعض قوانينها الضريبية الحالية بهدف تكيفها مع المعايير المحاسبية الدولية مثل فرنسا وألمانيا... إلخ.

فتطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي مطلع 2010 مستوحى من مفاهيم وقواعد المعايير المحاسبية الدولية أدى إلى حدوث اختلالات فيما يتعلق بالممارسة المحاسبية الجبائية، نظرا لطبيعة العلاقة التي تربط القواعد المحاسبية و القوانين الجبائية، وإذا كانت المحاسبة سابقا مقيدة بإدماج القواعد الجبائية، فإن النظام الجديد يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي.

وبالتالي، فإذا ما تم الفصل بين المحاسبة والجبائية، فإن التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات إعتبارا للقيود الجبائية، وفي الحالة المعاكسة، فإن تغيرات كبيرة في النصوص الجبائية تكون ضرورية لمطابقتها مع الأحكام المحاسبية الجديدة، لذا فقد عملت الدولة الجزائرية بمعية جميع القطاعات المعنية على وضع الترتيبات اللازمة للتجسيد الميداني لقواعد النظام المحاسبي المالي في شقها الجبائي من خلال إصدار مجموعة من القوانين تهدف إلى توضيح عملية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية إلا أن هناك بعض العناصر المختلفة لم يجد لها القانون لحد الساعة في كيفية معالجتها محاسبيا وجبائيا إلى حد الساعة كطرق التقييم فمبدأ التقييم وفق القيمة العادلة الذي يأخذ به النظام المحاسبي المالي يختلف بشكل كبير عن مبدأ التكلفة التاريخية الذي يعتمد عليه النظام الجبائي، وكذلك مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجوهر القانوني يتنافى مع النظام الجبائي الذي يركز على الشكل القانوني، و الاختلاف بين القوانين الجبائية والنظام المحاسبي المالي ينجر عنه ضرائب مؤجلة سواء كانت أصول أو خصوم، ويمكن كذلك تحديد نتيجة الضريبة على الأرباح عن طريق إضافة أو طرح الضرائب المؤجلة من الضريبة على الأرباح، و محاولة التوفيق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية و مساعي التوحيد بينها قد نالت اهتمام كبيرا من طرف وزارة المالية التي قامت بتكييف النظام الجبائي عن طريق إضافة وتعديل وإلغاء بعض القواعد الجبائية تماشيا مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

و بعد سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي اتضح أنه لا يتم تطبيقه على وجه كامل إذ هناك عدة صعوبات في التطبيق والسبب راجع إلى أن البيئة أو الأرضية التي يطبق عليها غير جاهزة ولاسيما القانون الجبائي الذي ينص في المادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2024 على أنه "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة"، حيث أنه يحتم على المحاسبين تطبيق القواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مع مراعاة القوانين الجبائية دائما أثناء قيامهم بمختلف المعالجات المحاسبية وذلك للوصول إلى النتيجة المحاسبية ومن تم للنتيجة الجبائية، بالإضافة إلى الصعوبات التي تواجه المكلف والإدارة الضريبية في تحديد نتيجة الضريبة على الأرباحه في ظل عدم استقرار القوانين الجبائية التي تشكل الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة، وهذا يعتبر من التعقيدات التشريعية في الجزائر.

أولاً- الإشكالية الرئيسية :

اعتمادا لما سبق ذكره يمكن التوصل إلى طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

فيما تتمثل صعوبات تحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار القوانين الضريبية ؟

ومن خلال الإشكالية الرئيسية وضمن سياق الإجابة عنها يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما المقصود بالنتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية من المنظور المحاسبي و التشريعي الضريبي؟

2. ما المقصود بالضريبة المؤجلة؟ وكيف يمكنها سد الفجوة بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية؟

3. ما هي علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي وما هي نقاط الاختلاف بينهما ؟

4. ما المقصود بتعقيدات قوانين التشريع الضريبي؟ وما تأثيرها في تحديد النتيجة الجبائية؟

5. هل التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية يؤثر على القواعد الجبائية و كيف ذلك ؟

6. ما هي آثار الالتزام بالقواعد الجبائية على النظام المحاسبي المالي و ما حجم الجهود المبذولة لتكييف بعض قواعد النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي ؟

7. فيما تتمثل تدابير تذليل صعوبات تحديد النتيجة الجبائية؟

ثانيا - فرضيات الدراسة:

- ولمعالجة موضوع الدراسة اعتمادنا الفرضيتين التاليتين:
- عدم استقرار القوانين الضريبية في ظل التباين بين قواعد النظام المحاسبي المالي وقوانين التشريع الضريبي يزيد من صعوبة الوصول للنتيجة الجبائية.
- استطاع المشرع الضريبي الجزائري من خلال استصدار الجدول (رقم 9 ملحق الميزانية الجبائية) من سد الفجوة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقوانين الضريبية ذات الصلة.

ثالثا - مبررات اختيار الموضوع :

- وجود الموضوع ضمن دائرة إهتمامي واقترايه من طبيعة الإختصاص الذي أنتسب إليه؛
- دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة الجبائية في الجزائرية؛
- محاولة تقييم العلاقة بين المحاسبة والضرائب من خلال توضيح مجالات الارتباط والإنفصال؛
- الإطلاع على كل ما هو جديد في مجال القوانين الضريبية والمحاسبية ، وإبراز مدى التوافق بينهما؛
- تقديم بعض الحلول التي من شأنها أن تعمل على تكييف القواعد الجبائية مع التغيرات المحاسبية .

رابعا - أهمية الدراسة :

تشهد الجزائر إصلاحات محاسبية مست طبيعة الممارسة المحاسبية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى في بعض جوانبه من مفاهيم وقواعد المعايير المحاسبية الدولية، والذي حمل انعكاسات ناتجة عن تغير الممارسات والتطبيقات المحاسبية تبعا لتغير مفاهيم ومبادئ وقواعد التسجيل المحاسبي والتقييم وهو ما انعكس تأثيره على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، والتي من أهمها النظام الجبائي المرتبط ارتباط وثيقا بالنظام المحاسبي، وهو ما يجعل من الضروري تكييف القواعد الجبائية، بالتركيز على التأثيرات والإنعكاسات التي تطرأ على القواعد الجبائية المطبقة، على إعتبار أن النظام المحاسبي المالي المستمد من النموذج الأنجلوسكسوني من خصائصه عدم ترابط المحاسبة والجباية مما أدى إلى حدوث اختلالات فيما يتعلق بتحديد بعض الأوعية الضريبية المتعلقة على الخصوص بالنتيجة الجبائية .

خامسا - أهداف الدراسة :

- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الآتي:
- الإجابة على الإشكالية الرئيسية والإشكالات الفرعية وكذا اختبار الفرضيات؛
 - تسليط الضوء على الإشكاليات المحاسبية التي تواجه المحاسبين في ظل عدم استقرار القوانين الضريبية.
 - التعرف على مدى إستجابة المشرع الجبائي الجزائري لما يتطلبه النظام المحاسبي المالي.
 - تحديد نقاط التباعد والتقارب بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي .
 - إبراز المستوى الذي وصل إليه تكييف القانون الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي .

سادسا - حدود الدراسة :

جاءت هذه الدراسة للتعرف على أهم الصعوبات التي تعترض المعنيين بتحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار القوانين الضريبية خلال الفترة 2023/2015، حيث أن هؤلاء المعنيين مقيدون دائما بنصوص القانون الجبائي أثناء قيامهم بمختلف المعالجات المحاسبية و إعدادهم للقوائم المالية، بما فيهم محافظي الحسابات التي قمنا على مستوى أحدهم بالدراسة الميدانية.

سابعا - منهج البحث والادوات المستخدمة :

نظرا للطبيعة المتشابكة لهذا الموضوع تم استخدام المناهج والأساليب المعتمدة في الدراسات الاقتصادية عموما، بحيث تم الإعتماد على المنهج الوصفي للتعريف بكل متغيرات الدراسة، كما تم استخدام المنهج التطبيقي للوقوف عن كثب لمختلف الإشكالات التي تواجه مهنة محافظي الحسابات في تطبيق قواعد النظام المحاسبي تحت قيود القانون الجبائي.

ثامنا - صعوبات الدراسة :

من الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذه الدراسة نذكر على الخصوص الآتي :

- قلة المراجع التي تتكلم بوضوح عن موضوع الدراسة؛
- عدم الوضوح الذي يكتنف بعض النصوص الجبائية و المحاسبية؛

- عدم الاستقرار لبعض النصوص الضريبية التي قد تتغير مرتين في السنة كحالة الاضطراب لصدور قانون المالية التكميلي، وهو ما استدعى البحث المطول عنها والتدقيق بها؛

تاسعا - الدراسات السابقة :

إن الدراسات التي تتعلق بموضوع صعوبات تحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار القوانين الضريبية والتي تم الإطلاع عليها من قبل الطالبة تتجلى في الآتي:

1. بوسبعين تسعديت ، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري"، مذكرة ماجستير غير منشورة ، المدرسة العليا للتجارة-الجزائر ، 2010..

تمثل هدف الدراسة في تبيان العلاقة الموجودة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، وهذا ما يدعو إلى ضرورة العمل على ربط المفاهيم التي أتى بها النظام المحاسبي المالي بمفاهيم القواعد الجبائية ، وقد تم التوصل إلى عدة نتائج من أهمها أن النظام المحاسبي المالي يقترح حلولاً تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات، ويقدم شفافية وثقة أكثر للحسابات وللمعلومات المالية ، الأمر الذي يستدعي تكيف المشرع الجبائي معه.

2. بن غانم إلهام، "الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة الماستر ، جامعة الجزائر 3، 2015.

تناولت الدراسة معالجة كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وكيفية تحديدهما وفق للنظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية وتبيين العلاقة بين المحاسبة والجباية، وركزت على الضريبة على أرباح الشركات باعتبار النتيجة الجبائية وعاء لها، وتناولت أيضاً كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال دراسة الحالة التي أنجزت، وخلصت الدراسة على أن هناك صعوبة في عملية الانتقال بسبب تعارض الأهداف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية.

3. عبير وكواك، تبر زايد، " الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية "، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إيضاح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال دراسة تشخيصية للنتيجتين و تحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بها من خلال تلخيص مراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية و أهم الضرائب المكونة للنظام الجبائي الجزائري المتمثلة في الضريبة على أرباح الشركات و الضرائب المؤجلة التي تحسب لسد

الفرق بين النتيجتين، توصلت هذه الدراسة على أنه من أجل ضمان قوائم مالية تخدم أهداف المؤسسة والإدارة الجبائية وجب على الدولة الجزائرية القيام بملائمة و تكييف القوانين و التشريعات الجبائية مع الواقع المحاسبي المالي، كما أن اختلاف النظرة بين المحاسبة والجباية على مستوى الممارسات يثقل كاهل الممارسين المحاسبين فهم يخضعون للإجراءات جبائية عوض الإجراءات المحاسبية المنطقية.

4. محمد أبركان، "تبني معايير المحاسبة الدولية واثرها على النظام الجبائي الجزائري"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2016 .

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى تأثير تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي، و ذلك من خلال محاولة معرفة العلاقة بين المحاسبة والجباية في إطار التغييرات المحاسبية الجديدة، و كذلك معرفة أهم انعكاسات تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد المستوحى بدرجة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي، كما هدفت إضافة على ما سبق إلى معرفة أهم نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والقواعد الجبائية الحالية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن النظام المحاسبي المالي يعمل على تسهيل المعاملات المحاسبية بين مختلف المؤسسات الوطنية والأجنبية باعتباره متقارب لأي حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، كما أن البيئة المحاسبية الجزائرية عرفت عدة إصلاحات تماشيا مع النظام المحاسبي المالي، وهذا من خلال إدخال بعض التعديلات على النظام الجبائي، و هو ما يعتبر دليلا على رغبة الدولة ووعيها بضرورة تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية.

5. عفاف العلوي، "المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في ظل النظام المحاسبي المالي"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015.

سعت هذه الدراسة إلى التعرف على الوظيفة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية والعوامل المتحكمة بها، بالإضافة إلى التعرف على موقع الضريبة والرسم عند اختيار مصادر التمويل وذلك من خلال بيان كيفية الاستفادة من القوانين والتشريعات الضريبية والمحاسبية بما يخدم مصلحة المؤسسة، كما هدفت لأي متابعة المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في مؤسسة خزف الجنوب ومدى تطبيقها للإصلاحات التي شهدتها القطاع الاقتصادي، ولقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج إلى أن الضرائب والرسوم تتميز بمرونتها وفقا لتجديد التشريعات الضريبية جراء تعديلات قوانين المالية و أن النظام المحاسبي جاء بحلول محاسبية لجميع المشاكل المحاسبية المعاصرة، للوصول إلى قوائم مالية تقدم وضعية حقيقية للمؤسسة، بالإضافة إلى إن المعايير المحاسبية الدولية ساهمت بشكل كبير في تعديل الجانب الضريبي بوجود المعيار الدولي رقم 12.

عاشرا- هيكل الدراسة :

قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيتين، إرتأينا تقسيم الدراسة إلى فصلين اثنين، بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة.

الفصل الأول: تم عرضه بعنوان أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية ، وقد قسم إلى ثلاثة مباحث تطرقنا في المبحث الأول إلى المفاهيم العامة حول النتيجة الجبائية، أما المبحث الثاني فتعرضنا من خلاله للمفاهيم حول ماهية التشريع الضريبي وتعييدات قوانينه الضريبية، وختمنا الفصل بمبحث ثالث تناولنا من خلاله عرضا لأهم التدابير لتذليل صعوبات تحديد النتيجة الجبائية.

الفصل الثاني: دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية (الملحق رقم 9 نموذجا).

الفصل الأول

أثر عدم استقرار قوانين

التشريع الضريبي على

النتيجة الجبائية

تمهيد :

يعاني التشريع الضريبي في الجزائر بالأساس من مشكلات من شأنها أن تعوق تحديد النتيجة الجبائية ككثرة التعديلات المستمرة والمتعددة من خلال قوانين المالية العادية والتكميلية، كما أن بعض الصياغات القانونية غير الواضحة بشكل دقيق لهذه القوانين مع كثرة بنودها أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى الأطراف الفاعلة في المنظومة الجبائية، وخلق نوعاً من التذبذب في تنفيذ واستمرارية المنظومة التشريعية الجبائية. حيث أظهرت الكثير من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع أن مشكلة عدم نجاعة التشريع الضريبي تكمن في عدم قدرته على التخلص من عادة التعديلات المستمرة بمناسبة إعداد قوانين المالية، رغم أن هذه الإجراءات الضريبية تضمنت بعض الاتجاهات الإيجابية للتشريع الضريبي كتخفيض نسبة الضريبة على أرباح الشركات، و تخفيض معدلات الرسم على القيمة المضافة وإلغاء الإزدواج الضريبي على المداخل المتأتية من توزيع الدخل وغيرها من العناصر الإيجابية، غير أنه بالمقابل نتج عنها كذلك العديد من السلبيات كصعوبة تحديد النتيجة الجبائية التي تتطلب من الإدارة الجبائية وفئة المجتمع الضريبي المعني بذل جهود مضمينة للوصول إلى الوعاء الضريبي على الأرباح .

في هذا الإطار قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث نذكرها على النحو التالي :

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول النتيجة الجبائية.

المبحث الثاني : مفاهيم حول ماهية التشريع الضريبي وتعقيدات قوانينه الضريبية.

المبحث الثالث: عرض أهم التدابير لتذليل صعوبات تحديد النتيجة الجبائية.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول النتيجة الجبائية

إن تحديد النتيجة الجبائية المتعلقة باحتساب الضرائب على أرباح الشركات تكون انطلاقاً من النتيجة المحاسبية وذلك بعد معالجتها وفق قواعد النظام الجبائي، وعليه فقد عملت الجزائر بمعية جميع القطاعات اللازمة على وضع الترتيبات الممكنة للتجسيد الميداني لقواعد النظام المحاسبي المالي خاصة ما تعلق بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) والقواعد الجبائية من خلال إصدار مجموعة من القوانين الهادفة إلى توضيح عملية الانتقال من النتيجة المحاسبة إلى النتيجة الجبائية لغاية الوصول إلى كل المستحقات الضريبية و بهذا أصبح المجتمع الضريبي المعني بإمكانه تحديد النتيجة الجبائية الملزم التصريح بها وفق إستثمارات محددة من قبل الإدارة الجبائية.

المطلب الأول: ماهية النتيجة الجبائية

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

الفرع الأول : مفهوم النتيجة الجبائية

تعرف النتيجة الجبائية على أنها نتيجة المؤسسة الصافية خلال دورة معينة والتي سوف تخضع للضريبة على أرباح الشركات، وهي عبارة عن النتيجة الصافية الناتجة عن الفرق مابين الإيرادات المحصل عليها و الأعباء التي تحملتها المؤسسة المعترف بهما من طرف الإدارة الجبائية¹.

كما قدم المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 تعريف للنتيجة الجبائية، حيث نصت² (المادة 140 في فقرتها الأولى) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 على أنه مع مراعات المادتين 172 و 173 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 الاستغلال أو نهاية السنة، كما نصت الفقرة الثانية من نفس المادة المذكورة أعلاه على أن النتيجة

¹ - رضوان موجاري، آليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري،

مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 02، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2، الجزائر، 2020، ص 375

² - المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المادة 140، الفقرتين 1 و 2 ، المطبعة

الرسمية، الجزائر، 2024، ص ص: 46 - 47.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

الجبائية هي " الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام و افتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة

المحسومة من الزيادات المالية ، وتضاف إليها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة " وعليه فإن :

$$\text{الأصول الصافية} = \text{الأصول} - \text{الإهلاكات} - \text{المؤونات}$$

و انطلاق من العلاقة أعلاه يمكن القول على أن الربح الصافي يحدد بالفرق بين الأصول الصافية عند اختتام وافتتاح الفترة التي تستخدم النتائج المحققة كقاعدة للضريبة مقتطعا منها الزيادات المالية وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال الفترة¹، حيث أن الأصول الصافية = أصول - إهلاكات - المؤونات

وبهذا يكون المشرع الجبائي قد حدد الأساس الخاضع للضريبة على أنه الربح الصافي الناتج بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة مطروحا منه الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة تكاليف مالية، إهلاكات، المؤونات، ضرائب ورسوم.... إلخ)

مما سبق نستنتج أن النتيجة الجبائية ما هي إلا نتيجة محاسبية معدلة وفق ما نص عليه المشرع الضريبي في خضم القوانين الصادرة تباعا.

الفرع الثاني : العناصر المكونة للنتيجة الجبائية

تتمثل العناصر المكونة للنتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية الصافية مضافا إليها الأعباء المدمجة مطروحا منها الأعباء المخفضة والعجز المالي (خسارة).²

¹ - حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 74.

² - إيمان يخلف و آخرون، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، 2017، العدد 02، ص 309، 308.

1. النتيجة المحاسبية

النتيجة المحاسبية¹ تتعلق بالأحداث أو العمليات التي أنشئت من أجلها المؤسسة ، ألا وهي الحصول على الإيرادات مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء ، فهي الفرق بين المنتوجات التي يحصل عليها الكيان والأعباء التي يتحملها خلال دورة استغلالية واحدة ، ويمكن تحديدها إما عن طريق حساب النتائج (الإيرادات والأعباء) ، أو عن طريق الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة .

2. أعباء المدمجة (الاستردادات)

الاستردادات هي تلك العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد النتيجة الجبائية ، بعبارة أخرى هي تكاليف أدرجت في حساب النتيجة المحاسبية إلا أن الإدارة الجبائية ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد في التشريع الجبائي ، هذه التكاليف لا بد من إعادة إدماجها في النتيجة الجبائية.

وتتمثل في العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي ، وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواد واضحة منه ، والمصاريف التي تقوم المؤسسة بالاستفادة منها بتخفيض الربح المحاسبي تلعب دورا كبيرا ومهما في تحديد النتيجة الجبائية.

3. الأعباء المخفضة (التخفيضات، الخصومات أو الاعفاءات)

وتتمثل في العناصر التي لا يمكن اعتبارها من الإيرادات الخاضعة للضريبة ويجب خصمها من النتيجة الجبائية ، فهي تلك الأعباء أو العناصر المقلصة والمطروحة من الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التزامهم ببعض الشروط والمقاييس المحددة من خلال النظام الضريبي المتضمن في القوانين المالية السنوية².

¹ - عيسى اسماعيل ، الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري (مع دراسة توضيحية) ، مجلة الريادة لإقتصاديات الأعمال ، المجلد 05 ، العدد 02 ، جوان 2019 ، ص 100.

² - عبيروكواك و تبر زايد ، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 2018 ، ص 31

4. خسائر السنوات السابقة المخصومة (العجز المالي السابق)

نصت المادة (147) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 على أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية فإن هذا العجز يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلالها، وإذا كان الربح غير كافٍ لاستيعاب كل العجز فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة لسنة تسجيل العجز¹

الفرع الثالث: طرق تحديد النتيجة الجبائية

يلزم القانون كل المؤسسات مسك دفاتر محاسبية وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أو تطرأ عليها وذلك حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل مستحققاتها الضريبية، مع العلم أن المؤسسات تعمل ما في وسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية وغير الشرعية، وعليه فإن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما نص عليه المشرع الضريبي حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية، ولهذا يفرض على المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات القيام بالتصريح عن نتائجها الجبائية سنوياً لدى المصالح الضريبية المختصة في مكان تواجدها وذلك في الآجال المحددة قانوناً، حيث تحدد النتيجة الجبائية بحسب الجدول رقم (9) على النحو التالي: النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة - تخفيضات - العجز المالي المرحل .

فبهذا تلتزم المؤسسة لدى الإدارة الضريبية بالتصريح عن الميزانية الجبائية التي تتضمن على النتيجة المحاسبية ، مع الإشارة على 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 حسب التشريع الجبائي الجزائري².

الفرع الرابع : العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

إن النتيجة الجبائية تحدد انطلاقاً من النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات وذلك لعدم اعتبار القانون الجبائي لبعض التكاليف فيعاد إدماجها أو عدم إخضاع المؤسسة لبعض الإيرادات فيعاد خصمها من النتيجة المحاسبية وعليه فإن تحديد النتيجة الجبائية والتي تعد بمثابة الوعاء

¹ - مومني ياسين، واقع معالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي،

مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، 2018، ص17.

² - عبد الرزاق قريوز، الإشكاليات المحاسبية الناجمة عن الالتزامات الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح.ورقلة،2017،ص:17-18.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

الضريبي يكون وفق العلاقة التالية: النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات - التخفيضات

كما حدد المشرع الجبائي الأساس الخاضع للضريبة على أنه الربح الصافي الناتج بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة - الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهلاكات، المؤونات، ضرائب ورسوم...) ¹

و يمكن تلخيص العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية كالتالي :

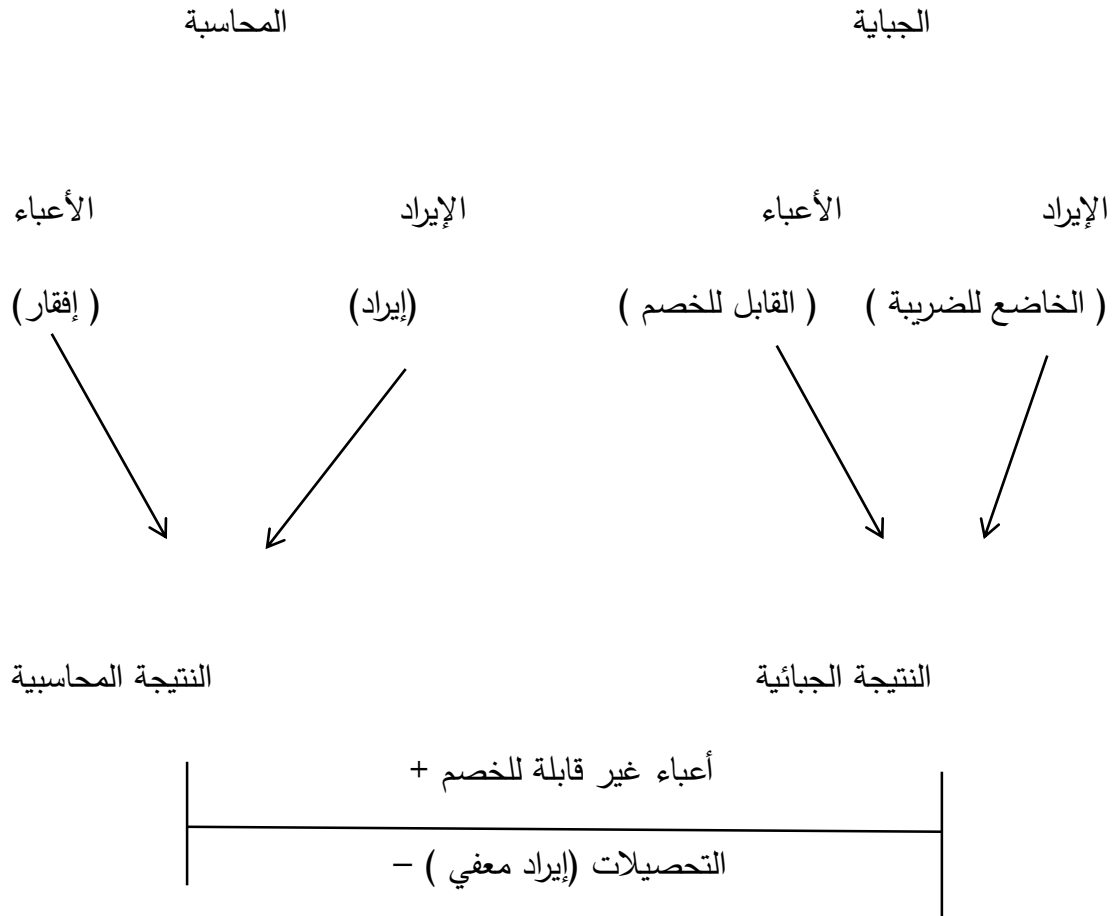
النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة - التخفيضات - العجز المالي السابق

والشكل التالي يوضح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

¹ - سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015، ص59.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

الشكل رقم 01 : الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية



المصدر : تسعديت بوسبعين ، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية ، دراسات غير منشورة ، تخصص محاسبة ، المدرسة العليا للتجارة - الجزائر ، ص 21.

نلاحظ من خلال معطيات الشكل أعلاه على أنه يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من معالجة النتيجة المحاسبية المحصل عليها في نهاية النشاط وفقا للتسجيلات المحاسبية المشار إليها خلال فترة استغلال المؤسسة والتي عادة ما تكون سنة، ولكن وفق النظام الجديد فبإمكان المؤسسات تحديد النتيجة وفقا للفترة التي تراها معتبرة، حيث يتم إعادة معالجة النتيجة وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها بالتشريع الضريبي خاصة ما تعلق بالمواد (140)، (141)، (169) و (173) وهذا بخلاف المواد (135) وما يليها، لتحديد النتيجة الجبائية

الفرع الخامس : أهم الشروط المحددة للنتيجة الجبائية

من أجل ضمان إيرادات الدولة وضع المشرع الضريبي مجموعة من الشروط العامة والخاصة، والمتعلقة بالأعباء والنواتج قصد تنظيم عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، حيث تتمثل هذه الشروط في الآتي :

1. الشروط الضمنية

- أن تكون الأعباء مرتبطة بأعمال المؤسسة بطريقة مباشرة وفائدتها؛
- أن يحدث العبء نقصا واضحا في الأصول الصافية، يترجم هذا الأثر في انخفاض قيمة عنصر من عناصر الأصول أو زيادة في قيمة الديون؛
- أن يكون العبء حقيقيا ومؤكدا، أي لا يكون أمرا احتماليا، ويستثنى من هذا الشرط المؤونات؛
- أن يتعلق العبء بالدورة المالية اعتبارا لمبدأ استقلالية الدورات؛
- أن لا يكون العبء مستثنى بموجب نص قانوني ما.

2. الشروط الشكلية¹

- يجب أن يرفق العبء بالمستندات اللازمة لتبريره واعتماده؛
- يجب أن تكون الأعباء مسجلة ومقيدة في محاسبة المؤسسة؛
- يجب على المؤسسة تقديم كشف الأعباء العامة.

3. الشروط الخاصة

وتختص بأعباء دون غيرها نذكر منها على الخصوص الآتي:

- **مصاريف المستخدمين:** يجب أن تكون غير مبالغ فيها مقارنة مع نوع العمل، وأن ينشأ عنها اشتراكات اجتماعية؛
- **الأعباء الاجتماعية:** يجب أن تكون مسددة ومرفقة بكشف ملحق بالميزانية الجبائية، يظهر إسم المستفيد، عنوانه والمبلغ الذي تقاضاه.²
- **الضرائب والرسوم:** يشترط أن تكون متعلقة بالاستغلال مع كونها مسددة أو مسجلة محاسبيا أو في انتظار التسديد، وتخص الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، رسم التطهير، الضرائب الجمركية وحقوق الطابع.
- **مصاريف التأمين:** إذا وجهت لتغطية خطر قد يؤدي إلى حدوث خسارة أو تكلفة.

¹ - عمار قدوري و العربي بن عواق، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الجبائية، 2018، العدد 12، ص ص: 72-74.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

- **المصاريف المالية:** تعتبر هذه المصاريف قابلة للخصم إذا اختصت بتسيير الحسابات الجارية للمؤسسة، فوائد الديون...إلخ.

- **الإهلاكات:** يشترط فيها أن يكون العنصر قابلا للاهلاك، وأن يحسب الاهلاك خارج الرسم على القيمة المضافة.

- **المؤونات:** يشترط تسجيل المؤونات في كشف يلحق بالتصريح الجبائي، ويجب أن تحدد طبيعة الخسارة، التقدير غير مبالغ فيه، الخسارة في حد ذاتها قابلة للخصم وأن تكون في بداية الدورة، وأن تترتب عن النشاط الاستغلالي للمؤسسة.

المطلب الثاني: أهم مستجدات تحديد النتيجة الجبائية

حسب التطبيقات المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي ، فإنه على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية، العبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتائج والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات، و العناصر التي يكون الاختلاف في تقييمها في تحديد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية تركز عموما في النقاط التالية:

- التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي.
- تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية والأجنبية.
- المعالجة المحاسبية للضرائب، وخاصة الضرائب المؤجلة، مع إمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذها بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية.
- تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، والتي يظهر أثرها مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون التسجيل في جدول حساب النتائج.
- الأعباء والنواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار، مثل الأعباء التي تعتبر من الكماليات والغير مبررة من وجهة نظر الإدارة الضريبية.
- العمليات غير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

- القواعد والتقنيات الجديدة للإهلاك، هذه الأخيرة تعتبر عنصرا جديدا على النظام الجبائي الجزائري¹، حيث أن تعريف الإهلاكات يتطور في حين أنه في النظام المحاسبي المالي يتعلق بإسترجاع تكلفة، أما الآن فأصبح توزيعا نظاميا للمبالغ المهلكة للأصل طوال مدة حيازته المحتملة، أين نلاحظ استخدام المزايا الاقتصادية للأصل وهذا حسب المعايير (IFRS)، بحيث نقوم بتحديد طريقة إهلاك الأصل حسب مميزات وخصائص المؤسسة، التي يرجع لها تحديد مدة وطريقة الإهلاك الأصل وفق الحالات التالية :

- لما تكون مدة الحياة المتوقعة للأصل في المؤسسة أقل من مدة حياته الاقتصادية، نقوم بطرح القيمة المتبقية للأصل (قيمة التنازل عنه) من قيمته الإجمالية لنحصل على قاعدة الإهلاك.
- طريقة الإهلاك يجب أن تترجم أحسن طريقة لاستخدام المزايا الاقتصادية للأصل، أي متناسبة مع وتيرة الإستعمال المحتملة التي تم تحديدها من طرف مدة إدارة المؤسسة، وليس عن طريق مدة مطبقة حسب أصناف الأصول كل على حدا، عندما تكون لها مدة حياة أو وتيرة إهلاك مختلفة (حالة مبنى وسقفه على سبيل المثال)، هذا النوع من الإهلاك حسب المكونات يمكن أن تستعمل فيه طرق مختلفة، أو معدلات إهلاك خاصة لكل جزء (مختلف عن طريقة إهلاك الأصل ككل)، حيث أن حساب إهلاك كل جزء من الأصل على حدا ينتج عنه وضع خطة إهلاك لكل جزء².

¹ - بلال لحرش ويعقوب دهيمي، المقارنة النظرية بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية، مذكرة ماستر،

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2020، ص 21.

² - أحمد بساس، أثر المراقبة على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، مذكرة دكتوراه، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2014، ص 66.

المطلب الثالث : أثر القواعد المحاسبية على النتيجة الجبائية

أولا : روابط النتيجة الجبائية بالقواعد المحاسبة من منظور التشريع الضريبي

إن النتيجة الجبائية¹ لا تتجاهل قواعد المحاسبة التي يستند إليها الممول أو المكلف بالضريبة أو المحاسب في تحديد هذا الوعاء لأن النتيجة المحاسبية هي نقطة البداية التي ينطلق منها حساب النتيجة الجبائية وعلى ذلك نصت المادة 140 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2024 على أن الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته، أما الفقرة الثانية من نفس القانون فتتص على أن الربح الصافي يتشكل من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام و افتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، و تضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير و الإهلاكات المالية و الأرصدة المثبتة ، و بهذا فإن التشريع الضريبي قد اعترف بدور المحاسب في تحديد الربح الحقيقي ولاشك أن المحاسب يقوم بهذا الدور مستخدما في ذلك جميع أدوات المهنة بما فيها المعايير المحاسبية و لا يمنعه من استخدامها إلا نص التشريع الضريبي، إذ أن هذا الأخير له أهداف اقتصادية واجتماعية يسعى إلى تحقيقها من خلال التدخل في تحديد الوعاء الضريبي فيضيف إلى الربح المحاسبي ما لا يعد دخلا ويخصم ما لا يعد تكلفة في مفهوم المحاسبة و المعايير المحاسبية تحرص على ذلك لحكمة يهدف إليها المشرع .

ولا يعني ذلك أن التشريع الضريبي يقلل من هذه المعايير المهنية بل على العكس أن فئة كبيرة من موظفي مصلحة الضرائب هم في الأصل محاسبون أو خارجي تخصصات لها علاقات بذلك ويفهمون جيدا أهمية المعايير ووظائفها المختلفة ولعل من أهم هذه الوظائف التزام المحاسبين بإعداد البيانات وفحصها وفقا للمعايير و مبادئ واضحة وذلك من أجل توفير الشفافية المطلوبة في البيانات والجدول المالية .

¹ - بوعون يحيوي نصيرة ، " الضرائب الوطنية و الدولية " ، الدار العالمية للأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص135.

ثانيا : أهم اختلافات النتيجة الجبائية عن النتيجة المحاسبية

يبقى دائما هناك اختلاف بين النتيجة الجبائية و النتيجة المحاسبية حيث يقرر التشريع الضريبي أصول تحديد النتيجة الجبائية و المعايير المحاسبية تحدد أصول تحديد النتيجة المحاسبية ومن أهم هذه الاختلافات نذكر الآتي :

1- إن التشريع لا يلزم بإتباع المعايير المحاسبية التي تتناقض مع السياسات التي يهدف إليها سواء كانت هذه السياسات سياسات مالية أو اقتصادية أو اجتماعية فالتشريع الضريبي لا يلزم بإتباع مبدأ الحيطة والحذر كما لا يراعي للأخذ بمبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف و هو ما تؤكد مجمل المعايير و التشريعات المحاسبية و ما يؤكد ذلك أن التشريع الضريبي لا يعترف بالاحتياطات أو السماح بتكوين مخصصات المؤنات إلا في حدود شروط معينة بينما تعترف بالمصاريف حتى لو تحقق دخلا طالما ساهمت في الحصول عليه ¹.

2- عدم وجود نص في التشريع الضريبي بالالتزام بهذه المعايير أي لا يعني رفضها تماما و إنما للمحاسبين كافة الحرية في إتباع المعايير التي يرونها ملائمة للنتيجة المحاسبية التي نصل من خلالها للنتيجة الجبائية بعد طرح وإضافة ما يقرره التشريع الضريبي.

3- الاستفادة من القواعد المحاسبية عند تحديد النتيجة الجبائية ممكنة لكن يجب أن تكون هذه الاستفادة مفيدة بما يسمح به التشريع الضريبي ووفق نصوصه الملزمة .

4- إستناد الأنظمة المحاسبية إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية والتي كثيرا ما تختلف عن المبادئ والقواعد التي تستخدم للأغراض الجبائية

5- وجود اختلافات بين الأسس التي تحكم قياس الربح الضريبي والأسس التي تحكم قياس الربح المحاسبي، ويؤدي هذا إلى إشتغال القوائم المالية إما على بعض المفردات التي لا تدخل في القياس الربح الضريبي أو عدم إشتغالها على بعض المفردات التي تدخل في قياسه

6- يحكم قياس الربح الضريبي مبادئ يهدف المشرع الضريبي من خلالها إلى تحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية وسياسية متغيرة، وقد تم ترك هذه المبادئ دون تقنين حتى يمكنها أن تتطور مع الإحتياجات التي تحقق المصلحة العامة، وقد ترتب على ذلك عدم تدخل المشرع الضريبي في تغيير أو تعديل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يسير عليها المكفون بصفة منتهية ، بالإضافة

¹ - التونسي أمينة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جباية المؤسسة الإقتصادية ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الأغواط ، 2011، ص 136.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

إلى قيام المؤسسات بإتباع المبادئ المحاسبية التي تفي باحتياجاتها وتحقق مصالح ملاكها دون التأثير بالمبادئ والتشريعات الضريبية¹.

ثالثا : أهم القواعد المحاسبية التي تؤثر على تحديد النتيجة الجبائية² :

1 مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الجوهر القانوني :

حيث حسب هذا المبدأ أن العمليات التي تقوم بها المؤسسة تعالج محاسبيا وتظهر في البيانات المالية حسب طبيعتها وحقيقتها المالية والاقتصادية و ليس فقط حسب ظاهرها القانوني و هذا يؤدي بنا إلى التخلي عن النظرة القانونية التي كانت سائدة حسب المخطط المحاسبي الوطني والتي على أساسها كانت تسجل الأصول التي تمتلكها المؤسسة قانونيا وتستبعد الأصول التي تستعملها و لا تملكها قانونا فيصبح حسب هذا المبدأ بإمكان المحاسب تسجيل الأصول التي لا تملكها قانونيا لكن لها الحق بالانتفاع منها مثل الأصول التي تتحصل عليها المؤسسة عن طريق عقد الائتمان الإيجاري ، حيث أن إدراج هذه العقود في القوائم المالية كأصول سيؤثر حتما على النتيجة المحاسبية التي تعتبر نقطة بداية لحساب النتيجة الجبائية ، و عليه يظهر تأثير هذا المبدأ على النتيجة المحاسبية كون تسجيل أصول ليست ملكا للمؤسسة مثل عقد الإيجار التمويلي الذي يترتب منه الآتي :

***عند المستأجر:** رفع القيمة الدفترية للأصول بمبلغ الأصل في شكل الإيجار التمويلي ضمن التثبيات و زيادة التكاليف بمبلغ الفوائد و أقساط الإهلاك السنوية مستقبلا حيث سيؤثر سلبا مبلغ الفوائد و أقساط الإهلاك على كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

***عند المؤجر:** نميز في هذا العنصر الحالتين التاليتين

أ) عند المؤجر غير الصانع : يكون التأثير على كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية مماثل للمستأجر.

ب) عند المؤجر الصانع : يوفر هذا النوع من العقود نوعين من العوائد هما الربح أو الخسارة الناجمين عن بيع بسيط و المنتج المالي عند مدة حياة الإيجار، حيث سيؤدي الربح إن وُجد الزيادة في مبلغ الضريبة و العكس في حالة البيع البسيط مع تحقيق خسارة ، كما يؤدي تحقيق منتج مالي على طول مدة حياة الإيجار إلى زيادة النتيجة الجبائية ومنها المستحق الضريبي.

¹ - محمد ديلخ و عبد الكريم شناي، تكيف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة ، 2017، ص 35.
² - بودبة خالد، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات البيانات المحاسبية و المالية للمؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة جيجل ، 2007 ، ص 100.

2 مبدأ الحيطة و الحذر : إن مفهوم هذا المبدأ حسب النظام المحاسبي المالي ليس بالمفهوم الذي كان عليه في المخطط المحاسبي الوطني أين كان يسمح للمؤسسة أن تقوم باحتساب الأعباء المالية المتوقعة الحدوث وعدم احتساب الإيرادات المتوقعة الحدوث، غير أنه و بحسب النظام المحاسبي المالي يتوجب مراعاة درجة معقولة من الحذر عند وضع التقديرات اللازمة في ظل ظروف عدم التأكد، بحيث لا يكون هناك إفراط في تقدير قيم الأصول و الإيرادات أو انقاص في تقييم الخصوم وللتكاليف لكن حسب هذا المبدأ لا يصح تكوين احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يستوجب وهذا يعتبر نقطة اختلاف جذرية مقارنة عن ما كان عليه الحال حسب المخطط المحاسبي الوطني ، حيث أنه تم استبعاد الاستثمارات الوهمية أو المصاريف الإعدائية مما أثر بشكل واضح على النتيجة الجبائية و التي يجعلها تتخفف بمبالغ المخصصات المسجلة، ومما سبق نستنتج أن هناك فراغ قائم بين التشريع الضريبي والتشريع المحاسبي سواء فيما يتعلق بتحديد الإيرادات أو النفقات.

المبحث الثاني : مفاهيم حول ماهية التشريع الضريبي وتعقيدات قوانينه الضريبية.

إن النظام الجبائي القائم حاليا هو نتيجة تطور مستمر للظروف الاقتصادية، السياسية والاجتماعية التي يمر بها المجتمع في سبيل تحقيق العدالة، وعلى إعتبار أن النظام المحاسبي المالي شهد تطورا هاما مس الجانب المحاسبي أدى إلى ردة فعل من المشرع الجبائي في إطار مواكبة هذا التطور الحاصل شهدت القوانين الضريبية هي الأخرى تغيرات عديدة جعلتها تتميز بعدم الاستقرار مما صعب كثيرا من فهمها وتعقيدها على مستوى الإدارة الجبائية المسؤولة عن تنفيذها أو على مستوى المجتمع الضريبي المعني الأول بالالتزام بها.

المطلب الأول : ماهية التشريع الضريبي

يقصد بالتشريع الضريبي مجموعة اللوائح والقوانين والتشريعات الصادرة من الجهات المتخصصة والتي تختص بإصدار القانون الضريبي المتعلق بفرض الضرائب وتنظيم أساليب تحصيلها وكذا أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الجبائية¹ ، وهو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين وهذا من أجل تحقيق أهدافها ويجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام المكلف، كما يجب أن يكون مرن حتى يتكيف والظروف الاقتصادية للدولة وانطلاقا من القاعدة لا ضريبة بلا قانون التي تأخذ بها أغلب دساتير العالم بما فيها الجزائر فالمشرع وحده له الحق في فرض أي ضريبة جديدة أو تعديل ضريبة قائمة أو إلغائها ويسمى هذا المبدأ بمبدأ قانونية الضريبة.²

¹ - نسيم سحنون، الفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في ظل قانون المالية لسنة 2022، مجلة دراسات جبائية، المجلد 11، العدد 02، 2022، ص 171.

² - أحمد بساس، مرجع سبق ذكره، ص 19.

الفرع الأول: مصادر التشريع الضريبي

حسب التسلسل التدريجي للقوانين تأتي في المرتبة الأولى الإتفاقيات والمعاهدات الدولية يليها الدستور ثم القانون وبعده المراسيم التشريعية ثم المراسيم الرئاسية ويليها المراسيم التنفيذية ثم القرارات ثم المقررات ثم تليها التعليمات، المناشير، اللوائح، المذكرات.

1. الإتفاقيات الدولية والمعاهدات: في مجملها تعتبر إتفاقات ثنائية مبرمة بين دولتين أو أكثر بهدف تقادي الإزدواج الضريبي ومكافحة الغش والتهرب الدولي، شرط أن تكون هذه الإتفاقيات مصدق عليها من طرف البرلمان .

2. الدستور: يعتبر التشريع الأساسي الذي من خلاله تخاطب الدولة مواطنيها وذلك يتجسد في المادة (78) من الدستور "كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية ولا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو مساهمة أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه .

3. القانون : حيث يعتبر القانون المصدر الرئيسي للتشريع الجبائي كقانون المالية الذي يصادق عليه قبل نهاية كل سنة مالية والذي يحدد الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة وكذلك الإجراءات الجبائية الجديدة، الهيكلية أو الظرفية، أما في بعض الظروف المعينة ولفترة مؤقتة ونظرا لغياب الغرفتين التشريعتين قد تتفرد السلطة التنفيذية بوضع التشريع مستعينة في ذلك بالإدارات المتخصصة في الوزارات والمؤسسات المختلفة وفي هذه الحالة يصدر التشريع بأمر من رئيس الدولة بعد الإطلاع على التقرير المقدم من الوزير المختص وأخذ رأي الحكومة، وبعد حلول دورات إجتماع الغرفتين يتم تمرير الأوامر للغرفتين من أجل المصادقة عليها لتصدر في شكل قوانين¹ .

الفرع الثاني : مكانة التشريع الضريبي داخل النظام القانوني

لقد كان التشريع الضريبي من بين أول الصلاحيات السياسية للدولة و هذا منذ ظهور القانون الإداري، ففي بعض البلدان الأوروبية إعتبر التشريع الضريبي وجها من الأوجه المميزة للقانون الإداري العام، لكن مع تطور دور الدولة التي أخذت في التدخل أكثر في تسيير النفقات عمومية، تمكنت الجبائية من الإستحواذ على مكانة مميزة لتمويل نفقاتها من خلال الضريبة.

على هذا الأساس تشكلت ترسانة من القواعد الخصوصية على مستوى القانون المالي، هذا الأخير، يتكون بشكل عام من مادتين: المالية العمومية، التشريع الضريبي و كلا المادتين تعالجان موضوع الضريبة (كله أو جزء منه) و التي تعتبر وسيلة تمويل هامة للنفقات العمومية. فالمالية العامة تقوم بتحليل القواعد المنظمة للإعداد و تنفيذ الميزانية العامة للدولة، أما التشريع الضريبي، من

¹ - عبد الرزاق قريوز، مرجع سبق ذكره، ص14.

جهته فيقوم بتحليل القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة وعلى مؤسسات الدولة، المتعلقة بوعاء و تصفية و تحصيل الضريبة، و تكون هذه القواعد نافذة بعد تصويت البرلمان عليها.¹

الفرع الثالث : استقلالية التشريع الضريبي

يعني تواجد أحكام خاصة مخصصة للضريبة وهذا زيادة على القواعد الموجودة المنظمة لكل الميادين الأخرى، وفي هذا الإطار فإن مقارنة أو تعريف بعض هذه القواعد يمكن أن تكون مختلفة لدى التشريع الضريبي مادام أن هذا الأخير يعرض قواعد حاملة لمحتويات إما واسعة أو ضيقة.²

الفرع الرابع : تفسير وتطبيق التشريع الضريبي

1. تفسير القوانين

يرتكز التشريع الضريبي على جانب من جوانب مبدأ الاستقلالية، في هذا الإطار لا يخضع دوما لقواعد التفسيرات الأخرى التي تطبق على باقي فروع القانون، وفي الحقيقة تتميز عملية التفسير بطابعها التقليدي، بمعنى أنه تتم بالنص حرفيا، ولما تكون بعض الأحكام غامضة أو مبهمة، يجب الرجوع إلى روح القانون حيث يوجد عرض للأسباب المصاحبة لكل حكم من الأحكام التشريعية والاطلاع عليه ضروري لمعرفة الدافع أو الروح الرئيسة التي كانت عند إعداد الحكم حتى يمكن إعطاء التوضيحات اللازمة للقائمين بعملية تفسير النصوص الجبائية. هذا ما تقوم به إدارة الضرائب لما تكون بصدد إعداد الأوامر ومنشورات لتطبيق الأحكام الجبائية الموجودة في القوانين المالية السنوية أو في بعض القوانين الخاصة المعدة بمناسبة إصلاح القوانين الضريبية، وما يجب الإشارة إليه أن تفسير التشريع الضريبي يوجد في المقام الأخير بين يدي القاضي الذي تعود إليه الكلمة الأخيرة عند نشوب منازعات موضوعها الضريبة .

2. تطبيق التشريع الضريبي

هناك شكلان من أشكال تطبيق التشريع الضريبي في الزمان، حيث إن الضريبة تأتي لتطبق خلال السنة المالية، وتطبيقه كذلك في المكان المتعلق بإقليم الدولة أين تسري عليه القوانين الضريبية

1.2. تطبيق التشريع الضريبي في الزمان : يتم تطبيقه أو أية أحكام تشريعية أو تنظيمية بشكل مباشر، حيث لما يصدر قانون المالية يسري مفعوله ابتداء من الفاتح جانفي من السنة المتعلقة بها، ولا يوجد أثر رجعي للقانون الجبائي، حيث إن مبدأ عدم رجعية التشريع الضريبي مصرح به في الدستور الجزائري في مادته 78.

¹ - إكرام نابي، أثر النظام المحاسبي المالي على المنظومة الجبائية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2013، ص 77.

² - عبد الرزاق قريوز، مرجع سبق ذكره، ص 12.

2.2. تطبيق القانون الجبائي في المكان : يرتبط هذا المعطى بمبدأ الإقليمية وكذلك بسيادة الدولة، ولكل دولة تشريعها الضريبي المطبق على إقليمها، إذن يخضع القانون الجبائي لمبدأ الإقليمية الذي يستدعي تطبيقه على إقليم الدولة التي أسسته وهذا على أساس المداخل المتأتية على هذا الإقليم أو الأملاك المتواجدة به.

الفرع الخامس : سيطرة قوانين التشريع الضريبي

إرتبطت الممارسة المحاسبية لفترة طويلة من الزمن بالأهداف الضريبية، لكن مع النظام المحاسبي المالي تفاعل المحاسبون بأن العلاقة بين المحاسبة والضرائب ستكون على الأقل أقل ارتباطا مما كانت عليه في السابق وذلك لأن الجزائر انتقلت من الإقتصاد الموجه أين يكون فيه تدخل الدولة بشكل مباشر إلى مرحلة إقتصاد السوق، كما أن روح النظام المحاسبي المالي جاءت لخدمة مجموعة من المستخدمين حسب ما هو موضح في القوانين المتعلقة به، كما أن من بين أهم المبادئ التي إعتد عليها النظام المحاسبي المالي مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، غير أن سيطرة مضامين التشريع الضريبي تظهر من خلال إحدى فقراته ألا وهي "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة"¹.

الفرع السادس: عرض لأهم مراحل نشأة وتطور قوانين التشريع الضريبي

خضع التشريع الضريبي لعدة مراحل شملت هيكله وأهدافه، وهذا نتيجة لتباين الظروف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية لكل مرحلة من مراحل تطوره، وفيما يلي عرض لأهم مراحل تطوره وما يحتويه من قواعد ولاسيما قواعد الضريبة على الأرباح.

1. المرحلة الأولى (1518 إلى 1948) : حيث كانت القواعد الضريبية في هذه المرحلة تعكس البيئة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية خلال الحكم العثماني، وبالتالي فالقواعد الضريبية مبنية على أساس الشريعة الإسلامية والمتمثلة في فرض الزكاة، الخراج و العشور على المحاصيل الزراعية والتجارية واستمرت هذه المرحلة حتى بعد الإستعمار الفرنسي مع وجود بعض التغيرات.

2. المرحلة الثانية (1949 إلى 1991) : خلال فترة تواجد الإحتلال الفرنسي أدخلت السلطة الفرنسية عدة إصلاحات على الضرائب، حيث أصبح النظام الجزائري إمتدادا للنظام الضريبي الفرنسي، أين تم استحداث مجموعة من القواعد الضريبية ولم تعرف تلك القواعد الضريبية تغيرات إلا في سنة 1975 بموجب الأمر 75-85، أين تم وضع نظام ضريبي جزائري وما استحدثه من قواعد

¹ - فريد عوينات، ممارسات المحاسبية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي الاحتياجات و التحديات، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، العدد 02، 2016، ص 168.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

ضريبية ولاسيما الضريبة على الأرباح (الضرائب على الأرباح الصناعية و التجارية، الضرائب على دخول المؤسسات الأجنبية غير المقيمة...الخ) والتي استمر العمل بها حتى نهاية سنة 1991.

3. المرحلة الثالثة (1992 إلى 2009) : نظرا للعيوب التي ظهرت في قوانين التشريع الضريبي، وكذلك المشاكل التي واجهها الإقتصاد الوطني المتمثلة أساسا في تراجع أسعار البترول سنة 1986 وما أفرزته من انعكاسات إقتصادية، كل هذا أدى لإدخال إصلاحات جذرية على التشريع الضريبي سنة 1992، وهذا في إطار الإتجاه العالمي نحو الإصلاح الضريبي، حيث تم استحداث عدة قوانين ضريبية ولاسيما المتعلقة بالأرباح، ويتعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG و الضريبة على أرباح الشركات IBS، ومنذ ذلك الحين فالقواعد الضريبية (المتعلقة بأرباح المؤسسات) تخضع لتعديلات مستمرة وهذا ضمن قوانين المالية لكل سنة .

4. المرحلة الرابعة (2009 إلى 2015) : خضعت القوانين الضريبية لعدة تعديلات إبتدأ من سنة 2009، وخاصة ما تعلق بتحديد النتيجة الجبائية، وهذا راجع لدخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010 وما يحتويه من مفاهيم جديدة تقوم على مبدأ أساسي ألا وهو أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، مما أدى إلى تكييف القوانين الضريبية مع هذه المفاهيم من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2009، وكذا قوانين المالية المتتالية لغاية 2015.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه التعديلات جاءت لتحديد موقف المشرع الضريبي اتجاه المفاهيم الجديدة للنظام المحاسبي المالي، حيث كان موقفه في مجمله يسعى لتغليب الجانب القانوني على المفاهيم المحاسبية المالية، وبالتالي نشوء العديد من الاختلافات، وهذه التعديلات يمكننا تقديمها على سبيل الذكر لا الحصر.¹

5. المرحلة الخامسة (2015-2024) :

تستجيب² أحكام هذه المرحلة إلى تحقيق أهداف اجتماعية وإقتصادية، ترمي بالأساس إلى الحفاظ على القدرة الشرائية للمواطن و إلى تحسين مناخ الأعمال، مع التحفيز على الادخار المنتج والاستثمار، وعلى هذا الأساس تمحور هذه الأحكام حول دعم الاستثمار والإقتصاد الوطني، الحفاظ على القدرة الشرائية للمواطن، تعبئة الموارد الجبائية، الإمتثال الضريبي ومكافحة الغش والتهرب الجبائيين، تسهيلات جبائية، تبسيط وملائمة الإجراءات، رقمنة الإجراءات، بالإضافة لتدابير أخرى.

¹ - حسيبة بوسعيد، دراسة العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2016، ص ص 4-5

² - المديرية العامة للضرائب، بلاغ عام عن التدابير الجبائية الرئيسية، 2024، ص 1.

الفرع السابع : مضامين القوانين بالتشريع الضريبي

تتمثل مضامين القوانين بالتشريع الضريبي على الآتي :

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CIDTA) يشمل القوانين المتعلقة بالضرائب المباشرة المفروضة على المداخل والأرباح ورقم الأعمال مثل الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين (IRG) الضريبة على أرباح الشركات الضريبة (IBS) ، الرسم على النشاط المهني (TAP) والذي ألغي بموجب قانون المالية لسنة 2024، الرسم العقاري، رسم التطهير، الضريبة على الأملاك، الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)، بالإضافة إلى كل الإجراءات التي تحكمهم خاصة طرق التسديد.
2. قانون الرسوم على رقم الأعمال (CTCA): ويتضمن كل الأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة (TVA).

3. قانون الضرائب غير المباشرة (CID) ويشمل كل الأحكام المتعلقة بالرسم الداخلي على الاستهلاك

الرسوم على المنتجات البترولية، رسم المرور ورسم الضمان والتعير.

4. قانون حقوق التسجيل : ويتضمن الأحكام المتعلقة بالضرائب التي تفرض على انتقال الثروة والعقارات .

5. قانون الطابع : ويتضمن الأحكام المتعلقة بالضرائب على تداول الأموال عند تحرير المستندات كالعقود المدنية والقضائية أو الكتابات التي يكون لها أثر لدى المحاكم أو فواتير الشراء المسددة نقدا وذلك عن طريق لصق طوابع على تلك المحررات .

6. قانون الإجراءات الجبائية : ويتضمن الأحكام المتعلقة بتنظيم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية فيما يخص حقوق وواجبات المكلف بالضريبة من جهة وحقوق والسلطات الإدارة الضريبية من جهة أخرى في جميع مراحل الاقتطاع الضريبي وحالات التنازع الضريبي¹.

المطلب الثاني: قراءة لتعقيدات التشريع الضريبي في الجزائر

يعتبر التعقيد الضريبي من بين الأمور التي تكبح فعالية أي نظام ضريبي في العالم، وبالكاد لا يوجد نظام ضريبي في العالم لم يطرأ عليه تغيير ولو بالشيء القليل²

¹ - فاتح أحمية، دور إصلاح النظام الضريبي الجزائري في تحسين الإيرادات الضريبية، Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale ، المجلد 15 رقم 02، 2021، ص ص 164-165.

² - عبد النور بورنيسة، تأثر المؤسسات الاقتصادية بتعقيدات النظام الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، 2022، ص 137.

أولاً- مفهوم التعقيد الضريبي

يعتبر التعقيد هاجساً يومياً في عالم الإقتصاد والمال ولا سيما في التعامل مع الأنظمة الإقتصادية والضريبية في مختلف أنحاء العالم والتعقيد الضريبي أحد المشاكل التي يعاني منها مختلف المتعاملين أو المكلفين في أغلب البلدان في العالم، وهذا التعقيد قد يختلف من بلد لبلد أو من نظام لآخر وقد يكون التعقيد في نظام واحد وتختلف زوايا التعقيد فيه حسب وجهة نظر كل متعامل أو مكلف وحسب مدى إستيعاب وتدرس كل شخص، وعلى العموم فالتعقيد الضريبي مصطلح لم يجد له تعريفاً متفقاً عليه وإنما هناك أقوال لبعض الباحثين وكل يراه حسب وجهة نظره ومن زاويته الخاصة.

أما بالنسبة لعناصر التعقيد الضريبي فقد تختلف من نظام لآخر، وقد يأخذ عدة أشكال فمثال قد تجد تعقيداً في القانون الضريبي، تعقيد في الإجراءات الضريبية، تعقيد في الحسابات الضريبية، تعقيد في القواعد الضريبية، تعقيد في النماذج الضريبية، تعقيد في الإمتثال الضريبي، أو المستوى المنخفض لقراءة القوانين والنصوص، فالتعقيد الضريبي كذلك قد ينشأ من زيادة التحسينات والتعديلات فيه، ويشير إلى صعوبة فهمه والتعامل معه وقد يكون أقل استقراراً.

كما أن التعقيد الضريبي يعتبر كمصدر للتضليل المالي حيث إنه يرتبط بالفهم (الخاطئ) للعبء الضريبي، أي مبلغ الضرائب المدفوعة، كما أن معرفة معدل الضريبة الصحيح ليس من الضروري أن يعني هناك تصور صحيح لإجمالي المدفوعات الضريبية بشكل عام، إن وجود هياكل أسعار معقدة أو مجموعة متنوعة من الإعفاءات أو النفقات الضريبية فإنه من الصعب على دافع الضرائب إدراك مقدار الضرائب المدفوعة.

مع الإشارة إلى أن النظام الضريبي الحديث معقد وديناميكي بطبيعته، حيث إنه معقد لأنه يشمل فعلياً جميع أعضاء المجتمع إما بشكل مباشر (من خلال ضريبة الدخل) أو بشكل غير مباشر (من خلال ضريبة الاستهلاك ومختلف الرسوم)، كما أن عملياته معقدة وتتكون من مراحل مميزة ولكنها مترابطة مثل تصميم السياسة الضريبية، صياغة قانون الضرائب وسنها، تحصيل الضرائب وتصفياتها، تسوية المنازعات الضريبية، بالإضافة إلى أن عملها اليومي معقد، حيث لا يشمل عدداً كبيراً من أعوان الضرائب فحسب، بل يشمل أيضاً كل الشركات التي تعمل كجامعي الضرائب نيابة عن الإدارة الضريبية. وغالباً ما يكون النظام الضريبي مدفوعاً بأهداف سياسية متعددة الكثير منها قد لا يكون متوافقاً بشكل مشترك بسبب عدم وجود ارتباط بين الإلتزامات الضريبية للأشخاص والفوائد الشخصية لهم ولذلك فإن العديد من دافعي الضرائب يترددون في الإمتثال حتى في أحسن الأحوال وهذا ما يجعل الأمر أسوأ، كذلك التطورات التكنولوجية (مثل التجارة الإلكترونية)، تزيد من تعقيد الممارسات التجارية،

في حين أن التطورات الإقتصادية الدولية يمكن أن تضيف التكامل أيضا إلى التعقيد الكلي للنظام الضريبي¹.

ثانيا - عناصر تعقيدات التشريع الضريبي

1. صياغة القوانين الضريبية الجزائرية أو الترجمة الخاصة بها: إن صياغة القوانين بصورة غير صحيحة أو مبهمة قد يكون لها تأثير كبير على المؤسسات الإقتصادية والمكلفين بصفة عامة وذلك عن طريق مخالفة النصوص القانونية من خلال التفسير الخاطئ لها أو لغموضها، حيث ولتوضيح معنى الصياغة لابد من معرفة معناها عند أهل اللغة و أهل القانون لأن الصياغة القانونية هي الوسيلة أو الأداة التي يستخدمها المشرع لبيان غاية المشرع من هذا القانون وأن لا يتم هذا إلا عن طريق صياغة قانونية سليمة وواضحة، و بالرجوع إلى معناها فهي تعني عند أهل اللغة بالعبارة المركزة التي تسمح بالإستنتاج والمناقشة، بينما صياغة القاعدة القانونية هي عبارة عن أسلوب التعبير عن مادة القانون من السلطة التشريعية بصورة الألفاظ المكتوبة، أو أنها الأداة التي يجري بمقتضاها نقل التفكير القانوني من الحيز الداخلي إلى الحيز الخارجي.

علما على أنه من خلال معرفة الصياغة القانونية يظهر لنا أن الصياغة هي وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف القانونية، لذا يجب أن تكون التشريعات القانونية واضحة من حيث المضمون و بيئة المعاني لا يشوبها نقص أو عيب ولا غموض وذلك لضمان تطبيق القانون بصورة صحيحة وعدم الوقوع في الأخطاء التي قد تكلف المؤسسات غرامات وعقوبات من جهة ومن جهة أخرى كي لا تجعل أعوان الإدارة الضريبية في حيرة عن كيفية تطبيقه، وهنا نخرج بنتيجة مهمة وهي أن الصياغة القانونية لا بد من أن تتسم بالوضوح والدقة وقابلة للتطبيق على سبيل الواقع ولا تتحمل أي اجتهاد أو تفسير من قبل السلطة المخولة لتطبيق القانون حتى لا يتم تفسير القانون حسب اجتهادات ومصالح المكلفين بتطبيقه وبالتالي يرتكبون مخالفات قد تكون مقصودة أو غير مقصودة نتيجة التفسير الخاطئ لنص القانون، لذا يجب أن تكون صياغة القانونية دقيقة وصحيحة وصالحة للتطبيق لزمن طويل والإبتعاد عن كثرة التعديلات في صياغة النص القانوني التي تؤدي إلى عدم الإستقرار وعدم إلمام كل من المكلفين وكذا أعوان الإدارة الضريبية بكافة النصوص القانونية نتيجة التعديلات الجديدة مما يؤدي إلى تعقد الأمور².

وتتكون الصياغة التشريعية من الآتي:

¹ - عبد النور بورنيسة، المرجع السابق، ص 138

² - عبد النور بورنيسة، المرجع السابق، ص 139

أ. **الصياغة الجامدة:** "هي الصياغة التي تحصر جوهر أو مضمون النص القانوني في معنى ثابت غير قابل للتعديل أو التغير بتغير الظروف والأشخاص على نحو مانع من التقدير، ففي هذه الصياغة يصب مضمون النص القانوني في معنى محدد لا يترك معه أي مجال أو فرصة للتقدير سواء" من قبل المكلف أو أعوان الإدارة الضريبية"¹.

وغالبا ما يلجأ المشرع لهذه الصياغة الجامدة لهدف الحفاظ على استقرار المعاملات وتحقيق العدالة الضريبية وكذا غلق المجال على أعوان الإدارة الضريبية من أجل تحقيق أهداف شخصية عن طريق التلاعب بالنصوص القانونية، وعلى الرغم من المزايا التي فيها إلا أنها لا تخلو من العيوب، حيث هذه الصياغة الجامدة لا تراعي الظروف المتعلقة بالمكلف و تواكب التغيرات التي تحدث في المجتمع.

ب. **الصياغة المرنة:** هي الصياغة التي لا تضع حلا واحدا غير قابل للتغيير بتغير الظروف و الحالات، بل تضع معيارا عاما، فهذه الصياغة تفسح للإدارة الضريبية تطبيق النص القانوني الضريبي مع مراعاة الفروق الفردية التي قد نجدها في الواقع، ومثال ذلك "عندما يحدد المشرع العقوبة بين حد أدنى وحد أقصى تاركا لمطبق القانون سلطة تقديرية يفصل فيها حسب الظروف الخاصة بكل حالة".

ت. **الصياغة المرنة والصياغة الجامدة:** هي الصياغة التي تجمع بين الجماد والمرونة فيما بعض، ولتحقيق هذه الغاية يلجأ المشرع لمنح مطبق القانون مجالا للاجتهاد في النصوص التشريعية ومقيدا لسلطته في نفس الوقت، إذ يأخذ به المشرع عند صياغة نصوص تشريعية معينة بحيث تكون صياغة النص وفق معيار المرونة إلا أنه في نفس الوقت يقيد سلطة مطبق القانون وفق معيار الجمود، إي تتراوح النصوص بين التقدير والتقييد لسلطة مطبق القانون، فهذا المعيار يتضمن خيارات متعددة تجعل من النص التشريعي مرنا، ولكن في نفس الوقت لا يتمكن مطبق القانون من الخروج عما هو محدد من خيارات داخل النص التشريعي كتقدير التعويض أو تحديد العقوبة بقدر ثابت وحصرها بين حد أدنى وحد أقصى، ومثال على ذلك التشريع الضريبي الجزائري، حيث نرى فيه بعض القوانين تمتاز بالجماد وغالبها تمتاز بالمرونة في صياغة القوانين الضريبية الجزائرية وعلى سبيل المثال بالنسبة للمداخل العقارية فحسب المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هناك سلطة تقديرية لأعوان الإدارة الضريبية في تحديد الأوعية الجبائية حيث يتخذ كأساس القيمة السوقية المحلية بناء على المنطقة والمساحة والشارع الرئيسي أو الثانوي كذلك بالنسبة للغرامات فالعون

¹ - خالد جمال أحمد حسن، ماهية الصياغة التشريعية و مقومات جودتها، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية،

المجلد 05، العدد 02، ص121.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

الضريبي يميز بين الغشاش والذي لم يصرح بالجزء فقط فالأول يطبق عليه عقوبة التهرب الضريبي والتي تصل عقوبتها إلى 100% بينما الثاني تطبق عليه إما عقوبة النقص في التصريح والتي تأخذ النسب 10% ، 15% و 25% ، أو عقوبة التقييم التلقائي المحددة بنسبة 25%.

وللصياغة القانونية العديد من العيوب ككثرة التعديلات والأخطاء والغموض والتكرار، وصياغة القوانين الضريبية في الجزائر لا تخلو من هذه العيوب فعلى سبيل المثال من حيث كثرة التعديلات نجد أن الضريبة الجزافية الوحيدة في ظرف ثلاثة سنوات تغيرت ثلاثة مرات¹.

2. المواد المتضمنة في التشريع الضريبي

يتكون التشريع الضريبي من أكثر من 2000 مادة منظمة في ستة قوانين، حيث كل سنة يتم تكرير أو إضافة أو إلغاء مواد فيه، ويحوز على نسختين باللغة الفرنسية والعربية، والمتصفح للنسختين يرى أن هناك بعض الاختلافات حتى في نفس المادة على الرغم من أن القانون نفسه يختلف فقط في اللغة، وعلى سبيل المثال في سنة 2020 لو يتصفح شخص ما النسخة باللغة العربية لوجد المواد من 22 إلى 29 ملغاة وموجودة بالنسخة الفرنسية، وهذا الأمر قد تقطن له المشرع الضريبي في السنة التي بعدها، كذلك في سنة 2020 عند مقارنة المادة 104 المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للإعفاءات التي يستفيد منها المعوقون أو الصم البكم أو المتقاعدون الذين ينتمون للنظام العام هي غير متطابقة في النسخة العربية مقارنة مع الفرنسية، كذلك في نفس المادة تجد عناصر خاضعة للضريبة في النسخة الفرنسية ولا تجدها في اللغة العربية مثل الأشخاص المشار إليهم في المادة 26 يخضعون إلى نسبة 26% محرة من الضريبة وعندما تقرأ القانون في النسخة العربية لا نجدها وبالتالي فالمكلف المذكور في المادة 26 يجد نفسه أمام حالتين إما أن يتبع النسخة العربية ولا يسدد وقد ينجر عنه مخالفات أو يتبع النسخة الفرنسية ويسدد وقد يتبادر في ذهنه سؤال وهو لماذا لا أستغل هذه الثغرات ما دام أن الهفوة من المشرع.

كذلك هناك بعض الغموض والتعقيد في بعض المواد فأحيانا تقرأ مادة ثم ترسلك إلى مادة أخرى وهذه الأخيرة ترسلك إلى مادة أخرى وبالتالي تداخل المواد فيما بينها قد تشتت القارئ وتصبح من إستيعبها وفهمها، أما بالنسبة للتغير في المواد أحيانا تقرأ مادة معينة وهذه المادة تنتقل إلى مادة أخرى وعندما تنتقل إليها تجدها ملغاة وهذا ما يزيد من تعقيد النظام، حيث ما دام أن المشرع قد ألغى مادة أو مواد فالمواد المرتبطة بهذه المواد الملغاة تتأثر ولكن في القوانين الضريبية الجزائرية لا يتم الأخذ بعين الاعتبار هل تتأثر هذه المواد المتعلقة بالمواد الملغاة أم لا ، وعلى سبيل المثال المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 ففي الفقرة الثانية منها يتم تحويلك إلى المادة 180

¹ - عبد النور بورنيسة، مرجع سبق ذكره، ص 140.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

من نفس القانون فإذا اطلعت عليها فإنك تجدها ملغاة، كذلك بالنسبة للمادة 284 من نفس القانون فعندما تقرؤها ترسلك إلى المادة 288 فإذا انتقلت إلى هذه المادة الأخيرة فسوف تجدها ملغاة، كذلك بالنسبة للمادة 291 و المادة 293 نفس الشيء تقرؤهم ويرسلونك إلى مواد ملغاة... الخ.

مع الإشارة إلى أن المشرع الضريبي لم يطرأ عليهم أي تعديلهم حتى في قانون المالية 2022، فصحيح أن هذه المواد قد ألغيت بقانون، لكن وجب تعديل المواد التي تنقلك إلى هذه المواد كي ينخفض التعقيد. كذلك بالنسبة لبعض الرسوم أحيانا تجدها موضحة بالكامل وأخرى غير كاملة مثل الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية فعندما تقرؤه تجد أن المشرع الضريبي قد تطرق إلى الأراضي العمرانية والأراضي المعدة للتعمير والمحاجر والأراضي الفلاحية وحدد لكل هذه الأراضي قيمة إيجارية حسب كل منطقة ويتم فرض ضريبة على القيمة الإيجارية لهذه الأراضي حسب كل منطقة متواجدة فيها، لكن ما أغفل عنه المشرع الضريبي هو ذكر القيمة الإيجارية للمناطق غير العمرانية على الرغم من أنه ذكر في المادة 261-ز- أن المناطق غير العمرانية تطبق عليها ضريبة بنسبة 5% لكن هذه النسبة على ماذا تطبق؟ أين القيمة الإيجارية للمناطق غير العمرانية؟ وعدم وجودها في القانون الضريبي لا يعني أنه لا توجد بتاتا لكن ما دام أن المشرع قد ذكر القيم الإيجارية للأراضي العمرانية والأراضي المعدة للتعمير والمحاجر والأراضي الفلاحية فيجب أن تذكر القيم الإيجارية للمناطق غير العمرانية معهم وهذا الإغفال لم يعالج حتى الآن، وما ذكر في هذا العنصر هو عينة فقط وقد اقتصر فقط على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهذا للتوضيح فقط كيف يكون التعقيد في مضمون المواد¹.

3. التغيرات المستمرة في قوانين التشريع الضريبي (عدم استقرار النظام)

يعتبر التشريع الضريبي الجزائري من بين الأنظمة التي تتسم بعدم الاستقرار، فقد تغير مؤخرًا في العديد من المرات سواء في مضمون المواد أو المواد بحد ذاتها، كإلغاء أو إضافة البعض منها من جهة، ومن جهة أخرى تغيير في شروط الخضوع لمختلف الأنظمة كما هو الشأن لكل من نظام الضريبة الوحيدة الجزافية، النظام الحقيقي والنظام المبسط .

والجداول التالية توضح التغييرات في القوانين الضريبية الستة خلال الفترة (2015-2024)

¹ - عبد النور بورنيسة، المرجع السابق، ص 152.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

الجدول رقم (01): التغيير في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة خلال الفترة (2015-2024)

السنة	من حيث المواد	من حيث مضمون المواد التي مسها التغيير
2015	المواد(02، 13، 17، 81، 104، 67، 107 مكرر، 136، 150)، إلغاء 20 مكرر إلى 20 مكرر 2، المواد من 22 الى 29، 32، 54)، المواد (150، 222، 252، 248، 253، 254، 257، 259، 260، 261-ج، 262 مكرر و 262 مكرر 1، 263 مكرر 2، 81 مكرر، 281 مكرر 3، 282 مكرر 2، 365)	المواد (54، 282 مكرر، 282 مكرر 1، 282 مكررة 3، 282 مكرر 4، 95، 252، 261-ص، 261 - ق، 281 مكرر، المادة (70)
2016	المواد (142، 171، 222 مكرر، 261-ز، 256-6، 370، 388)	المواد (142، 171، 222 مكرر، 261-ز، 256-6، 370، 388) والمادة 151
2017 2018	إلغاء المادة 371 مكرر.	المواد (98، 141، 163، 225، 402)
2018 2019	تم إضافة المواد (282 مكرر 4 أ، و المادة 282 مكرر 5 أ، 186 مكرر، المادة 186 مكرر 1	المواد (141، 176، 186 مكرر، 186 مكرر 1، 194، 221 مكرر، 224
2019 2022	إلغاء المواد (107 مكرر، 281 مكرر 11) إضافة المواد (287 مكرر، 282 مكرر 7، 282 مكرر 8، 282 مكرر 9، 282 مكرر 10، المادة 371 مكرر 2	المواد (104، 150، 156، 156 مكرر، 169، 194 مكرر، 263 مكرر 2، 287 مكرر، 281 مكرر 8، 281 مكرر 14، 288، (282 مكرر 1- 282 مكرر 10)
2020 2021	إلغاء المادة 54، إضافة المواد (77، 79، 147 مكرر 1، 149 مكرر، 192 مكرر	المواد (104، 149 مكرر، 150، 169، 192 مكرر، 219)
2021 2022	تم إلغاء المواد (87 مكرر، 130 مكرر، 138 مكرر 1، 147 مكرر، 185، 259، 261، 281 مكررة 3) تم اضافة المواد (13 مكرر، المادة 22، 23، 24، 25 مكرر، 25 مكرر 1، 25 مكرر 2، 25 مكرر ثلاثه، 26، 31 مكرر، 31 مكرر 1، 32، 37، 38، 39، 40، 43، 56 مكرر، 80 مكرر 1، 136 مكرر، 140 مكرر، 142 مكرر، 147 مكرر 1، 150 مكرر، 153 مكرر، 261، 261 مكرر 1، 261 مكرر 2، 266 مكرر، 266 مكرر (266 مكرر 1- 266 مكرر 6)	المواد(2، 104، 138، 140، 141، 150 مقرر . 169، 194، 194 مكرر 1، 217، 219، 220، 224، 257، 259، 261، 261-و-، 261-ع-، 263 مكرر 2، 266 مكرر، 282 مكرر 1، 355، 356

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

2023	المواد (141، 129، 138، 141، 169، 171، 217 و 221 مكرر، 261-و مكرر، 261-ل، 261-ق، 263، 266 مكرر 5، 266 مكرر 6، 141-151 مكرر 2، 189، 194، 151 مكرر، 192 مكرر)، إلغاء المادة 221	المواد (42، 18، 151، 193، 189، 151، 151 مكرر 2، 192، 141 مكرر 4، 169 مكرر)
2024	مادة 13 و 13 مكرر و 36، 102، 121، 138، 147 مكرر 1، 150 مكرر، 154، 183 مكرر 2، 151-3، 194، 231 مكرر إلى 231 مكرر 9، 252، 282 مكرر 1، 282 مكرر 1، 282 مكرر 4، 282 مكرر 6، 282 مكرر 7، 322-323، 355، 364 مكرر 2 إلى 364 مكرر 8، 365، 377، إلغاء المواد 217-231، 282 مكرر 5 أ، (357 - 364)	المواد (104، 150، 121، 122، 18، 151، 194-6، 11، 192، 183 مكرر 2، 231 مكرر 2، 132، 99، 31 مكرر.

المصدر : من إعداد الطالبة وبإعتماد على قوانين المالية ذات الصلة وعلى عبد النور بورنيسة،

مرجع سبق ذكره، ص 154

الجدول رقم (02): يوضح التغير في قانون الرسم على رقم الأعمال خلال الفترة (2015-2024)

السنة	من حيث المواد	من حيث مضمون المواد التي مسها التغيير
2015	المواد (8، 9، 15، 23، 25، 30، 42-4، 50، 50 مكرر، 50 مكررة 3.)، إلغاء المادة 41-14 .	المواد 43 إلى 49 و 29
2016	تعديل المواد (23، 28 مكرر، 43، 76، 108)	المادة 42-1 و 2، المادة 42 مكرر، 115 بالإضافة إلى المادة 402 من ق.ض.م.ر.م.
2017 2018	لم تضاف أو تلغي أي مادة	المواد (09، 23، 25، 28، 103)
2018 2019	لم تضاف أو تلغي أي مادة	المادة 23
2019 2020	لم تضاف أو تلغي أي مادة	المواد (02، 08، 22، 25، 50، 76)
2020 2021	تم إلغاء المادة 23 مكرر	المواد (08، 22، 25، 28 مكرر، 41، 50، 76)
2021 2022	تم إلغاء المادة 59	المواد (02، 09، 15، 42)

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

2023	المواد (02,09,14,25,30)	المواد (02,09,14,25,30)
2024	المواد (09, 23, 28 مكرر، 28 مكرر 7، 39، 42، 76-1، 79. المواد 43 إلى 49، 140	

المصدر: من إعداد الطالبة وبإعتماد على قوانين المالية ذات الصلة وعلى عبد النور بورنيسة،

مرجع سبق ذكره، ص 155

الجدول رقم (03): يوضح التغير في قانون الطابع خلال الفترة (2015-2024)

السنة	من حيث المواد	من حيث مضمون المواد التي مسها التغيير
2015	المواد (52، 134، 136، 140، 147-10، 194) تعديل المواد (61 مكرر، 147 مكرر 6، 142 مكرر 1)	لم يتم تغيير مضمون أي مادة.
2016	التعديل المواد (300، 309، 147 مكرر 6، 302، 136)	لم يتم تغيير مضمون أي مادة
2017 2018	تم اضافة المادة 142 مكرر 4	المادة 142 مكرر.
2018 2019	لم تضاف أو تلغي أي مادة	المادة 137
2019 2020	لم تضاف أو تلغي أي مادة	المواد (128، 136، 141، 142)
2020 2021	لم تضاف أو تلغي أي مادة	المواد (136، 136 مكرر، 137، 144، 147 مكرر 6، 155 مكرر)
2021 2022	لم تضاف أو تلغي أي مادة	المواد (136 مكرر، 138، 142 مكرر)
2023	المادة 100	لم يتغير مضمون أي مادة
2024	المواد (136، 136 مكرر، 309	لم يتغير مضمون أي مادة.

المصدر: من إعداد الطالبة وبإعتماد على قوانين المالية ذات الصلة وعلى عبد النور بورنيسة،

مرجع سبق ذكره، ص 155.

الجدول رقم (04): يوضح التغير قانون التسجيل خلال الفترة (2015-2024).

السنة	من حيث المواد	من حيث مضمون المواد التي مسها التغيير.
2015	المواد (73، 208، 213، 244 مكرر، 305، 353-2)	لم يتغير مضمون أي مادة.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

	تعديل المواد (212، 213، 256)	
2016	لم تضاف أو تلغى أي المادة.	لم يتغير مضمون أي مادة.
2017 2018	لم تضاف أو تلغى أي مادة	المواد (36، 49، 154، 164، 256، 2-353، 3-353، 9-353)
2018 2019	تم اضافة المادة 213 مكرر	لم يتغير مضمون أي مادة
2019 2020	لم تضاف أو تلغى ايمن	المادة 256
2020 2021	لم تضاف أو تلغى أي مادة	المواد (27، 257، 258 - ثامنا-، 259- تاسعا-، 2-353، 5-353)
2021 2022	تم اضافة المادة 82 تم إلغاء المواد (220، 222)	المادة 15 مكرر
2023	المادة 258	لم يتغير مضمون أي مادة
2024	المواد (213، 222، 231، 288)	إلغاء المادة 252

المصدر: من إعداد الطالبة وبإعتماد على قوانين المالية ذات الصلة وعلى عبد النور بورنيسة،

مرجع سبق ذكره، ص 156.

الجدول رقم (05): يوضح التغيير قانون الضرائب الغير مباشرة خلال الفترة (2015-2024)

السنة	من حيث المواد	من حيث مضمون المواد التي مسها التغيير
2015	المواد (274، 524، 340)	لم يتغير مضمون أي مادة.
2016	المواد (351، 485 مكرر، 485 مكرر 6، 485 مكرر 7)	لم يتغير مضمون أي مادة.
2017 2018	تم إضافة المادة 298 مكرر	المادة 298
2018 2019	لن تضاف أو تلغى أي المادة .	لم يتغير مضمون أي مادة.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

2019 2020	لم تضاف أو تلغى أي مادة.	المادة 298
2020 2021	لم تضاف أو تلغى أي مادة.	المواد (17، 73، 298)
2021 2022	لم تضاف أو تلغى أي مادة	لم يتغير مضمون أي مادة.
2023	المواد (47 و 176، 276، 271، 289، 290، 292، 294-)	المادة 02
2024	المواد (271، 354، 358، 524، 530)	المواد (354، 378، 359)

المصدر: من إعداد الطالبة وبالإعتماد على قوانين المالية ذات الصلة وعلى عبد النور بورنيسة،

مرجع سبق ذكره، ص 156.

الجدول رقم (06): يوضح التغيير قانون الإجراءات الجبائية خلال الفترة (2015-2024)

السنة	من حيث المادة	من حيث مضمون المواد التي مسها التغيير
2015	المواد(03، 17 مكرر، 40، 41، 44، 77، 78، 79، 81 مكرر، 172)تعديل المادة(03، 13، 38 مكررة 3)إلغاء المواد(02، 12، 14، 572)	المواد(02، 78، مواد 38 مكرر 2-أ إلى 38 مكرر 2هـ)
2016	تعديل المواد (20_8، 21، 81، 81 مكرر، 95، 160، 161، 163، 172). إلغاء المادة 36	المواد (96، 65، 160)
2017 2018	تم إضافة المواد(19 مكرر 1، 19 مكرر 2، 19 مكرر 3، 33 مكرر، 33 مكرر 1، المادة 169 مكرر 2)	المواد (19، 19 مكرر، 20 مكرر 2، 78، 94، 160، 169 مكرر)
2018 2019	لم تضاف أو تلغى أي مادة	المواد (20 مكرر 2، 153، 160)
2019 2020	لم تضاف أو تلغى أي مادة	المواد (3، 3 مكرر، 164)
2020 2021	تم إضافة مواد (38 مكرر ب، 39 مكرر، 142 مكرر، 152 مكرر) تم إلغاء المواد (38 مكرر ج، 38 مكرر 2هـ، 144 مكرر)	المواد(3 مكرر، 19، 20، 20 مكرر، 21، 38مكرر 2 - 38 مكرر 2 هـ) 79، 75، 82، 95، 106، 110، 154، 156، 172.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

2021	إضافة المواد (7 مكرر، 7 مكرر 1، 7 مكرر 2، المادة 10 مكرر)	المواد (10، 11، 83)
2022	إلغاء المواد (7، 8، 9)	
2023	المواد (المادة 3 - 3 المكرر، 21، 39، 36، 77، 79، 82، 89 مكرر، 90، 91، 95، 153 مكرر 1 و 154، 172، 74، 81 مكرر، 20 مكرر 2، 169)	المواد (41 مكرر، 78، 95-1، 151 مكرر 2، 189، 194)
2024	المواد (20، 20 مكرر، 21، 33 مكرر، 65، 81، 82، 83، 100، 104، 108، 109، 155، 156، 161، 162، 166، 167، مواد 160 الى 163، 164، 177، 178 مكرر، و 178 مكرر 1. إلغاء 174)	المواد (160، 231 مكرر 2 إلى 231 مكرر 10، المادة 364. 364 مكرر 5.

المصدر: من إعداد الطالبة وبإعتماد على قوانين المالية ذات الصلة وعلى عبد النور بورنيسة،

مرجع سبق ذكره، ص 157

نلاحظ من خلال معطيات الجداول أعلاه أنه بالفعل يتسم التشريع الضريبي الجزائري بعدم الإستقرار خاصة قوانين الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي التي تضبط كل التخفيضات والإستردادات وحتى العجز المرحل وهذا ما قد يؤدي إلي صعوبة تحديد النتيجة الجبائية سواء من طرف الإدارة الجبائية أو فئة المجتمع الضريبي المعني، مع الإشارة إلى أن معطيات الجدول أعلاه تم استبعاد الأحكام الجبائية المختلفة لتضمنها بعض الأوامر التي لا ترتقي لمستوى القوانين.

وحتى يتسنى لنا معرفة عدد القوانين الضريبية التي تعرضت للإلغاء، التعديل والإتمام خلال فترة

الدراسة يمكن عرضها على النحو التالي:

الجدول رقم (07): عدد القوانين الضريبية التي تضمنها التشريع الضريبي ما بين إلغاء، تعديل وإتمام

خلال الفترة (2015-2024).

قانون المالية	عدد القوانين الضريبية	قانون المالية	عدد الإجراءات الضريبية
2015	51	2020	70 + (36) ق.م.تصحيحي
2016	36	2021	91 + (20) ق.م.تصحيحي
2017	76	2022	121 + (18) ق.م.تصحيحي

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

2018	23 + (0)	2023	51 + (15)
ق.م.تصحيحي			ق.م.تصحيحي
2019	21 + (0)	2024	79
ق.م.تصحيحي			

المصدر : من إعداد الطالبة وبالاتماد على القوانين المالية ذات الصلة .

نلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه أن التشريع الضريبي غير مستقر بدليل وجود عدد هائل من الإجراءات الضريبية خلال فترة الدراسة تأخذ سنة 2022 حصة الأسد بتعداد 139 إجراء ضريبي قد يكون السبب هو تعافي الإقتصاد الوطني بعد تجاوز وباء كوفيد 19 (جائحة كورونا).

المطلب الثالث: التغيرات التي تولد عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي

هناك العديد من التغيرات التي تولد عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي نذكر منها على

الخصوص الآتي :

الفرع الأول : تعديل الضريبة أو إلغائها بقانون

إن السلطة التشريعية وحدها من تملك سلطة إصدار القوانين فهي وحدها من تملك صلاحية تعديلها أو إلغائها وهو ما يطلق عليه بقاعدة توازي الأشكال، ويقصد بها أن القانون يعدل ويلغى من ذات الجهة التي أصدرته، كما لو استحدثت ظروف معينة تستوجب هذا التعديل أو التغيير، كون التشريعات الضريبية كسائر التشريعات الأخرى يجب أن تواكب تطور الظروف السياسية والإقتصادية للدولة فهي تتصف بالمرونة، بحيث يمكن تعديلها بذات إجراءات وضعها، وهذا التعديل قد يكون شاملاً بإصدار تشريع جديد يحل محل التشريع الضريبي السابق أو تعديل جزء منه من خلال تعديل بعض القوانين الضريبية التي أصبحت متعارضة مع التطورات والتغيرات الحاصلة في المجتمع، والإبقاء على بعضها الآخر التي تتفق مع التغيرات الحاصلة وعدم ترك السلطة التعديل للإدارة¹.

مع الإشارة إلى أن من بين الأسباب المؤدية لعدم استقرار قوانين التشريع الضريبي الذي تثبته كثرة التعديلات و/أو الإلغاءات هو الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقوانين الضريبية ذات الصلة بالنظام الجبائي، حيث أنه من المبادئ التي جاء بها النظام المحاسب المالي (SCF) مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني والذي يعتبر مبدأً جديداً بالنسبة للمحاسبة الجزائية، حيث ينص على التعامل مع الأحداث الإقتصادية حسب واقعها وليس حسب شكلها القانوني، هذا المبدأ نتج عنه اختلافات هامة بين قواعد النظام المحاسبي وقوانين التشريع الضريبي الجزائري، وهذا بسبب

¹ - خديجة بوطيل، مبادئ دستورية لحماية حقوق المكلف بالضريبة وفق التعديل الدستوري لسنة 2020، مجلة

الدراسات القانونية المقارنة، العدد 01، 2021، ص 445.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

فك إرتباط المحاسبة والجبائية، والذي من شأنه تعقيد عملية تحديد الأساس الخاضع التي تقوم بها الإدارة الجبائية مما يتطلب ضرورة تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي، بالرغم من أن قواعد النظام المحاسبي المالي تلزم المؤسسات بأن تقدم في الملحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية الظاهرة، متى يتطلب إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، لكن قبل هذا هناك عمليات مختلفة وعديدة تقوم بها المؤسسة خلال كل دورة محاسبية أخذت بعين الاعتبار الإطار التصوري الذي جاء به النظام المحاسبي من جهة والإلتزام بالنصوص القانونية التي تضمنها التشريع الضريبي الجزائري .

كما أدى مبدأ أولوية الوضع الإقتصادي على الشكل القانوني إلى إحداث اختلافات هامة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، هذه الاختلافات يمكن إرجاعها أيضا إلى العلاقة الوطيدة التي كانت تربط التقنيات المحاسبية والجبائية على السواء في قواعد المخطط المحاسبي الوطني الذي تخدم المعلومة المالية فيه غايات جبائية بحثة في حين أن النظام المحاسبي المالي يعمل على الإستجابة لاحتياجات المستثمر منها بدرجة أولى¹، ومنه من أسباب الاختلاف القائم:

أولا : اختلاف الأهداف المحاسبية والأهداف الجبائية

تختلف القوانين الجبائية المحددة للقواعد الجبائية الجزائرية عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي المتبني في بعض جوانبه من المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية (IFRS/IAS) من حيث الأهداف، حيث أن النظام المحاسبي المالي يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصادقية في عرض القوائم المالية مع إتباع حيادية تامة، فمهما كان نوع وطبيعة المصالح الخاصة للأطراف المستعملة فهي لا تعمل على تغذيتها على الأقل نظريا. في حين أن القواعد الجبائية تسعى لتعظيم الإيرادات الجبائية كما أنها تتدخل في الحياة الإقتصادية والاجتماعية فهي تعتبر وسيلة للإقتصاد السياسي والاجتماعي للدولة (تحفيز الاستثمار، تحسين الشروط الاجتماعية للعمال.. الخ) ما يجعل القواعد الجبائية تتجه نحو تحقيق أهداف إقتصادية واجتماعية للدولة (تمويل الخزينة العامة)².

كما أن القوانين الضريبية تخدم أهداف مختلفة، وهذا ما يؤدي إلى نتائج مختلفة أيضا وهذا تبعا لاختلاف تلك الأهداف³.

¹ - بوعلاق مبارك وآخرون، الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية، ملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IFRS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات- جامعة ورقلة، نوفمبر 2014، ص619.

² - عبد الرزاق قريوز، مرجع سبق ذكره، ص19.

³ - محمد ديلخ و عبد الكريم شناي، مرجع سبق ذكره، ص34.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

جدول 08: الاختلاف في الأهداف المحاسبية والجبائية في الجزائر.

الأهداف المحاسبية	الأهداف الجبائية
✓ عطاء صورة صادقة للوضع المالية وأداء وتغيرات الوضع المالية للمنشئ بمراعاة الإلتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها دون استثنائية. ✓ المساهمة في نمو ومردودية الوحدات ✓ السماح بالتحكم في الحسابات معطية كل الضمانات للمسيرين والشركاء. ✓ المساهمة في إعطاء الإحصائيات والحسابات الاقتصادية . ✓ السماح بتسجيل كل المعاملات والحقوق الاقتصادية للمؤسسة حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق فيها . ✓ تستفيد الشركات متعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية . ✓ توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجيين عن المؤسسة، المساهمين، المقرضين، المحللين الماليين، الجهات والهيئات الحكومية وغيرها ذات المصلحة بالمشروع. الطالبة. ✓ كما تهدف المحاسبة بصفة عامة إلى معرفة المركز المالي للمؤسسة وتحديد أسعار المنتجات، والرقابة المستمرة على العاملين. ✓ الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية.	✓ تحقيق الهدف المالي : تحقيق أكبر إيراد ممكن. ✓ تحقيق الهدف الاقتصادي: تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي. محاربة الضغط التضخمي والمحافظة على قيمة النقد الوطني. ✓ حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الأجنبية. المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية. ✓ تحقيق الهدف الاجتماعي: إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل. ✓ الحد من استهلاك السلع الضارة بالصحة العمومية والمؤدية إلى الأمراض صحية وذلك بإخضاعها إلى ضرائب عديدة ومرتفعة تشجيع النسل أو الحد منه وذلك بزيادة أو تخفيض معدل الضريبة حسب سياسة كل دولة . ✓ حماية البيئة من الصناعات المضرّة . ✓ إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل. ✓ تحقيق الهدف السياسي: تعزيز مركز سلطتها الحاكمة من خلال فرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات دول أخرى . ✓ تحقق هدف بيئي: فرض ضرائب على النشاطات الملوثة للبيئة. ✓ تحقيق هدف ثقافي: إعفاء الدخول الناجمة عن أتعاب الأعمال الفنية عوائد التأليف ..إلخ.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الدراسات و الأبحاث السابقة

ثانيا : عدم موضوعية القواعد الجبائية و القواعد المحاسبية.

تكون القاعدة سواء كانت جبائية أو محاسبية غير موضوعية إذا كانت تعطي الأولوية لخدمة مصالح طرف معين على حساب آخر أو هي متأثرة بهذه المصالح، فسواء ما تعلق بالجانب الجبائي أو المحاسبي فإن كلاهما لا يتبعان طرق علمية دقيقة في تحديد آلية سير القواعد الصادرة عنهما¹، ما يجعلهما بعيدين عن إعطاء صورة تعبر عن الحقيقة بكل موضوعية، فمن الجانب الجبائي هناك بعض القوانين الجبائية المتضمنة في قانون الضرائب المباشرة تعمل على الرفع من إيرادات الدولة بطريقة يمكن القول عنها أنها غير عادلة لأنها غالبا ما تخدم أهداف الخزينة العامة، أما من الناحية المحاسبية فهي بالعكس تماما².

جدول 09 : الاختلاف في القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية في الجزائر

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
إن القواعد المحاسبية وإعداد التقارير المالية تبنى على أساس الإفصاح للمعلومات التي تخدم المستثمرين .	تبنى على أساس تحديد الربح الخاضع للضريبة وتحديد المسؤولية الضريبية للمكلف بالضريبة .
إثبات العمليات المالية واستخلاص نتائج ربح وخسارة المشروع وفقا للقواعد المحاسبية .	تحديد الربح الخاضع للضريبة وفقا للقوانين الضريبية ذات الصلة.
تعتمد أساس الالتزام.	تعتمد الأساس النقدي والالتزام معا.
تسمح بتكوين احتياطات أو مخصصات لمقابلة الخسائر.	تسمح بذلك أحيانا
لا ترتبط بالقانون الجبائي ومستقلة عنه.	ترتبط بالقانون الجبائي ارتباطا شديدا.
تقبل بالنفقات والمصاريف لغاية الوصول إلى الربح الصافي.	لا تقبل بعض المصاريف التي تنزل من الدخل خاصة التي تستجيب إلى مبدأ الحيطة والحذر.

¹ - أمينة كلوش، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2015، ص76.

² - عبد الرزاق قربوز، مرجع سبق ذكره، ص19.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

تستخرج نتيجة أعمال المشروع داخل وخارج حدود البلد.	تأخذ بمبدأ الإقليمية الضريبية أي ضمن حدود الدولة .
تأخذ بالإيرادات جميعها.	تستبعد بعض الإيرادات خاصة بوجود الإعفاءات.
ليس لها إعفاءات شخصية أو عائلية تنزل من الدخل للوصول الى صافي الربح.	هنالك إعفاءات عائلية شخصية نص عليها القانون ليتم تنزيلها من الربح الخاضع للضريبة.

المصدر: عمر قمان، مرجع سبق ذكره، ص75

ثالثا : اختلاف توقيت الإعتراف ببعض عناصر الإيرادات والأعباء

يتطلب في الكثير من الأحيان الإعتراف ببعض عناصر الإيرادات محاسبيا في توقيت يختلف عن توقيت الإعتراف به ضريبيا، وكذلك على عناصر الأعباء، وبالتالي فإن اختلاف توقيت الإعتراف يؤدي إلى حدوث اختلاف بين القواعد المحاسبية والقوانين الضريبية¹.

رابعا : السياسات المحاسبية الناتجة عن ممارسات 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، وهذا ستتجه السياسات المحاسبية المتعارضة مع ما جاء به النظام الضريبي وبالتالي سيؤدي إلى اختلاف أو ظهور فجوة بين الربحين.

خامسا: وجود الإعفاءات الضريبية

إن وجود الإعفاءات الضريبية التي تهدف إلى تشجيع الاستثمارات، وبالتالي تؤدي هذه الإعفاءات إلى وجود اختلاف بين الربح الضريبي والربح المحاسبي².

الفرع الثاني : الإعفاء من الضريبة

يراد بالإعفاء عدم فرض الضريبة أو الرسم على المبيعات المشار إليها بحسب القانون، كما يعرف على أنه إسقاط حق الدولة على بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل إلزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة أو بحسب أهمية النشاط وحجمه وموقعه الجغرافي.

ففي حالة الإعفاء من الضريبة فإن الشروط التي يتطلبها القانون في فرض الضريبة على شخص معين متوافرة، ويكون ملزم بدفعها، إلا أن المشرع قد يتدخل لإعتماد اعتبارات اجتماعية أو اقتصادية

¹ - رضا جاوحدو و جلييلة إيمان حمدي، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية -دراسة ميدانية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32، 2014، ص346.

² - عبد الرزاق قريوز، مرجع سبق ذكره، ص 19.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

أو سياسية لاستثناء من دفع الضريبة، وعلى هذا فإن قيام السلطة المالية بإعفاء أي مكلف من الضريبة دون نص يعد إخلالاً بمبدأ القانونية الضريبة والتجاوز على مبدأ سيادة القانون.

مع الإشارة لوجود تأثير لعدم استقرار القوانين يتمثل في تعقيد التشريع الضريبي، فقد نلاحظ صدور تعديلات ضريبية متوالية ومختلفة، وكذا إلغاء بعض الأحكام الضريبية تنبأها قوانين المالية، فبهذه السرعة لن يتمكن لا المكلفون بالضريبة ولا موظفوا الإدارة الضريبية من استيعاب مضمون التعديلات الضريبية، وهذا نتيجة لاستيراد نماذج ضريبة في جانبها القانوني فقط دون تكييفها مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي للبلد، وهو أمر غير منطقي أصلاً نظراً لاختلاف المعطيات الاقتصادية والاجتماعية والسلوكية، ولعل هذا ما يبرز الحجم الهائل للتعديلات، ضف إلى ذلك خلو القرارات الضريبية المتخذة من أي رؤية علمية، أي أنها قرارات غير مؤسسة، كما أن عدم الاستقرار والتغيير المستمر للقوانين لعوامل ظرفية، أثر بشكل كبير على الاستثمارات التي تحتاج إلى مناخ أعمال مستقرة، في حين يكون الغموض وعدم الاستقرار للقوانين الضريبية تأثيراً على العديد من الإجراءات الجبائية .

المبحث الثالث: عرض أهم التدابير لتذليل صعوبات تحديد النتيجة الجبائية

من المعلوم أن الاختلاف بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية هي ظاهرة عالمية تتواجد بمختلف البلدان على اختلاف الأنظمة والتشريعات المحاسبية بها، وهي متواجدة بالجزائر كذلك. فبالرغم من العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية والتفاعل فيما بينهما، إلا أن اختلاف أهداف كل واحد منهم أدى إلى اختلاف النتائج بالضرورة، لهذا حرص المشرع الضريبي الجزائري لسن العديد من القوانين الضريبية مرفقة بعدة تدابير لسد الفجوة بين النتيجتين و إحداث نوع من التوافق بينهما وهذا ما سيتم تناوله من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول : النتيجة الجبائية والقوانين الضريبية ذات الصلة

بالإعتماد على تطبيقات المحاسبة التي أتت بها ¹ معايير المحاسبة الدولية و المتضمنة في النظام المحاسبي المالي، فإنه يجب على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية والعبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة مع العبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، مما يستلزم من المؤسسة إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب

¹ - علي عزوز و محمد متلوي، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية - تجارب، تطبيقات وآفاق 18/17 جانفي 2010، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي ، الجزائر ص 10.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

الضريبة، و بهذا الخصوص فقد نصت المادة السادسة (6) من القانون التكميلي لسنة 2009 على أنه¹ "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة".

وبهذا يمكن عرض أهم القوانين الضريبية المعدلة والجديدة التي جاء بها التشريع الضريبي من أجل تحديد النتيجة الجبائية، مع الإشارة إلى أن خلال فترة الدراسة والمحددة من سنة 2015 إلى غاية 2024 شهد التشريع الضريبي العديد من الإجراءات الجبائية مست القوانين الست المعتمدة ، وبما أننا بصدد معرفة صعوبات تحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار القوانين الضريبية فإنه من الضروري التركيز على ما هو متعلق بالوعاء الضريبي على الأرباح، أي الأحكام الجبائية ذات الصلة بتحديد النتيجة الضريبية، لهذا تم تقسيم فترة الدراسة بحسب التغير الحاصل عليها، كما تم التركيز على المادتين (169) و (141) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

1. المرحلة الأولى (2015-2019) :

- أهم الأحكام الجبائية الصادرة خلال هذه الفترة يمكن حصرها في الآتي :
- نصت المادة 169 على أنه لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي :
- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للإستغلال؛
 - الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري مالم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج
 - الإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، مالم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد مليون دينار (1.000.000 دج)
 - مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتمزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
 - يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي و الكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من أجل تحديد الربح الجبائي، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/ أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000 000 دج)، وتستفيد كذلك من هذا الخصم، النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى :

¹ - الجريدة الرسمية العدد 44 في 26 /07/ 2009 ، قانون المالية التكميلي 2009، المادة 6، ص 15.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتجديدها ورد الإعتبار لها وتصليحها وتدعيمها و ترقيتها؛
- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها؛
- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي؛
- إحياء المناسبات التقليدية المحلية؛
- المهرجانات الثقافية المؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي و نشر الثقافة و ترقية اللغتين الوطنيتين.
- تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الإمتصاص الأصلي، حيث تتم عملية الإمتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق.

2. المرحلة الثانية (2019-2022) :

- تعديل¹ وتتم أحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث نصت على أنه لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي:
- بالإضافة لما تم ذكره سابقا.
 - الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة ثلاثمائة ألف دينار (300.000 دج) مع إحتساب كل الرسوم.
 - مصاريف التكفل المدفوعة من قبل المؤسسة بدل طرف ثالث دون أن يكون هذا التكفل له علاقة بالنشاط الممارس.
 - لا تكون قابلة للخصم، على الصعيد الجبائي، سوى في حدود 1 % من رقم الأعمال السنوي، النفقات المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية وشبه الصيدلانية، حيث تشمل فئات نفقات الترويج الطبي على وجه الخصوص، تلك المتعلقة بالإشهار بجميع أشكاله وتكاليف إطلاق المنتجات.
 - الإعانات والتبرعات، لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره مليون دينار (2.000.000 دج)،

¹ - المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المواد 140، 141، 169 ، المطبوعة

الرسمية ، 2022 ، ص.65

- لا تكون قابلة للخصم المعاملات والغرامات والمصادرات والجزاءات، مهما كانت طبيعتها، التي يتحملها مخالفو الأحكام القانونية وكذا الغرامات التعاقدية، عندما يتم دفعها لأشخاص غير خاضعين للضريبة بالجزائر .

3. المرحلة الثالثة (2023-2024):

تعتبر غير قابلة للخصم من أجل تحديد النتيجة الجبائية :

- بالإضافة لبعض العناصر المذكورة بالمرحلتين الأولى والثانية والتي لم تذكر أدناه ؛
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إسهاري مالم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 1000 دج في حدود مبلغ إجمالي قدره خمسمائة ألف دينار (500.000) دج.
- الإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، مالم تتجاوز مبلغا سنويا قدره أربعة ملايين دينار (4.000.000 دج)؛
- الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة مليون دينار (1.000.000 دج) مع احتساب كل الرسوم. غير أنه يتم قبول الخصم عندما يسدد مبلغ الفاتورة عن طريق الدفع نقدا في حساب بنكي أو بريدي .
- مصاريف التكفل المدفوعة من قبل مؤسسة بدل طرف ثالث دون أن يكون هذا التكفل له عائدة بالنشاط الممارس.
- حصة إيجارات المركبات السياحية التي تزيد عن 200.000 دج سنويا وكذا تكاليف صيانة وإصلاح المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط التي تزيد عن 20.000 دج عن كل مركبة.
- الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين.
- خصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 30 % من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي 200.000.000 دج النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث، و يجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية و كذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي¹.

¹ - قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الطبعة 2024، المديرية العامة للضرائب، المادة 171، ص ص: 59-60.

- تخضع¹ للضريبة فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأملاك التي هي جزء من الأصول المثبتة، حسبما كانت قصيرة أو طويلة الأجل، حيث تنتج فوائض القيم قصيرة الأجل من التنازل عن عناصر مكتسبة و محدثة منذ ثلاث (3) سنوات أو أقل، أما فوائض القيم طويلة الأجل فهي تلك التي تنتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة و محدثة منذ أكثر من ثلاث (3) سنوات، حيث أنه إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأجل يحسب مبلغها في حدود 70 % من الربح الخاضع للضريبة، أما إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأجل يحسب مبلغها في حدود 35 % من الربح الخاضع للضريبة.
- المصاريف العامة من أية طبيعة كانت، أجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة، ونفقات المستخدمين واليد العاملة، مع الإشارة إلى أن المبالغ المخصصة للدفع مقابل الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة مقيمة بالخارج، كتكاليف المساعدة التقنية، المالية أو المحاسبية، حيث لا تخضع لتخفيض الربح الخاضع للضريبة إلا في حدود 20 % من التكاليف العامة للمؤسسة المدينة و 05 % من رقم الأعمال و 07 % من رقم الأعمال بالنسبة لمكاتب الدراسات والمهندسين والمستشارين.
- الإهلاكات، غير أنه يجب التأكيد على أن قاعدة حساب الأقساط السنوية للإهلاكات فيما يخص السيارات السياحية، تحدد بقيمة شراء موحدة قدرها 3.000.000 دج (لا تطبق إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة)؛
- يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 60.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها؛
- الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة و المحصلة خلال السنة المالية، باستثناء الضرائب على أرباح الشركات، إذا منحت فيما بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة المالية التي تم خلالها إشعار المؤسسة بدفعها؛
- الأرصدة المشككة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح و التي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية و تبيانها في كشف الأرصدة.

¹ - المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المادة 173 ، المطبعة الرسمية، 2024،

- لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية و الغرامات و المصادرات أيا كانت طبيعتها، و الواقعة على كاهل مخالفين الأحكام القانونية من الأرباح الخاضعة للضريبة.
- يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاءات أو تخفيضات في الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على النشاط المهني الممنوح خلال مرحلة الاستغلال في إطار أجهزة دعم الاستثمار، إعادة استثمار حصة الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع (4) سنوات إبتداء من تاريخ إختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها للنظام التفضيلي، كما يجب أن تنجز إعادة الاستثمار بعنوان كل سنة مالية أو عدة سنوات متتالية، و في حالة تراكم السنوات المالية يحسب الأجل المذكور أعلاه إبتداء من تاريخ إختتام السنة المالية الأولى، وفي حالة عدم احترام أحكام إعادة استرداد التحفيز الجبائي يترتب تطبيق عقوبة نسبته 30 %.

المطلب الثاني: الضريبة المؤجلة لسد الفجوة بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية

توجد هناك علاقة وطيدة تربط المحاسبة بالضريبة، حيث يلاحظ أن هذه العلاقة تبادلية وتكاملية، فالضريبة تعتبر أهم محفزات الإهتمام بالمحاسبة والعمل على تطويرها باستمرار و سد الثغرات الموجودة بها ودعم الإلتزام بالمبادئ والمعايير المحاسبية اللازمة و زيادة الطلب على خدماتها، وكذلك هو الأمر بالنسبة للمحاسبة التي تعتبر المسؤولة الأولى و الوحيدة عن تحديد الوعاء الضريبي (الربح المحاسبي) من خلال تقارير المالية التي تقدمها والتي تحوي المعلومات اللازمة لكل من المصالح الضريبية و المكلفين، وبالتالي فهي قاعدة حساب الضريبة وبدونها لا تكون هناك ضريبة، كما أن المحاسبة تعمل باستمرار على تقديم المقترحات اللازمة لتعديل التشريع الجبائي، ولكن تبقى دائما هناك فجوة بين المحاسبة الضريبة وهذا راجع إلى أهداف وتوجهات كل منها الأمر الذي يؤدي إلى وجود فرق بين كل من النتيجة المحاسبية والضريبية، حيث ترجم المشرع الجزائري تلك الفروقات على شكل تخفيضات وخصومات محددة بالتفصيل بالجدول رقم (9) التابع للميزانية الجبائية¹

الفرع الأول : مسببات ظهور الضريبة المؤجلة" الفروقات الزمنية المؤقتة":

يؤدي الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والجبائية التي قد تكون أي منهما أكثر أو أقل من الأخرى إلى ظهور فروقات مؤقتة، حيث تظهر هذه الأخيرة نتيجة لاختلاف التوقيت بين الأحداث المحاسبية والجبائية والآثار المترتبة عنها في المستقبل مما يؤدي إلى ظهور ضريبة مؤجلة و بالتالي

¹ - سهام طالب حسين، تأثير الضرائب المؤجلة على النتيجة المحاسبية و الجبائية للدورة، مجلة الدراسات التجارية و الإقتصادية المعاصرة، المجلد 4، العدد 02، جامعة البشير الإبراهيمي (الجزائر)، 2021، ص 345.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

تنشأ الاختلافات المؤقتة عندما يدخل المصروف أو الدخل في احتساب الربح المحاسبي في فترة وفي احتساب الربح الضريبي في فترة مختلفة، وهي كالاتي:¹

1.الإعانات العمومية: ينص القانون الجبائي على إدراج إعانات الاستغلال والتوازن التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن النتائج المحققة في السنة المالية وتم فيها تحصيلها (المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2024) في حين ينص النظام المحاسبي المالي على إدراج الإعانات العمومية في حسابات المنتجات في التاريخ الذي تم اكتسابه فيها(الوعد)، (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008) دون أن يشترط القبض كشرط لتحقيق الإيراد (محاسبة الالتزام).

2.العقود طويلة الأجل: يتحدد الإيراد جبائيا بالنسبة لنشاط المقاولات التي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبين أو أكثر حسب نسبة الإنجاز (طريقة التقدم في الأشغال)، (المادة 04 من القانون التكميلي لسنة 2009)، في حين يترك النظام المحاسبي المالي الخيار للمؤسسة في اعتماد طريقة التقدم في الأشغال أو طريقة الإتمام حسب ما تراه مناسبا لها.

3.المصاريف المالية، الاتاوى والأتعاب: يعالج النظام المحاسبي المالي هذا النوع من المصاريف بتاريخ حدوثها دون الإهتمام بتاريخ دفعها (البند 127 / 01 القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008)، في حين يرى المشرع الجبائي أن خصم هذا النوع من المصاريف مرهون بدفعها فعليا خلال السنة المالية (المادة 141 / 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024).

4.العناصر ذات القيمة المنخفضة: يرى المشرع الجبائي إمكانية اعتبار العناصر التي لا تتجاوز قيمتها 60,000 دينار جزائري خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية التابعة لها(المادة 141 / 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024)، في حين يرى النظام المحاسبي المالي أن تسجيل هذه العناصر الأعباء أو كأصول يرجع إلى تقدير المؤسسة في النظام المحاسبي لم يحدد سقفا معيناً لها(البند رقم 121 / 04 القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008)

5.الخسائر السنوات السابقة: يعتبر المشرع الجبائي أن للمكلف الحق في ترحيل خسارة السنة المالية إلى السنوات لاحقة (إلى غاية السنة الرابعة)، أي أن هذا العجز يعتبر كعبء تتحمله السنة المالية(المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024)، بينما ينص النظام المالي على تسجيل الخسارة المحققة في الحساب (11) الترحيل من جديد

6. **الاهتلاك:** قد يكون هناك عدم تجانس بين مقدار الاهتلاك المحاسبي والجبائي والتي يكون من أسبابها طريقه أو مدة الإهلاك (عكس حصة إهلاك السيارات السياحية)، فقد تعتمد المؤسسة على طريقة إهلاك معينة تتوافق مع أهدافها ولا يقبلها المشرع الجبائي، كما أن النظام المحاسبي قد اعتمد على طريقة حديثة لحساب الاهتلاك و المتمثلة في وحدات الإنتاج والتي لا يعتمدها المشرع الجبائي.

7. **المؤونات:** لا يقبل المشرع الجبائي مخصصات المؤونات التي يتم تكوينها في نهاية السنة نتيجة إحصائية حدوث الخسائر، عكس النظام المحاسبي المالي الذي يقبلها كمصاريف قابلة للخصم في تلك السنة.

يمكننا القول أخيرا أن هذه الفروقات تظهر نتيجة إثبات مصاريف أو نتائج قامت بها المؤسسة خلال الدورة ولكنها تؤدي إلى وجود اختلافات مؤقتة بين النتيجة محاسبية و النتيجة الجبائية، ولتحقيق هذه الفروقات مستقبلا يجب أن يتم خلق الإلتزام الضريبي المؤجل أو الإستحقاق الضريبي المؤجل¹.

الفرع الثاني : الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

حسب المادة 134 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008² المتضمن قواعد التقييم ومدونة الحسابات وطريقة سيرها للنظام المحاسبي المالي تعرف الضريبة المؤجلة على أنها عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية، فالضريبة المؤجلة هي عبارة عن طريقة محاسبية لإدراج أعباء ضريبية في القوائم المالية المتعلقة بتلك السنة، ونجد الضرائب المؤجلة خصوم قابلة للدفع، و ضرائب مؤجلة أصول قابلة للاسترجاع.

1. **الضرائب مؤجلة أصول (أصل ضريبي مؤجل):** وتمثل مبالغ ضريبية "ستحصل" خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل، و بعبارة "ستحصل" نعني أنها ستخفف من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع، ومن أمثلة على ذلك نذكر:

¹ - سهام طالب حسين، المرجع السابق، ص 347.

² - القرار المؤرخ 26 جويلية 2008 (الصادر بتاريخ 15 مارس 2009)، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف الإملائية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سريها. الجزائر: الجريدة الرسمية العدد 21، ص ص: 18-19.

- الخسارة المحققة خلال دورة ما، ستخفض من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة، مما يخفف من الضريبة المسددة خلال الدورات.

- بعض الأعباء مثل العطل المدفوعة الأجرة، بحيث لا تخفض من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها، بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية والتي يتم خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة، فنقول إن للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل عليها السنة الموالية معناه أن للمؤسسة حقوقا في ذمة إدارة الضرائب سيتحصل عليها بعد تسديد المصاريف المعنية¹.

2. الضرائب المؤجلة خصوم (التزام ضريبي مؤجل):

يمثل التزام ضريبة دخل مستقبلية متوقعة نتيجة للأرباح الحالية أو الفترات السابقة والتي تم التقرير عنها سابقا في القوائم المالية، إلا أنه لم يتم إخضاعها للضريبة.

الفرع الثالث : الضرائب المؤجلة حسب التشريع الجبائي الجزائري

تعتبر الضرائب المؤجلة من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذها بعض الإعتبار محاسبيا لعبء أو إيراد ما و تاريخ أخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية، كما ينتج عنها كذلك تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية، فإدارة الضرائب تعتمد أساسا على النتيجة المحاسبية للمؤسسة والظاهرة في جدول حسابات النتائج، فبعد القيام بتعديلات عليها لتصبح نتيجة جبائية للمؤسسة تفرض عليها الضريبة على أرباح الشركات، وهو ما يسهل عمل إدارة الضرائب، بينما النظام المحاسبي المالي يفترض عدم وجود ترابط بين الجباية و المحاسبة أي إستقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، وهو ما تظهره الضرائب المؤجلة التي تعنى وجود ضرائب مسجلة محاسبيا و جبائيا على فترات متباعدة، وهو ما يجعل من الضروري على إدارة الضرائب التكيف معها و أخذها بعين الإعتبار، إذ أن التشريع الضريبي الحالي لم ينص اطلاقا على الضرائب المؤجلة ولم يشر إليها، والجدول التالي يبين حالات نشوء الضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والتشريع الضريبي.

¹¹ - عمار قمان، عمر قمان، آليات تكيف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS12)، دراسة حالة الضرائب المؤجلة و إعادة تقييم التثبيات، ص 79.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

الجدول رقم (10) أبرز حالات نشوء الضرائب المؤجلة بين النظام حسب المالي والتشريع الجبائي

الحالة	النتيجة المحاسبية	النتيجة الجبائية	نوع الضريبة المؤجلة الناشئة
مزايا المستخدمين	تعتبر الدورة المسجلة فيها	تعتبر مؤونة غير مقبولة مؤقتا حتى يتم دفعها	ضريبة مؤجلة أصول
حقوق العطل المدفوعة	يتم محاسبتها في الدورة التابعة لها	غير مقبولة مؤقتا حتى تحققها	ضريبة مؤجلة أصول
الرسم على النشاط المهني بالنسبة للمؤسسات الأشغال العمومية و تقديم الخدمات	يسجل الرسم على النشاط المهني المفوتر كعبء خاص بالدورة	العبء غير مقبول إلا إذا تحقق الحدث المنشئ وهو القبض الجزئي أو الكلي	ضريبة مؤجلة أصول
تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية	يتم تسجيل الربح والخسارة الناتج عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة ضمن الأعباء المالية أو الإيرادات المالية	يسمح للمؤسسة بإظهار الخسائر على التحويل فقط أما أرباح الصرف فلا تخضع إلا عند تحصيل مبالغ الحقوق أو تسديد الديون بسعر الصرف الجاري في التاريخ	ضريبة مؤجلة خصوم
إعانات الاستغلال والتوازن	يتم التسجيل في تاريخ الوعد بالاستفادة منها	يتم إخضاعها جبائيا عند تحصيلها وفقا للقواعد الجبائية أي عند قبض مبلغ الإعانة	ضرائب مؤجلة خصوم
مبالغ الإيجار التي لم تسدد بعد	تسجيلها كعبء	مرفوضة حتى يتم تسديدها.	ضريبة مؤجلة أصول
تسبيقات مبلغ الإيجار لم تقبض بعد	تسجل محاسبيا كإيرادات مسجلة سلفا	جبائيا فغير مقبولة حتى يتم تحصيلها	ضريبة مؤجلة خصوم

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

ضريبة مؤجلة خصوم	مدرجة عندما يتم قبضها	يتم محاسبة الفوائد التي لم تحصل بعد في نهاية الدورة كفوائد منتظرة (إيرادات)	الفوائد المالية المنتظرة
ضريبة مؤجلة أصول	غير مقبولة حتى يتم تسديدها فعلياً	تسجل كل الأعباء الضريبية المرتبطة بالدورة تطبيقاً لمبدأ الفصل بين الدورات	الأعباء الضريبية غير المدفوعة
ضريبة مؤجلة خصوم	لا يتم الاعتراف بالمرحلتين وإنما كلية على أنها أعباء بشرط ألا تتجاوز السقف المسموح به وهو 30% من الربح الجبائي وفي حدود 200.000.00 دج.	محاسبياً نميز بين مرحلتين مرحلة البحث وتعتبر أعباء ومرحلة التطوير وتعتبر تثبيتات معنوية وفق شروط إذا تحققت	مصاريف البحث والتطوير
ضرائب مؤجلة خصوم	القانون الجبائي لا يأخذها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل، ويعتبرها مصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة مباشرة في نفس السنة	إذا كانت تكاليف الاقتراض تؤدي إلى توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ويمكن تقييمها بطريقة موثوقة، يمكن إضافتها لقيمة الأصل ولا يتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية.	تثبيت تكاليف الاقتراض
هذه الاختلافات في الطرف الإهلاك تتجم عنها ضرائب مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم حسب الحالة.	القواعد الجبائية تحدد الطريقة المتبعة وهي وفقاً للإهلاك الخطي غالباً حسب إجراءات المادة 141 و المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الطرق الأخرى مرخص بها ولكن بشروط	تستخدم حسب النظام المحاسبي المالي طريقة استخدام الإهلاك التي تعكس وتيرة الاستهلاك المؤسسة للمزايا الاقتصادية للأصل، وهي طريقة الإهلاك الثابت، التناقص، المتزايد و طريقة وحدات الإنتاج	الإهلاكات
هذه الفروقات الزمنية الناتجة عن الاختلاف بين العمر المحاسبي	القانون الجبائي لم يرخص باستخدام المقاربة بالمكونات، حيث أعطى		

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

فترة الإهلاك	تحدد فترة الإهلاك حسب النظام المحاسبي المالي بالاستناد إلى الفترة الحقيقية لاستخدام (العمر الاقتصادي) المقدر من طرف المؤسسة.	معدلات إهلاك التثبيات حسب طبيعة الأصل ولمجموعها على سبيل المثال المباني تهتك بمعدل 5% المعدات المتحركة 20%... إلخ	وفترة الإهلاك الجبائي تسجل كضرائب مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم حسب الحالة.
إهلاك القرض الإيجاري	التمويل بالإيجار هو عبارة عن عملية تأجير الأصول تعطي القدرة للمستأجر أن يصبح مالكا لكل أو جزء من الأصول المستأجرة وهو مصنف إلى عقد تمويل بالإيجار والإيجار البسيط، كما يتم الإقرار بعقد الإيجار في الأصول المستأجر مع تسجيل أقساط الإهلاك	طبقا للمادة 27 من قانون المالية التكميلي ل 2010 ساري المفعول فإن الإهلاك يمنح لصاحب الأصل القانوني و أما المستأجر فيسجل مبلغ التأجيل كعبء قابل للخصم.	ضريبة مؤجلة خصوم.
القيمة المتبقية	القاعدة القابلة للإهلاك وفق النظام المحاسبي المالي هي تكلفة الاقتناء أو الإنتاج مطروح منها القيمة المتبقية عندما تكون هذه القيمة معبرة (قيمة التثبيت كخردة عند نهاية عمره الاقتصادي)	القواعد الجبائية تنص على أن الاستهلاك يحسب على أساس تكلفة الحياة أو الإنتاج أو القيمة الأصلية للأصول المتحصل عليها مجانا دون طرح القيمة المتبقية	ضرائب مؤجلة خصوم

المصدر: عمر قمان، مرجع سبق ذكره، ص ص: 81-84.

نلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه بعض الحلول للفروقات بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية ترجمها المشرع الضريبي على شكل تخفيضات وخصومات محددة بالتفصيل بالجدول رقم (9 ملحق الميزانية الجبائية) وهذه الترجمة تنجم غالبا عن عدم استقرار القوانين الضريبية، مما يصعب على المعنيين سواء من موظفي الإدارة الجبائية أو المتعاملين معها فهمها والتعامل معها.

المطلب الثالث: تدابير أخرى لإحداث الانسجام بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية

بالإضافة لما للضريبة المؤجلة من أهمية لسد الفجوة بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية، وبالرغم من التدابير المتخذة من طرف الإدارة الجبائية لمراقبة تطبيق النظام المحاسبي المالي، إلا أنه لم يتم تجاوز جميع الاختلافات و الفروقات بسبب عدم اتساح الرؤية، و في هذا الإطار و من أجل تقليص الفروق و أحداث الانسجام بين النظامين نقترح بعض التدابير لرفع اللبس والغموض، و سعياً لتبسيط الإجراءات الجبائية في ظل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية كمرجعية في (SCF) و هذا من خلال الآتي :

الفرع الأول : وضع الإطار التصوري للنظام الجبائي

تبعا للمادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2024 و التي تنص على أنه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة للوعاء الضريبي .

أولاً-المبادئ العامة المستحدثة للمقاربة بين النظامين

1. مبدأ حيادية الجبائية : حسب هذا المبدأ يجب ابطال أو تقليص الانعكاسات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على الوعاء الضريبي على مستوى المؤسسات ، الدولة ، الإدارة الجبائية¹.

2. مبدأ المحافظة على الارتباط : بما أن الجبائية تركز على المعطيات المحاسبية في تحديد الوعاء الضريبي، بمعنى أن النتيجة الجبائية المتحصل عليه مصدرها هو النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات و التصحيحات وفقا للنصوص الجبائية، و في هذا الإطار توجد طريقتين لحل الاختلافات الموجودة بين المحاسبة و الجبائية هما :

أ.طريقة المحافظة على الارتباط : هذا المبدأ يركز على المحافظة على العلاقة الموجودة بين النظامين أي يتم تحديد النتيجة الجبائية عن طريق الإعتماد على النتيجة المحاسبية من خلال إجراء بعض التعديلات التي تم في خارج المحاسبة، وهي معتمدة في الجزائر .

ب.طريقة عدم الارتباط : لتجسيد هذه الطريقة يتطلب ذلك سن نصوص جبائية دقيقة بخصوص تعريف التثبيطات و المخزونات... إلخ

ثانياً-اعتماد الضرائب المؤجلة كمقاربة لتقليص الفوارق بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية

تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية لاختلاف النصوص الجبائية الواردة في قانون الضرائب عن القواعد المحاسبية، و من أجل ذلك تم صدور المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) الذي يهتم بدراسة مفاهيم الضريبة المتعلقة بالضريبة المستحقة و الضريبة المفروضة على النتيجة الصافية

¹- Thomes Gruet Les Incidences Fiscales Des IAS/IFRS En France , Paris , 2004 , P 34.

للسنة المالية، وفي هذا الإطار تم استحداث الضرائب المؤجلة كأحد الحلول المهمة في تقليص الفجوة بينهما.

الفرع الثاني : التدابير الجبائية المقترحة للمقاربة بين النتيجة الجبائية و النتيجة المحاسبية

في ظل التغيرات و التحولات الحاصلة في المجال المحاسبي و في إطار الإهتمام بتكييف النظام الجبائي مع SCF نظرا للمفاهيم و القواعد الجديدة التي اعتمدها فهناك مجموعة من النقاط التي تتطلب الانسجام لذا تم اقتراح بعض التدابير الجبائية للمقاربة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتي يمكن أن تؤخذ بعين الاعتبار عند إصدار القوانين المالية.

1. التمييز بين التثبيات و الأعباء من منظور جبائي :

في إطار اعتماد المفاهيم الجديدة المتمثلة في تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني و ما يترتب عنه من انعكاسات على الوعاء الضريبي يجب على الإدارة الجبائية إعطاء تعريف واضح و دقيق للأصل حتى يرفع اللبس و الغموض على الواقع بالنسبة لعقود المقاو من الباطن أو عقود تأجير المعدات مع العلم أن الإدارة الجبائية اتخذت إجراءات مماثلة للإجراءات الواردة في النظام المحاسبي المالي فقط بخصوص عقود القرض الإيجاري ، أما ما دون ذلك فهناك غموض بخصوص عقود التأجير أو المقاو من الباطن حيث تعتبر أصول حسب المفهوم الجديد لتوفرها على الخصائص الواردة في تعريف الأصل، فهذه التثبيات تدر منافع اقتصادية على المؤسسة المستأجرة و تراقبها و تتحكم في المنافع الناتجة عن استغلال هذه التثبيات و تتحمل المؤسسة المستأجرة المخاطر المرتبطة بالأصل و يمكن تقييم هذا الأصل بصفة موثوق فيها، و بتوفر كل هذه العناصر يستوجب على المؤسسة المستأجرة تسجيل الأصل في قوائمها المالية.

وممارسة الإهلاك عليه¹، وفي هذا الإطار على الإدارة الجبائية و القانون التجاري الجزائري اعتماد التعريف الوارد في النظام المحاسبي المالي بصفة صريحة لدفع اللبس والغموض عن المسائل غير الواضحة و لا يمكن الاستدلال بنص المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي تفرض على المؤسسات وجوب احترام التعاريف الواردة في (SCF) ما لم تتعارض مع القواعد الجبائية المطبقة لتحديد الوعاء الضريبي، لأن أكثرية المفاهيم و القواعد الواردة فيه تتعارض مع القواعد الجبائية لأنها مستوحاة من المرجعية الدولية التي تركز على تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني بخلاف القانون الجبائي الذي يركز على الواقع القانوني بدافع محاربة التهرب الجبائي .

¹ - www.compta.soft.com , Conséquences Fiscales Des Nouvelles Normes Comptables IFRS , PC Le 12/04/2018 .

2. قطع الغيار و معدات الصيانة :

يختلف التعريف الجبائي عن التعريف المحاسبي لقطع الغيار، حيث يدرج النظام المحاسبي المالي قطع الغيار و معدات الصيانة ذات الخصوصيات في شكل تثبيات إذا كان استعمالها مخصص لتثبيت معين و ليس لعدة تثبيات بهدف المحافظة على الطاقة الإنتاجية للآلة و لا يمكن استعماله لغرض آخر و يضيف النظام المحاسبي المالي شرط آخر غير وارد في النظام الجبائي و هو أن يعتزم الكيان في استخدام هذه القطع و معدات الصيانة لأكثر من سنة مالية واحدة، وعليه يمكن للإدارة الجبائية أن تعالج قطع الغيار و معدات الصيانة بحسب نفس المعالجة المحاسبية لأنها أكثر واقعية ، بشرط ان تكون قيمة قطع الغيار أو معدات الصيانة تفوق قيمتها العناصر ذات القيمة المنخفضة و المحددة بـ 60.000 دج حتى يمكن اعتبارها عنصر من عناصر الأصل الرئيسي و يمكن إهلاكها و إن تستخدم لأكثر من سنة واحدة.

3. مصاريف البحث والتطوير :

حسب النظام المحاسبي المالي ووفق المادتين 14-121 و 15-121 من الجريدة رقم 19 تعتبر تكاليف البحث نفقات وجب تسجيلها ضمن الأعباء، بينما تكاليف التطوير ينبغي رسملتها ومعالجتها محاسبيا ضمن الأصول المعنوية، وهنا تواجه المؤسسة صعوبة في التفرقة بين مصاريف البحث ومصاريف التطوير، وهو الحال كذلك بالنسبة لإدارة الضرائب، بالإضافة إلى أن مصاريف التطوير تؤدي إلى زيادة قيمة الأصول المعنوية، وهذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي من خلال حساب أقساط الإهلاك وخسائر القيمة¹.

أما النظام الجبائي الذي لا يفرق بين المرحلتين في المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2024 التي تنص على أنه تخصم من الدخل أو الربح في حد أقصاه ثلاثون بالمائة (30 %) من مبلغ هذا الدخل أو الربح وفي حدود سقف يساوي مائتي مليون دينار (200.000.000 دج)، النفقات المصروفة في إطار البحث والتطوير وكذا النفقات المصروفة في إطار برامج الابتكار المفتوح مع المؤسسات الحاصلة على علامة "مؤسسة ناشئة" أو "حاضنة أعمال"، وفي حالة ما إذا كانت النفقات المدفوعة تتعلق بالبحث والتطوير والابتكار المفتوح في آن واحد، لا يمكن أن يتجاوز المبلغ الإجمالي للنفقات مائتي مليون دينار (200.000.000 دج)².

وفي غياب تعريف جبائي دقيق للتثبيات المعنوية و أيضا صعوبة التمييز بين نفقات البحث و نفقات التطوير ، فإنه يمكن إعتداد نفس المعالجة المحاسبية، بمعنى في حالة عدم إمكانية التمييز بين مرحلة البحث و مرحلة التطوير لأي مشروع داخلي يهدف إلى إنشاء تثبيت معنوي فإنه يتم

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سبق ذكره، ص14 و ص 9-10.

² - المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2024 ، مرجع سبق ذكره، المادة 171، ص60.

الفصل الأول : أثر عدم استقرار قوانين التشريع الضريبي على النتيجة الجبائية

معالجة هذه النفقات التي صرفت على المشروع كأنه تم انفاقها كلها في مرحلة البحث و بالتالي تسجيلها كأعباء ، أما نفقات التطوير لأي مشروع داخلي إذا توفرت فيها الشروط المرتبطة بالتثبيت المعنوي و المتمثلة في أن تكون هذه النفقات ذات صلة بعمليات نوعية تسعى إلى تحقيق مردودية شاملة و إذا كان للكيان القدرة التقنية و المالية لإتمام هذا المشروع من أجل استعماله أو بيعه، و إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة موثوق فيها فإن تكلفة هذا المشروع تدرج ضمن التثبيتات المعنوية و يتم إهلاكها حسب مخطط الإهلاك و المفترض بأن لا تتجاوز مدته النفعية 20 سنة¹ .

4. عدم إدراج القيمة العادلة كطريقة للتقييم :

في ظل غياب سوق حر مؤهل لتقدير القيم الحقيقية للأصول باختلاف أنواعها، و في غياب خبراء مؤهلين للقيام بهذه العملية و ما يترتب عنها من متابعة مستمرة في نهاية كل سنة مالية لتقدير و تفحص ما إذا كان هناك مؤشر يدل على فقدان الأصل لقيمتها، فإن المؤسسة ملزمة بتقدير القيمة القابلة للتحصيل لهذا الأصل²، و المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حاليا و في المستقبل القريب ليست مهيأة لاستخدام هذه الطريقة و ما ينجر عنها من تكاليف ، بالإضافة إلى الانعكاسات المترتبة عن إعادة تقييم هذه الأصول في نهاية كل سنة، فإن التدابير الجبائية المرتقبة هي استبعاد الطريقة من الطرق المعتمدة جبائيا، بمعنى الإبقاء على طريقة التكلفة التاريخية و في فترات معينة تتدخل وزارة المالية لفرض إعادة التقييم للأصول بصفة منتظمة بدلا من إعادة التقييم الحر .

5. تقدير تكلفة إقتناء التثبيتات :

تعتبر تكلفة إقتناء التثبيت من منظور جبائي مطابقة لتكلفة التثبيت حسب النظام المحاسبي المالي على العموم باستثناء الأتعاب المهنية المتعلقة بالمعماريين و المهندسين و التي يمكن للإدارة الجبائية أن تعتمد كآساس لحساب تكلفة الأصل لتتماثل مع قاعدة التقييم المعتمد في النظام المحاسبي المالي، أما فيما يخص تكلفة تفكيك أي منشأة عند إنقضاء مدة الانتفاع بها أو كلفة تجديد موقع إذا كان هذا التفكيك أو التجديد من تكلفة الأصل و تؤخذ بعين الاعتبار كأعباء حين يتم انفاقها خلال السنة المتعلقة بها و لا يمكن بأي حال من الأحوال إجراء تقدير مسبق لتكلفة التفكيك أو لتكلفة تجديد موقع و إدماجها ضمن تكلفة الأصل³ .

¹ - Robert Obert , **Pratique Des Normes IFRS** , 3 éme Edition , DUNOD , Paris, 2006 , P286.

² - بن توتة قندز و حكيم براضية ، دراسة تحليلية لمدى مسابقة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي ، أبحاث اقتصادية و إدارية ، جامعة تسمسليت ، العدد الثامن عشر ، ديسمبر 2015 ، ص96.

³ -Thomas Gruet , **OP .Cit**, P18.

6. اعتماد الأصول المركبة :

مصطلح الأصول المركبة من منظور جبائي يعتبر مفهوم جديد و على الإدارة الجبائية أن تعتمد هذه المفاهيم الجديدة حتى تسير التغيرات الحاصلة في المجال المحاسبي ، و على العموم يمكن للإدارة الجبائية اعتماد الأصول المركبة لأنه من منظور مهني و عقلائي إعتبار مكونات الأصل الواحد كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتقاع مختلفة أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة، وعلى سبيل المثال نأخذ السيارة فلا يمكن إهلاك العناصر الأساسية للسيارة بمعدل واحد لأن هيكل السيارة و محركها و العجلات تكون لها مدد نفعية مختلفة ، وعليه يتم إهلاك كل عنصر وفق المدة النفعية له، كما يمكن قياس هذا المثال على جميع الأصول التي يمكن فصلها و عليه يمكن للإدارة الجبائية تخصيص تعريف للأصول المركبة و ما هي المعايير و الأسس المعتمدة لإعتبار عنصر ما هو أصل منفصل عن الأصل الرئيسي .

7. المصاريف اللاحقة المرتبطة بصيانة الأصول المركبة : النفقات اللاحقة المتعلقة بصيانة التثبيات العينية أو المعنوية إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل وترفع من قيمته المحاسبية، فإن هذه التكلفة تدرج و تضاف إلى قيمة الأصل و تهلك حسب مدة إهلاك تختلف عن مدة إهلاك الأصل الرئيسي هذا من منظور محاسبي¹، أما من منظور جبائي فإنه يمكن إعتبار هذه النفقات أعباء تسجل في جانب التكاليف حين يتم صرفها و لا تدمج في تكلفة الأصل و لا يتم إهلاكها، بمعنى تخصم فوراً حين يتم إنفاقها.

8. إهلاك التثبيات غير المركبة :

من بين أهم الإقتراحات التي يمكن للإدارة الضريبية أخذها بعين الإعتبار لهذا العنصر هي :
أ. الأخذ في الحسبان القيمة المتبقية :

يحسب الإهلاك المحاسبي على أساس قيمة التثبيات المسجلة في الميزانية مع مراعاة تخفيض القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بخلاف الإهلاك الجبائي الذي يحسب على أساس قيمة الأصل في الميزانية و لا يأخذ في الحسبان القيمة المتبقية عند التنازل عنه وعليه يمكن للإدارة الجبائية أن تتكيف مع النظام المحاسبي المالي و تعتمد القيمة المتبقية بشروط : كتوفير مهنيين مختصين لتثمين قيمة الأصل المراد التنازل عنه مسبقاً و إلا الإبقاء على الطريقة السابقة و استبعاد القيمة المتبقية و يتم معالجتها في إطار تطبيق إهلاك إضافي.

ب. الأخذ في الحسبان خسارة القيمة المتعلقة بالتثبيات :

من منظور محاسبي فإن أساس الإهلاك يجب أن يأخذ بعين الإعتبار خسارة القيمة المثبتة محاسبياً و يتم طرحها من أساس حساب الإهلاك ، أما من منظور جبائي فإن أساس حساب الإهلاك هو قيمة الأصل بدون طرح خسارة القيمة لأنه لا يعترف بها أصلاً، و عليه يمكن للإدارة الجبائية ألا

¹ - www.compta.soft.com , Consequences Fiscales Des Nouvelles Normes Comptables IFRS , PC Le

تعترف بخسارة القيمة المتعلقة بالتثبيات القابلة للإهلاك و إنما تعترف بها بالنسبة للتثبيات غير قابلة للإهلاك كأراضي مثلاً.

9. طرق حساب الإهلاك :

حسب النظام المحاسبي المالي فإن طرق الإهلاك المعتمدة تتمثل في الطريقة الخطية، طريقة الإهلاك المتناقص و طريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج، في حين النظام الجبائي يعتمد على الإهلاك الخطي و الإهلاك المتناقص و الإهلاك المتصاعد، و بالتالي الاختلاف بين التشريعين قائم حول الإهلاك حسب وحدات الإنتاج التي تعبر عن مدة الإنتفاع من المنافع الاقتصادية المنتطرة و التي يمكن قياسها حسب وحدات الإنتاج بساعة عمل الآلة أو الوحدة المنتجة، و عليه يمكن للإدارة الجبائية إعتداد هذه الطريقة بتحفظ مع احترام الإجراءات الجبائية المتبعة كإرفاق طلب كتابي مع التصريح السنوي بخيار هذه الطريقة ويعتبر لا رجعة فيه بالنسبة للمؤسسة المستفيدة منه.

خلاصة الفصل:

استطعنا من خلال محتوى هذا الفصل التطرق للعديد من المفاهيم المتعلقة بمتغيري الدراسة كالنتيجة الجبائية، النتيجة المحاسبية، القوانين الضريبية، الضريبة المؤجلة إلى غير ذلك من المفاهيم المرتبطة بشكل مباشر أو غير مباشر بموضوع الدراسة، حيث اتضح لنا تميز التشريع الضريبي الجزائري بعدم الاستقرار نظير لجوئه للعديد من التعديلات أين وصلت إلى 139 تعديل خلال سنة 2022 و هذا كله من أجل الوصول لمطابقة القواعد المحاسبية لا سيما تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، كما تم إتخاذ بعض التدابير لتذليل صعوبات تحديد النتيجة الجبائية من خلال إعتماد الضريبة المؤجلة لسد الفجوة بين القوانين الضريبية و القواعد المحاسبية، وبهذا يمكن القول بأن كل هذه الإجراءات المتخذة تعتبر دليلا على رغبة المشرع الضريبي ووعيه بضرورة تكييف قوانينه مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية وتبقى هناك بعض القواعد الجبائية الأخرى واجبة التعديل والتوضيح أو طرح قواعد جديدة بالأساس، و من بين أهم نقاط الاختلاف التي ما زالت تصعب من عملية تحديد النتيجة الجبائية على الأطراف المعنية بها نذكر منها العناصر التالية : مصاريف البحث والتطوير، طرق حساب الإهلاك، تقدير تكلفة إقتناء التثبيات، التمييز بين التثبيات و الأعباء.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية
(الملحق رقم 9 نموذجاً)

تمهيد :

بعد استيفائنا للجزء الأول من الدراسة و المتمثل في الجانب النظري ، حيث تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للدراسة والمتعلقة بصعوبات تحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار القوانين الضريبية، سنحاول من خلال هذا الفصل الإستعانة بعينة من مجتمع الدراسة و المتمثل في فئة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات و إطارات الإدارة الجبائية ، وهذا لتقصي وجهات نظرهم حول ماهية الصعوبات التي تتجم عن التعديلات المستمرة في القوانين الضريبية ، و لتحقيق هدف الدراسة قمنا بدراسة تحليلية لملحق الميزانية الجبائية رقم 9 الذي يشمل جل مكونات النتيجة الجبائية والتي هي معرضة باستمرار للتعديل أو الإلغاء وفق استراتيجية الدولة في دعم وتطوير بعض الأنشطة المستهدفة لدعم التنمية الاقتصادية، كما دعمنا هذا الدراسة بتصميم مقابلتين شخصيتين لكل من محافظي الحسابات و أحد مسؤولي الإدارة الجبائية للوقوف عن كثب حول رأي الأطراف التي يمثلونها في مدي صحة وجود صعوبات تحديد النتيجة الجبائية عند كل تعديل أو إلغاء يطرأ على النصوص القانونية ذات الصلة، و على ضوء ما تقدم نستعرض في هذا الفصل الآتي :

المبحث الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

المبحث الثاني : قراءة تحليلية لأهم عناصر محددات النتيجة الجبائية بالجدول رقم 9.

المبحث الثالث: دراسة تحليلية لأثر التعديلات الضريبية ذات الصلة على مكونات النتيجة

الجبائية (ملحق الميزانية الجبائية رقم 9 انموذجاً)

المبحث الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

نظرا لأهمية مهنة محافظ الحسابات¹ حرص المشرع الجزائري كل الحرص على التنظيم الجيد لها، ليكون أداؤها جيدا، أصدرت السلطات المختصة القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، حيث يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، و لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات، مع الإشارة إلى أن محافظ الحسابات يمكنه الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للهيئة أو الشركة، كما يمكنه كذلك أن يطلب من التابعين للشركة كل التوضيحات و المعلومات التي يراها ضرورية لأداء مهامه، بخلاف الكشف المحاسبي الذي يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون، وبالموازنة لكل هذا تطرق المشرع إلى المسؤوليات التي يتحملها المهني، نتيجة خطأ أو مخالفة، كما بين العقوبات التأديبية التي قد يتعرض لها، إذ قد يتعرض لمسؤولية مدنية جراء تسببه في أضرار للشركة أو للغير، كما يتعرض لمسؤولية جنائية عن كل خطأ جزائي و ذلك من باب الردع و فرض الصرامة في العمل و احترام القانون.

مع الإشارة إلى أن الجزائر تنتهج في الآونة الأخيرة وأمام ازدياد دور الشركات في تعزيز الاقتصاد القومي لكل بلد كان الشغل الشاغل للمشرعين إيجاد جهاز يسهر على ضمان السير الحسن للشركة وكذلك يضمن صدق ومصداقية المعلومات، فكان ميلاد مهنة محافظي الحسابات بمثابة قفزة نحو تطوير الشركة وضمان حقوق المتعاملين معها، من هنا يظهر دور هذا الجهاز والذي أولته التشريعات العالمية أهمية كبيرة على غرار التشريع الجزائري، لذلك فرضت القوانين بعض الشروط التي يجب أن تتوفر لتعيين محافظي الحسابات حتى يتسنى له القيام بالمهام المنوطة به، كما أنه إلى جانب هذه المهام تقوم مسؤوليات محافظي الحسابات عن كل إخلال بالمهام والواجبات الملقاة على عاتقه.

¹ - فتحي طيطوس، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 9 ، جوان 2013، ص 39.

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول مهنة محافظ الحسابات

أولاً- التعريف بمهنة محافظ الحسابات

محافظ الحسابات هو " كل شخص يمارس بصفة عادية و بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به¹، كما تعرفه المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري بأن: " المراجع القانوني (أو مندوب الحسابات) هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة في التحقق من الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وغيرها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

ثانياً- طرق تعيين مهنة المحاسب المعتمد محافظ حسابات

في إطار مهمة مراقبة الشركات و الهيئات، يتم تعيين محافظ الحسابات لعهدة تحدد بـ ثلاثة (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، فيقوم هذا الأخير بعد انتهاء كل سنة مالية، بعدة مهام حددها القانون والمتمثلة في أنه يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات، و يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص، كما يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادقة عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير، ويقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة، بالإضافة إلى إعلام المسيرين و الجمعية العامة أو الهيئة المدولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة. وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير. وحتى يتمكن محافظ الحسابات من بلوغ أهدافه، عليه جمع وتقييم في فترة زمنية قصيرة، كتلة كبيرة من المعلومات المختلفة، مما يفرض عليه مسلك منطقي يسمح له بالحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة يستطيع من خلالها التوصل إلى استنتاجات معقولة يبنى عليها رأيه.

¹ - الجريدة الرسمية، قانون 01 /10 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد

42، الجزائر، المؤرخ في 29 يونيو 2010،

ثالثا - شروط ممارسة المهنة

نظرا للأهمية الكبيرة التي تتميز بها المهنة فقد تم تنظيمها وذلك بوضع شروط معينة سواء من ناحية الكفاءة المهنية أو الأخلاقية للممارسة المهنية حيث تنص المادة 08 من القانون 10-01 لممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد أن تتوفر الشروط التالية :

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- تأدية اليمين المنصوص عليه قانونا.

رابعا - مهمة محافظ الحسابات

مهمة محافظ الحسابات حسب المادة 27 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات . من هذا التعريف نستنتج أن لمحافظ الحسابات مجموعة من المهام التي يمكن ترتيبها في صنفين أساسين :

- 1 - المهمة الأساسية تتمثل في مراجعة دائمة تؤدي إلى المصادقة على شفافية وسلامة الحسابات؛
- 2 - مهام قانونية خاصة تتعلق ببعض العمليات . ومن ثمة يمكن ترتيب مهام محافظ الحسابات إلى مهام عامة (مستمرة ودائمة) وخاصة ، يمكن شرحها بإيجاز فيما يلي¹:

1.المهام العامة : إن المهمة الأساسية والعامة هي مراجعة محاسبة الشركات التجارية عن طريق فحص دفاترها وقيمها وممتلكاتها ، أي أن هذه المراقبة هي مراجعة خارجية قانونية إجبارية بنص المادة 828 من القانون التجاري الجزائري . أما عن غاية هذا الفحص فهي مصادقة على الحسابات ، أي إصدار رأي فني محايد عن سلامة و شفافية القوائم المالية (الميزانية و جدول حسابات النتائج و عملية الجرد وكل الجداول الملحقه الأخرى) ، ومن ثمة فمحافظ الحسابات يفحص ويتأكد من احترام التعليمات القانونية والتشريعية وطرق تقييم بنود الميزانية و جدول حسابات النتائج لتقديم رأي إلى الجمعية العامة للمساهمين يعبر عن قناعاته العميقة بسلامة المعلومات المحاسبية

¹ - محمد عجيبة و محمد مولود غزيل، التدقيق ومحافظ الحسابات، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2016، ص ص : 51-52.

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

المتضمنة في القوائم المالية ، وهذا وفقا لأسس عمل مهنية ومعايير اختبار توصي بها و تحبذها الهيئات المختصة.

وهذه المهمة تسمح كذلك بـ :

- تأكيد وتكميل المعلومات المالية المتضمنة في تقرير المديرين؛
- تقييم شروط عقد الاتفاقيات بين الشركة الخاضعة للمراقبة والمؤسسات أو الهيئات التي تتعامل معها، أو المؤسسات التي تكون فيها مصلحة للمديرين في الشركة؛
- إعلام المديرين والجمعية العامة بكل النقائص التي يمكن أن تُعيق استمرار نشاط المؤسسة؛
- إصدار رأي عن التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة الخاضعة للمراقبة؛
- تقييم فعالية المراقبة الداخلية بما فيها نشاطات المراجعة المالية والمحاسبة الداخلية؛
- التنبيه إلى الأخطاء والمشاكل المكتشفة؛
- المصادقة على رواتب الأشخاص الأكثر تقيما ومكافأة في المؤسسة (هذه المهمة تنتهي بإعداد تقرير يقدم إلى الجمعية العامة يبين فيه محافظ الحسابات العناصر التي توصل إليها بصدد تنفيذه للعقد الذي يربطه بالشركة؛

2.المهام الخاصة : كلف المشرع الجزائري محافظو الحسابات بمهام متعددة خاصة حتى يجعل منه الحارس الأمين على تطبيق القوانين داخل المؤسسة ، هذه المهام الخاصة و المتعددة ذات الطابع الضرفي يمكن ذكر منها مايلي :

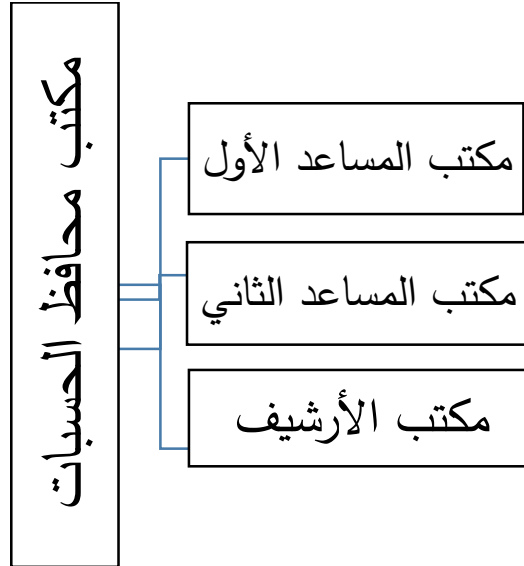
- إخطار الجمعية العامة للمؤسسة بكل المخالفات التي اكتشفها؛
- التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي (بالزيادة أو التخفيض)؛
- إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها؛
- المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح؛
- تقييم اقتراحات تعديل الأشكال والطرق الخاصة لحسابات النتائج والميزانية؛
- ممارسة الحق التفضيلي للاكتتاب؛
- فحص متطلبات التنازل والدمج و الانفصال وتصفية الشركات؛
- استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة .

المطلب الثاني : التعريف بمكتب محافظ الحسابات

السيد : محمد مبخوت محاسب معتمد محافظ حسابات بحي 800 سكن بالأغواط ، بدءا بممارسة نشاطه سنة 2012 وفق مقرر الاعتماد تحت رقم 2012/15 الصادر من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الجزائر، وهو أحد الموظفين السابقين للإدارة الجبائية تقمى خلالها العديد من المناصب العليا خاصة على مستوى مصالح الوعاء مما أكسبته الخبرة والدراية اللازمتين لممارسة المهنة على أفضل شكل ممكن ، كما استشفين خلال دراستنا الميدانية على مستوى محله المهني الجدية و الكفاءة في أداء الخدمة.

أولاً- الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ حسابات

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ حسابات



المصدر : من إعداد الطالبة وبالا اعتماد على الزيارات الميدانية لمكتب محافظ الحسابات

ثانيا- أهم المهام الموكلة بمكتب المحاسب المعتمد محافظ حسابات

إن عمل مدقق الحسابات بشكل عام أو عمل محافظ حسابات بشكل خاص أصبح له مكانة جد هامة في العصر الحالي، نظرا للخدمات التي يقدمها والتي من شأنها الرفع من الثقة في القوائم المالية، خاصة بعد تنوع وكبر حجم الشركات وتعدد عملياتها، وقد أدرك المشرع الجزائري في الآونة الأخيرة أهمية مهنة المحاسب المعتمد محافظ حسابات فجاء بالقانون 10/01 ليضبط هذه المهنة فنص في مادته 22 على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، كما عرفته المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري بأن المراجع القانوني (أو مندوب الحسابات) هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة بإستثناء أي تدخل في التسيير التحقق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو (مجلس المديرين) و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، وبالإضافة إلى مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص المعنويين والطبيعيين وتقديم بعض الخدمات كالأستشارة الجبائية ، متابعة الطعون ، متابعة المساعدة والخبرة القضائية المصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية، اجتماعية، التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا.

بالإضافة إلى فحص امتثال المؤسسة لأحكام القوانين التشريعية والتنظيمية من أجل معرفة امتثال الشركة لأحكام القوانين التشريعية والتنظيمية على محافظ الحسابات :

- التأكد من مسك، ترقيم وتأشير وملئ بانتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية القانونية والتنظيمية مثل اليومية العامة، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد والدفاتر المتعلقة بالعمال، وكذلك سجل مداوالات الجمعيات العامة، وسجل مداوالات مجلس الإدارة أو المراقبة وكل السجلات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ؛

- التأكد من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو المراقبة حسب الحالة؛
- التأكد من التطبيق الجيد لقواعد التقييم والعرض المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وفي المخططات المهنية؛

- التأكد من احترام المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وفي القانون التجاري.

كما عليه القيام بالعديد من الفحوصات من بينها فحص حسابات الأعباء والمنتجات.

الأعباء المسجلة في حساب النتائج تستثنى منها :

- الأعباء غير المتعلقة بالدورة الحالية؛
 - الأعباء التي تشكل تثبيطات؛
 - الأعباء الخارجة عن المؤسسة (المصاريف الخاصة للمديرين أو المتعلقة بشركات أخرى).
- مع الإشارة إلى أن بعض الأعباء يجب أن تخضع لقرارات خاصة مثل تلك المتعلقة بمكافأة المديرين وفوائد الحسابات الجارية للشركاء ، حيث يجب فحص حسابات الأعباء بمقارنة كل منصب بمثيله للسنة المنصرمة والتغيرات المعتمدة يمكن أن تؤدي إلى اختلالات .
- على محافظ الحسابات التأكد من التسجيل المحاسبي المناسب لكل نوع من الأعباء حسب طبيعتها معتمدا على الأوراق الثبوتية.

المنتجات على محافظ الحسابات التأكد من :

- فقط المنتجات المتعلقة بالدورة الحالية مسجلة في حساب النتائج؛
- حقيقة وتقييم كل منصب من مناصب المنتجات؛
- كل ما تم تسجيله مبرر ومدعم بالأوراق الثبوتية؛
- مطابقة منتجات الدورة الحالية مع الدورة السابقة والتغيرات المعتمدة يمكن أن تؤدي إلى إختلالات
- عدم وجود مقاصة بين الأعباء والمنتجات.

المطلب الثالث : التزامات محافظ الحسابات في حالة الأعمال الجنحية

يعتبر محافظ الحسابات "مساعدًا للعدالة" كونه ملزم بموجب القانون التجاري إبلاغ وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلع عليها أثناء تأدية مهامه، ومع إضافة واجب إبلاغ المساهمين بالمخالفات والأخطاء المكتشفة، أراد المشرع حماية والدفاع على مصالح المساهمين، المستخدمين وكل متعامل مع الشركة. وفي حالة عدم إبلاغ وكيل الجمهورية بالأعمال الجنحية التي اكتشفها، يعرض نفسه لعقوبة السجن من سنة إلى خمس سنوات، وغرامة مالية من تتراوح بين 20.000 دج إلى 500 000 دج، أو إلى إحداها، علما أن الأعمال الجنحية الواجب التصريح بها إلى وكيل الجمهورية هي الأعمال المرتبطة مباشرة بالحياة الاجتماعية والتي تترجم بـ¹:

- المخالفات المتعلقة بالشركات التجارية ؛
- المخالفات المتوقعة بنصوص أخرى ولها تأثير على الحسابات السنوية
- عند اكتشاف فعل أو عمل مشكوك فيه، يقوم محافظ الحسابات بالأبحاث التي يراها لازمة ليقنتع من الميزة الجنائية للعمل المكتشف ولاسيما
- التأكد من أن العمل المكتشف جوهري أو معتبر؛
- التأكد من أن العمل المكتشف ليس مجرد خطأ أو نسيان؛
- حصر تابعات العمل المكتشف؛
- تحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك.

مع الإشارة إلى أنه يُصنف " الفعل أو العمل المكتشف " بأنه جوهري أو معتبر، كل فعل أو مجموعة أفعال تُغير بشكل ملموس صافي أصول الشركة أو تحرف تأويل اتجاه النتائج، حيث تقدر صفة " الاعتبار أو الجوهري " للفعل بتاريخ استهلاكه أو استعماله وليس بتاريخ اكتشافه. ومن المعروف على أنه أثناء تأدية محافظ الحسابات لمهمته، يضع قيد التنفيذ العنايات المهنية التي يراها مناسبة ، كما حمّله القانون المسؤولية العامة عن العناية بمهمته وألزمه بتوفير الوسائل دون النتائج، ومن هنا يمكنه اللجوء إلى تقنيات الصبر (استعمال العينات الإحصائية والعينات غير الإحصائية) مما يخلو مسؤوليته في حالة عدم اكتشاف مخالفات في حين تكون موجودة فعلا ، كما لا تتركز مهمة محافظ الحسابات أساسا على البحث التلقائي للأفعال أو الأعمال الجنحية، لكن إذا تهاون في تأدية واجباته أو امتنع عن التصريح بالمخالفات المكتشفة بسبب جهله للقوانين لا تسقط عنه المسؤولية المذكورة سابقا، لأنه مطالب بمعرفة كل القوانين المنظمة للمهنة ، وحتى يبرر محافظ الحسابات التطبيق الجيد للعنايات المهنية اللازمة، عليه إعداد والاحتفاظ في الملف السنوي بورقة عمل خاصة بكل شركة يبين عليها:

¹ - رشيد سفاхло وعاشور كاتوش، مهام وتقارير محافظ الحسابات، مجلة الإقتصاد الجديد، المجلد 1، العدد 16، ص 99-100.

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

- الأعمال الجنبية المكتشفة؛

- التصريح إلى وكيل الجمهورية (التاريخ، الإجراءات المتبعة، ...)؛

- إذا لم يتم اكتشاف أي عمل جنحي خلال السنة المراقبة، يجب كتابة ذلك على تلك الورقة.

مع الإشارة إلى أن التصريح بالأعمال الجنبية إلى وكيل الجمهورية، لا يسقط عن محافظ الحسابات واجب إعلام المساهمين بتلك الأعمال في تقريره العام.

المبحث الثاني : قراءة تحليلية لأهم عناصر محددات النتيجة الجبائية بالجدول رقم 9.

تعتبر نتيجة المؤسسة ثمرة نشاط خلال دورة معينة وبالأخص عند تحقيق الربح لأنه يضمن استمرار نشاطها بخلاف تحقيق خسارة بصفة متكررة وقد يؤدي إلى حل المؤسسة وهذا ما لا يخدم مصالح الأطراف والمتعاملين معها سواء الداخليين والخارجيين أهمهم الإدارة الجبائية، لأن تحديد الوعاء يعتمد على النتيجة المحاسبية فيما يخص حساب الضريبة على الأرباح ويركز على رقم الأعمال فيما يخص حساب بعض الرسوم على رقم الأعمال كالرسم على القيمة المضافة.

فالنتيجة هي حصيلة مفاضلة بين الأعباء والمنتجات المتعلقة بدورة معينة، بحيث تمثل ربحاً في حالة كون المنتجات أكبر من الأعباء وتمثل خسارة في الحالة العكسية، وعليه يتم حساب الضريبة على الأرباح على أساس النتيجة الجبائية التي بدورها تركز في تحديدها على النتيجة المحاسبية ويتم تحديدها في المرحلة الأولى بتسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء تعلق الأمر بالمنتجات أو الأعباء وفقاً للقوانين الحسابية فقط.

وفي المرحلة الثانية بعد تحديد النتيجة المحاسبية يمكن للإدارة الجبائية تحديد النتيجة الجبائية من خلال إجراء بعض التعديلات والتصحيحات على النتيجة المحاسبية آخذين بعين الاعتبار النصوص الجبائية بمعنى إجراء بعض التسويات على المنتجات غير الخاضعة للضريبة والتي يجب طرحها من الربح الخاضع للضريبة، وإجراء بعض المعالجات على الأعباء التي تم خصمها ولكن جبائياً غير قابل والتي يجب إعادة دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

المطلب الأول : قراءة تحليلية للنتيجة المحاسبية

تتعلق النتيجة المحاسبية بالأحداث أو العمليات التي أنشئت من أجلها ألا وهي الحصول على إيرادات مقابل تحملها مجموعة من الأعباء والتي تتفاعل فيما بينها للخروج في الأخير بما يسمى بالنتيجة المحاسبية ، كما تُعرف النتيجة المحاسبية حسب المادة 28 من النظام المحاسبي المالي على أن النتيجة الصافية للسنة المالية تساوي الفارق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية ويكون هذا الفارق مطابقاً لغير الأموال الخاصة في بداية السنة المالية ونهايتها ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو النواتج¹ ، بالإضافة إلى الآتي :

¹ - عبيروكواك و تبرزايد، مرجع سبق ذكره، ص 18.

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

النتيجة الدورة = إيرادات على النشاط (بعد سحب الأموال المستغل) - نفقات على التكاليف النشاط $\pm$
تغيرات الديون و قروض الاستغلال الجارية $\pm$ تغيرات مخزون (مخ أول المدة و مخ آخر المدة $\pm$
التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة $\pm$ التصحيحات الخاصة بالقروض¹.

و في هذا الإطار يمكن تحديد النتيجة المحاسبية إما عن طريق الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة و إما عن طريق حسابات النتائج (إيرادات وأعباء)

أولاً : تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية

الميزانية هي قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة فهي بمثابة مرآة عاكسة تبين موجودات وممتلكات المؤسسة وتسمى الأصول موجودات وتبين ما عليها من مطالب وموارد وتسمى بالخصوم من قبل الملاك أو من قبل الغير ولهذا تسمى أيضا قائمة المركز المالي، كما تقسم الميزانية إلى قسمين أصول وخصوم حيث يتكون الأصول من أصول جارية وأصول غير جارية، أما جانب الخصوم فيتكون من أموال خاصة وخصوم غير جارية والخصوم الجارية، في حين يتم استخلاص النتيجة المحاسبية من خلال الفرق بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية، يمكن هذا الفرق في نهاية الأمر من معرفة المؤسسة وضعيتها المالية، فإذا كان جانب الأصول أكبر من جانب الخصوم فالنتيجة هنا تمثل ربح للمؤسسة وإذا كان جانب الخصوم أكبر من جانب الأصول فالنتيجة خسارة بالنسبة للمؤسسة.

مع الإشارة إلى أن الميزانية تقدم حوصلة تفصيلية لعناصر المؤسسة عند بداية النشاط وبعد فترة معينة وفي نهاية السنة المالية وتسمح هذه الميزانية بالاطلاع على مختلف التغيرات التي تمس مختلف عناصر المؤسسة وتسمى الميزانية عند بداية النشاط بالميزانية الافتتاحية وتسمى عند نهاية السنة المالية بالميزانية الختامية، حيث تبرز الميزانية الافتتاحية أهم العناصر التي تمتلكها المؤسسة عند بداية النشاط أو بداية السنة وتتضمن غالبا رأس المال الذي قدمه صاحب أو أصحاب المؤسسة من جهة واتجاه هذه الأموال لاكتساب ما تحتاجه المؤسسة من وسائل ضرورية للقيام بمهامها من جهة أخرى، في حين الميزانية الختامية تمثل المرحلة الأخيرة في الحسابات المالية، حيث يعمل المحاسب على تقديم الحسابات المختلفة المحفوظة في دفاتر الحسابات لأعمال الشركة بطرق محددة لتعمل على توفير الربح المالي للشركة لفترة معينة لأصحاب هذه الشركة والأطراف المعنية في هذه الحسابات، مثل حسابات التداول وبيان نسب الربح والخسارة².

¹ - مومني ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 13.

² - عبيروكواك و تبرزايد، مرجع سبق ذكره، ص 9.

ثانيا- تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حسابات النتائج

من خلال النظام المحاسبي يمكن للمؤسسة تقديم حسابات النتائج وذلك من خلال تصنيف حسابات التسيير أي بحسب الوظائف أو تُرتب حسب طبيعتها وذلك من أجل الوصول إلى النتيجة.¹ مع الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي عرف حسابات النتائج بأنه كشف ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية دون الأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب ويبرز من خلال ذلك النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة، ويجب المرور بالعديد من المراحل للوصول إلى النتيجة الصافية وتكون كالاتي:

1. حساب النتائج حسب الطبيعة : تحديد النتيجة وفقا لهذه الطريقة يقتضي المرور بالخطوات

التالية :

- تحديد النتيجة العادية :

حساب 70 مبيعات من بضائع ومنتجات مصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقه

[وفروعه]

حساب 72 الإنتاج المخزن والمنتقص من المخزون [وفروعه]

حساب 73 الإنتاج المثبت

حساب 74 إعانات الاستغلال [وفروعه]

أ. إنتاج السنة المالية = حساب 70 + حساب 72 + حساب 73 + حساب 74

ب. استهلاك السنة المالية = حساب 60 + حساب 61 + حساب 62

حساب 60 المشتريات المستهلكة

حساب 61 الخدمات الخارجية

حساب 62 الاستهلاكات الخارجية الأخرى

ت. القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنه المالية - استهلاك السنة المالية

ث. إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة - حساب 63 - حساب 64

حساب 63 أعباء المستخدمين

حساب 64 الضرائب والرسوم المدفوعة المماثلة

د. النتيجة العملياتية (التشغيلية) = إجمالي الفائض الاستغلال + حساب 75 - حساب 65 -

حساب 68 + حساب 78

حساب 75 المنتجات العملياتية الأخرى

حساب 65 الأعباء العملياتية الأخرى

حساب 68 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

¹ - عبد النور صبوح ، مرجع سبق ذكره، ص18

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

حساب 78 إسترجاع خسائر القيمة و المؤونات

ذ. النتيجة المالية = حساب 76 - حساب 66

حساب 76 المنتجات المالية

حساب 66 الأعباء المالية

ر. النتيجة العادية قبل الضرائب : هي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية وتخضع

هذه النتيجة مباشرة للضريبة

ز. النتيجة الصافية الأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة $\pm$ الضرائب الواجب دفعها

والضرائب المؤجلة على الأنشطة العادية

ل. النتيجة غيرعادية = حساب 77 - حساب 67

حساب 77 المنتجات غير العادية

حساب 67 الأعباء غير العادية

ك. النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية

مما سبق يمكن القول بأن حساب النتائج هو عبارة عن مجموعة من المراحل يجب المرور بها

إلى الوصول للنتيجة المحاسبية.

2. حساب النتائج حسب الوظيفة : يتم إعداد هذا النوع من حساب النتائج بالأخص في

المؤسسات الصناعية بهدف حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات وتحديد أسعار بيعها بدقة من

خلال متابعة تطور التكاليف وتتمثل مراحل تحديد النتيجة الصافية المحاسبية في الآتي :

أ. هامش الربح الإجمالي : هو الفرق بين رقم أعمال الدورة والمتمثل في (مبيعاتها من البضائع

والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقه) وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة

ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات وذلك حسب العلاقة التالية :

أي أن هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال - تكلفه المبيعات

ب. النتيجة العملياتية : هي هامش الربح الإجمالي مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى مع

طرح التكاليف التجارية والأعباء الإدارية و العملياتية الأخرى

وتكتب وفق العلاقة التالية :

النتيجة العملياتية = هامش الربح الإجمالي + المنتجات العمليات الأخرى - التكاليف التجارية

- الأعباء العملياتية الأخرى

ت. النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملية - مصاريف المستخدمين ومخصصات

الإهلاك + منتجات مالية - أعباء مالية

ث. النتيجة الصافية الأنشطة العادية : وتمثل الفرق بين النتيجة العادية قبل الضريبة ومجموعة

الضرائب الواجبة على النتائج العادية والضرائب المؤجلة ويتم الحصول عليها كما يلي :

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية - الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية

د.النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية - الأعباء غير العادية +المنتجات غير العادية

وفي الأخير سواء تم حساب النتيجة المحاسبية عن طريق حسابات النتائج حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة فأننا نحصل على نفس النتيجة على المؤسسة اختيار احدى الجدولين لحساب النتيجة.¹

المطلب الثاني : قراءة تحليلية لأهم عناصر الاسترداد بالجدول رقم 9

بعد تحديد النتيجة المحاسبية يتطلب الأمر تحديد عناصر الاسترداد التي تُمثل كل ما هو مخالف للقوانين والتنظيمات المعمول بها والتي حددها المشرع الضريبي وفق ما تضمنه الجدول (رقم 9 ملحق الميزانية الجبائية) وهذا ما نُورده على النحو التالي :

1.الأعباء العقارية غير المخصصة مباشرة للاستغلال: تعتبر تكاليف إيجار العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال ومصاريف الصيانة المتعلقة بها من الأعباء غير قابلة للخصم ويجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة حسب نص المادة (169 الفقرة الأولى) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 .

2.حصص الهدايا الإشرافية غير القابلة للخصم : بحسب نص المادة المذكورة أعلاه فإن خصم هذا العبء ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 1000 دج في حدود مبلغ إجمالي قدره خمسمائة ألف دينار (500.000) دج.

3.مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم: حسب نص المادة المذكورة أعلاه فإنه لا تكون قابلة للخصم مصاريف الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام الفندقية غير مثبتة قانوناً بوثائق ثبوتية وتدخل ضمن هذا السياق مصاريف المُبالغ فيها حتى ولو تعلقت مباشرة باستغلال المؤسسة، فإن هذه المصاريف يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة

4.الهدايا والإعانات والتبرعات والهبات غير القابلة للخصم: حسب نص المادة المذكورة أعلاه فإن السقف المسموح بخصمه فيما يتعلق بالتبرعات والهبات الممنوحة نقداً أو عينا لصالح المؤسسة والجمعيات ذات الطابع الإنساني هي في حدود 4.000.000 دج سنوياً وما تجاوز هذا المبلغ يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة والإعانات والهبات الممنوحة لصالح المؤسسات والجمعيات غير الطابع الإنساني وإن قل مبلغها السنوي عن السقف المسموح به فإنها غير قابلة للخصم ويعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

¹ - عبيروكواك و تبرزايد ، مرجع سبق ذكره، ص19

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

5. حصص الإشهار المالي والرعاية غير القابلة للخصم: نص (169 الفقرة الثانية) حدد السقف المسموح به لخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية لترقية مبادرات الشباب في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية في حدود 30.000.000 دج ولكن لا يتعدى 10% من رقم الأعمال المحقق فإن هذا المبلغ الزائد عن الحد المسموح به وحتى إن كان مثبت بوسائل ثبوتية يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

6. الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم : على العموم تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

والضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب والأجور التي يتحملها العمال (IRG/T et S) والرسم على القيمة المضافة (TVA) ، الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، بالإضافة للعقوبات والغرامات التي يجب أن تكون على كاهل المؤسسة.

7. المؤونات غير القابلة للخصم: تعرف المؤونة من وجهة نظر جبائية على أنها الرصيد المشكل من طرف المؤسسة لغرض مواجهة أعباء وخسائر محددة بدقة والتي يتوقع حدوثها مستقبلا بالفعل أحداث جارية تطرأ خلال النهاية الدورة ويشترط لخصمها أن تستجيب لبعض الشروط الشكلية والموضوعية التي سنذكرها فيما يلي:

- **التسجيل الفعلي للمؤونة في محاسبة المؤسسة:** يجب تقييد عبء المؤونة في حسابات الأعباء، وبالتالي في حالة عدم تسجيلها يترتب عليه إعادة دمجها في الربح الخاضع للضريبة؛

- **تسجيل المؤونة في كشف المؤونات:** يجب إبراز المؤونة في جدول خاص يطلق عليه كشف المؤونات و خسائر القيمة يرفق مع التصريح السنوي مع اثبات تسجيلها حسب طبيعة المؤونة والمبالغ التي شكلت لأجلها بحسب نص المادة (152) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2024.

- **يجب أن تكون المؤونة مشكلة لمواجهة الأعباء أو الخسائر:** والتي لو حدثت فعلا خلال الدورة ل يتم خصمها من الربح، وعليه لا يقبل خصم المؤونات المتعلقة بالأعباء غير القابلة للخصم كالغرامات الجبائية أو غير المستوفية للشروط العامة لقابلية خصم الأعباء، و أيضا لا يسمح بخصم مؤونات لمواجهة أعباء ينتج في مقابلها زيادة في القيمة الأصول أو لمواجهة الأعباء و الخسائر غير متوقعة بنشاط المؤسسة.

- **يجب أن تكون المؤونة محددة بدقة وبوضوح:** وينبغي أن تكون القيمة محددة ودقيقة غير مبالغ فيها، وعليه تستبعد المؤونات المقدرة جرافيا.

- **يجب أن يكون العبء أو الخسارة محتمل الوقوع:** يجب أن تكون المؤونة مكونة على أساس احتمال الوقوع أي احتمال حدوثها أكبر من احتمال عدم حدوثها ، وعليه فإن المؤونة مشكلة لمواجهة مخاطر متوقعة فقد يستبعد خصمها من الربح الخاضع للضريبة كما هو الحال بالنسبة لمؤونة شكلت

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

لمواجهة نزاع متوقع حدوثه مع زبون بدون أن يرفع هذا الأخير دعوى امام القضاء ويبلغ المؤسسة عن طريق الشكوى.

- يجب أن يكون احتمال وقوع الخسارة أو تحمل العبء المرتبط بحدث وقع خلال الدورة: بمعنى أن المؤونة تشكل لتغطية خسارة أو أعباء ناتجة عن حدث نشأ خلال الدورة المحاسبية، وعليه يستبعد خصم مؤونة كان موضوع تشكيلها نشأ بعد إقفال الحسابات الختامية للسنة حسب مبدأ استقلالية الدورة، فحسب نص المادة (141 الفقرة 5) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2024، تعتبر المؤونات غير المستوفية للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عنها جبائيا غير قابلة للخصم وكذلك المؤونات التي خصصت جزئيا او كليا في مجال غير مطابق لمجال تخصصها أو التي أصبحت بدون غرض خلال السنة الموالية التي تشكلت فيها، فإنه يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

8.الاهتلاكات غير القابلة للخصم: يقصد به المعاينة المحاسبية للخسارة التي تتحملها قيمة الأصول الثابتة التي تتناقص مع مرور الوقت الناتج عن الاستخدام أو التقادم عبر الزمن أو التطور التقني ويعتبر من الأعباء غير القابلة للدفع ويحسب إجباريا في كل سنة مالية سواء المؤسسة حققت ربح أم حققت خسارة ، وهناك شروط موضوعية وشكلية لقابلية خصم مخصصات الاهتلاك، حيث أنه طبقا للتشريع الضريبي الجزائري فإن خصم قسط الاهتلاك من الربح الخاضع للضريبة مرهون بمدى استجابته لجملة من الشروط يمكن تلخيصها فيما يلي:

- يجب أن يطبق الاهتلاك على العناصر المعرضة للتدهور أو الإنخفاض: بمعنى أن الاهتلاك لا يخصص إلا لعناصر الأصول التي تتعرض قيمتها للانخفاض بدون إمكانية استرجاعه كما هو الحال بالنسبة للمؤونات.

- يطبق الاهتلاك فقط على التثبيات الواردة في أصول الميزانية: وفقا لهذا الشرط فإنه لا يمكن خصم الاهتلاك من النتيجة الجبائية الا اذا كان الأصل المختلف يظهر في ميزانية المؤسسة، سواء عن طريق الملكية القانونية "الإقتناء" أو عن طريق إبرام عقود قرض الإيجار.

- يجب أن يكون الاهتلاك مطابق للتدهور الفعل الذي تكبده التثبيات: بمعنى أنه يجب حساب قسط الاهتلاك السنوي على أساس تكلفة الحياة أو تكلفة انتاجه عند إعادة تقييمه بناء على القيمة المعاد تقييمها، وبالتالي فإن مجموع الاهتلاكات المتراكمة في نهاية المدة المقدرة لاستعماله يجب أن تعادل القيمة الأصلية وما يفوق من الاهتلاكات يعاد دمجها في الربح الخاضع من الضريبة، وفيما يخص السيارات السياحية فإن قاعدة حساب الاهتلاك القابل للخصم هو 3.000.000 دج للوحدة ولا يطبق هذا السقف إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة حسب نص المادة (141 الفقرة 3) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 فإنه يتم حساب الاهتلاك للتثبيات التي تمنح حق الخصم في (TVA) والتي تستعمل في نشاط خاضع لـ (TVA) على

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة خارج الرسم ، أما أساس الاهتلاك للتثبيات المخصصة لنشاط غير خاضع لـ (TVA) فيتم حسابه على أساس سعر الاقتناء بكل الرسوم .

- استخدام التثبيات يجب أن يكون في إطار التسيير العادي للمؤسسة: يجب أن يندرج الأصل القابل للاهلاك ضمن الوسائل اللازمة لممارسة نشاط المؤسسة بمعنى تستبعد اهتلاك التثبيات غير الضرورية للاستغلال لأنها لا تدخل ضمن الاستغلال العادي للمؤسسة.

- يجب خصم مخصصات الاهتلاك فقط من الدورات التي ترتبط بها: يجب خصم الاهتلاكات من السنة التي تكبدت المؤسسة خلالها التدهور في القيمة ولا يمكن خصم أقساط المتعلقة بالسنوات السابقة نتيجة عدم تسجيلها سهواً، ولا يقبل تأجيل خصم الاهتلاكات سواء حققت المؤسسة ربحاً او خسارة.

- يجب تسجيل أقساط الاهتلاك في محاسبة المؤسسة: بمعنى يجب على المؤسسة تسجيل الاهتلاك في صورة قيود محاسبية حتى تتمكن من خصمها من الربح الضريبي، وفي الحالة العكسية تحرم المؤسسة من الخصم.

- تسجيل مخصصات الاهتلاك في جدول الاهتلاكات : بمعنى يجب على المؤسسة أن تظهر الاهتلاك في الجدول السادس من القوائم الجبائية الخاص بالاهتلاكات، مع ابراز قسط الاهتلاك السنوي والتثبيات المتنازل عنها والاهتلاكات المتراكمة في نهاية السنة والفروقات الناتجة بمقارنتها مع الاهتلاكات المحاسبية، ويرفق هذا الجدول مع التصريح السنوي حتى تستجيب لقابلية الخصم، فحسب نص المادتين (141) و (174) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 ، فإن الاهتلاكات المخصصة التي لا تستجيب للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عنها جبائياً يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة، وايضاً بالنسبة للسيارات السياحية غير الأساسية فإن الاهتلاك يحسب على أساس 3.000.000 دج ، مع العلم أن القانون الجبائي الجزائري لا يعترف بطريقة الاهتلاك حسب الوحدات الإنتاج المعتمدة في النظام المحاسبي المالي.

9. مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم: حسب نص المادة (170) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 ، فإن السقف المحدد لخصمها هو 30% من الدخل والربح في حدود سقف 200.000.000 دج، وما تجاوز هذا السقف يتم دمجها في الربح الخاضع للضريبة حتى وإن كان لم يتجاوز السقف المسموح بخصمها يعاد دمجها، مع ضرورة إعادة استثمار نفس المبلغ المخصص في إطار هذا البحث، ويجب التصريح به للإدارة الضريبية وكذلك الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، وإذا لم يتم الاستجابة لهذه الشروط يعاد دمج المصاريف بحث التطوير في الربح الخاضع للضريبة.

10. الاهتلاكات غير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري "المقرض المستأجر": حسب المادة (27) من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 فإنه يمكن للمقرض المستأجر والذي يعتبر المالك الاقتصادي حسب المعايير المحاسبية ممارسة الاهتلاك على الملك المستأجر إلى

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

غاية 2012/12/31 بصفة انتقالية، وبعد هذا التاريخ إذا لم تصدر نصوص قانونية تمتد في تطبيق الاهتلاك فإن كل الاهتلاكات المقصومة بعد هذا التاريخ يعاد دمجها في الربح القاطع للضريبة.

11. الضريبة على أرباح الشركات : نصت المادة (141 الفقرة 4) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 على أنه تُخصم كل الضرائب المهنية التي تتحملها المؤسسة والمتعلقة بالنشاط باستثناء الضريبة على أرباح الشركات، وعليه فإن الضريبة المستحق على النتيجة لا يقبل خصمها وإن تم خصمها جهلا بالقانون يعاد دمجها في السنة المعنية.

12. الضرائب المؤجلة: هي مبلغ الضريبة على الأرباح التي قد يكون قابل للدفع أو قابل للتحصيل خلال السنوات المالية مستقبلية و تتجم هذه الضرائب المؤجلة عن تفاوت زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما أو أخذه في الحساب عند تحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة، حيث أن الضرائب المؤجلة يتم تحديدها ويعاد النظر فيها عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التشريع الجبائي الجزائري المعمول به عند تاريخ الإقفال والتي تم خلالها تحقق الأصل وتسديد الخصم، وتتفرع الضرائب المؤجلة إلى ضريبة مؤجلة على الأصول و ضريبة مؤجلة على الخصوم، وعليه ففي حالة وجود ضرائب مؤجلة على الأصول و ضرائب مؤجلة على الخصوم يتم إجراء المقاصة بينها للحصول على الضرائب المؤجلة بتغيرات ولا يقبل خصمها وإن تم خصمها جهلا بالقانون يعاد دمجها في السنة المعنية.

13. خسائر القيمة غير القابلة للخصم: تمثل خسارة انخفاض القيمة مقدار الزيادة في القيمة الدفترية المسجلة لأصل ما عن القيمة القابلة للتحصيل، مع العلم أن هذه الأخيرة تمثل أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و القيمة النفعية، حيث أن ثمن البيع الصافي هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل مطروح منه تكاليف الخروج.

مع الإشارة أن القيمة النفعية هي القيمة المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استعمال الأصل بشكل مستمر وعلى المؤسسات أن تقوم بتقدير في نهاية كل سنة مالية أصولها، بحيث إن وجدت مؤشر سواء كان داخلي أو خارجي يدل على أن الأصل قد فقد من قيمته، يجب علينا بعد التفحص والإمعان تقدير القيمة القابلة للتحصيل، وإذا ثبت أنها أقل من القيمة الدفترية حينئذ يشكل هذا الفرق خسارة في القيمة، وحسب نص المادة (141 الفقرة 5) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 تعتبر الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة خسائر القيم المتعلقة بالمخزونات وحساب الغير خسائر متبقية عن الحسابات الدائنة و خسائر القيمة عن الأسهم والحصص الاجتماعية " قابلة للخصم وما دون ذلك يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة كخسائر القيم المتعلقة بالنتيقات.

14. الغرامات والعقوبات غير القابلة للخصم : حسب نص المادة (141 الفقرة 6) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 ، فإن الغرامات والعقوبات والمصادرات أيا كانت طبيعتها والتي تتحملها المؤسسة من جراء مخالفتها للقوانين لا يقبل خصمها من الربح الخاضع

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

للضريبة، بمعنى الغرامات والعقوبات التي تتحملها المؤسسة بحكم مخالفتها للإجراءات القانونية تستبعد من الأعباء القابلة للخصم نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر الغرامات الجبائية، غرامات التأخير في رفع الإشتراكات الضمان الاجتماعي، غرامات قانون المرور، غرامات الجمركية.

15. استردادات أخرى غير قابلة للخصم: حسب نص المادة (141 الفقرة 1) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 ، فإن فوائد القروض غير المتعلقة بنشاط المؤسسة والتي تم خصمها يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة وكذلك الشأن بالنسبة للتخفيضات الجبائية الممنوحة على الضرائب التي سبق وإن تم خصمها فإن هذه الأخيرة يعاد دمجها ضمن إيرادات السنة المالية التي تم خلالها إشعار المؤسسة بدفعها.

المطلب الثالث : قراءة تحليلية لأهم عناصر التخفيضات بالجدول رقم 9

بعد تحديد كل من النتيجة المحاسبية والاستردادات يتطلب الأمر كذلك تحديد عناصر التخفيضات التي حددها المشرع الضريبي وفق ما تضمنه الجدول (رقم 9 ملحق الميزانية الجبائية) وهذا ما نُورده على النحو التالي :

1. فوائد القيمة الناتجة عن التنازل : فائض القيمة يمثل جبائيا منتوج تحققه المؤسسة بمناسبة عمليات ذا الطابع استثنائي متعلقه ببعض عناصر الأصول، فقط تخص عمليات التنازل تثبيطات عينية أو حصص اجتماعية وأسهم، ولكن يجب أن نميز بين الفوائد المحققة لأنها تخضع لنظام جبائي خاص حيث يمثل فائض القيمة الناتج عن التنازل الفرق الإيجابي بين السعر التنازل وقيمة المحاسبية للأصل بعد طرح الاهتلاكات المتراكمة.

وفائض القيمة يخضع للضريبة بحسب ما إذا كان فائض قيمة قصير الأجل أو طويل الأجل كما تختلف المعالجة الجبائية في حالة إلزام المؤسسة بإعادة استثماره، حيث أن فائض القيمة قصير الأجل حسب نص المادتين (172 و 173) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن فائض القيمة المحقق بمناسبة تنازل عن التثبيطات المكتسبة أو المنجزة من طرف المؤسسة لأقل من ثلاث سنوات تدمج في الربح الخاضع للضريبة بنسبة 70% من فائض القيمة، أما فائض القيمة الطويل الأجل هو فائض القيمة المحقق بمناسبة التنازل عن التثبيطات المكتسبة أو المحدثه لأكثر من ثلاث سنوات يدمج في الربح الخاضع للضريبة بنسبة 35% من فائض القيمة.

2. حالة إعادة استثمار فائض القيمة الناتج عن التنازل: في هذه الحالة إذا ما أبدت المؤسسة رغبتها في إعادة استثمار فائض القيمة المحقق فإن هذا الأخير لا يدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحقق فيها ولكن يجب تحقق بعض الشروط:

- أن يكون المبلغ المعادي استثماره مساوي لمبلغ فائض القيمة المحقق ولتكلفة الأصل المتنازل عنه.
- أن يتم إعادة استثمار فائض القيمة قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات ابتداء من اختتام السنة التي تحقق اثناءها الفائض.
- إرفاق التعهد بطلب إعادة استثمار مع تصريح السنوي.

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

وحسب نص المادة (173) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 ، يعتبر الجزء من فائض القيمة الناتج عن التنازل غير الخاضع للضريبة والمقدر بـ 30% من نسبة فائض القيمة قصير الأجل و 65% بالنسبة لفائض القيمة طويل الأجل وفي حالة إدراج الفائض كلية يتم خصم الجزء غير خاضع للضريبة، وتتم نفس المعاملة بالنسبة لفائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات الممثلة .

3. حواصل الأسهم وحصص الهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة:

تعفى عوائد هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة لمدة 05 سنوات ابتداء 2009/01/01 بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وفي حال إخضاع هذه العوائد جهلا بالقانون للربح الخاضع للضريبة فإنه يتم تسوية الأمر عن طريق خصم هذه المنتجات غير خاضعة للضريبة.

4. عوائد الأسهم والحصص المسعرة في البورصة: تعفى عوائد الأسهم والسندات الممثلة

المسعرة في البورصة من الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) و الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

لمدة 05 سنوات ابتداء من واحد واحد 2009 وفي هذه وفي حالة إخضاعها جهلا بالقانون يتم تسوية الأمر عن طريق خصمها من الربح الخاضع للضريبة.

5. المداخل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو

المعفاة صراحة : نصت المادة (147 مكرر) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 على أنه لا تدخل ضمن وعاء الضريبة على أرباح الشركات المداخل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) ولا يستفيد من الإمتياز إلا إذا تم التصريح بهذه المداخل بصفة منتظمة بمعنى آخر أن المداخل المذكورة سابقا والتي يتم التصريح بها بصفة منتظمة طبقا لأحكام القانون المعمول به فإنها تدمج في الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS).

وفي حالة التصريح بهذه المداخل بصفة منتظمة واندمجت في الربح الخاضع للضريبة بسبب جهل القانون فإنه يتم خصمها من الربح الخاضع للضريبة وإجراءات متعلقة فقط بالأشخاص المعنويين.

6. الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري "المقرض المؤجر": حسب نص المادة

27 من ق.م. التكميلي 2010 و المتعلق بعمليات القرض الإيجاري فإنه يسمح للمقرض المؤجر بصفة المالك القانوني للملك المؤجر من ممارسة الاهتلاك وخصمه من الربح الخاضع للضريبة بصورة استثنائية إلى غاية 2012/12/31 وعليه عدم ممارسة هذا الحق لجهله بالقانون و ظنا منه أن الاهتلاك حق فقط للمقرض المستأجر فإنه يتم خصم قسط الاهتلاك بصفة استثنائية بالنسبة للمقرض المؤجر إلى غاية 2012/12/31 حسب النصوص الجبائية من الربح الخاضع للضريبة .

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

7.الاهتلاكات المكملة: هو اهتلاك مكمل للاهتلاك السابق المطبق على التثبيتات وهو ناتج عن جهل النصوص القانونية نظرا للتعديلات المستمرة للتشريع الجبائي او السهو ونذكر بعض الحالات التي تؤدي الى حساب الاهتلاك إضافي وخصمه من الربح الخاضع للضريبة.

الاهتلاك محسوب على أساس قيمة الإقتناء خارج الرسم وهو المفروض أن يحسب على أساس سعر الإقتناء بكل الرسوم نظرا لأن التثبيت غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فحسب الاهتلاك الإضافي على أساس الفرق بين القيمتين، فإذا كانت قاعدة حساب الاهتلاك بالنسبة للسيارة السياحية غير الأساسية حسبت على أساس 3.000.000 دج 2023 ولكن المؤسسة قامت بحساب قسط الاهتلاك على أساس 1.000.000 دج ولم تطلع على التعديل الجديد فإن المؤسسة لها الحق في ممارسة الاهتلاك إضافي على 2.000.000 دج .

حالة إقتناء تثبيت أثناء السنة مع العلم أن مؤسسة تمارس الاهتلاك الثابت و نظرا لخطأ لا إرادي تم حساب الاهتلاك على الأساس السنوي ، ومع العلم ان قسط الاهتلاك الثابت يحسب تناسبيا مع الزمن عكس الاهتلاك التنازلي والتصاعدي من المنظور الجبائي، وعليه يمكن حساب الاهتلاك الإضافي المتعلق بالأشهر المرتبطة بسنة الاكتساب.

8.خصومات أخرى : يدخل في هذا العنصر كل التخفيضات التي لم تتناولها النقاط السابقة كالمنتجات التي تم إعفاؤها بنص قانوني وأدرجت في الربح الخاضع للضريبة بسبب جهل النصوص الجبائية .

9.العجز السابق: حسب نص المادة (147) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 ، فإنه في حالة تسجيل عجز في السنة المالية ما فإن هذا العجز يعتبر عبء يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كافي لتغطية هذا العجز فإن ما تبقى من العجز يرحل بالترتيب إلى السنوات المالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية للسنة العجز .

ولكن قد يتزامن عجز مع عجز آخر ويتحقق عجز بصفة مستمرة من دورة لأخرى وبالتالي فإن ترحيل العجز يتم وفق احترام الترتيب بحيث يحمل العدد الأول خلال أول دورة أي تغطية العجز القديم مع احترام عدم تجاوز (04) سنوات متصلة غير منقطعة في تغطيته، فإذا تم تحقيق الربح في السنة المقبلة واستطاع هذا الربح أن يغطي العجز بكامله فهذا جيد أما إذا لم يكتفي هذا الربح لمقابلة الخسارة فيتم تحميل العجز المتبقي وتحميله على السنوات الموالية، فإذا صادف هذا الأخير أثناء ترحيله تكرر عجز آخر فإن كل عجز يرحل على حدى ويمنح (04) سنوات لامتناعه ولا يمكن تجميع الخسائر المتعلقة بدورات مختلفة في عجز واحد متراكم ويتم نقله الى الأمام وإنما يتم تحميل العجز الأول ثم الذي يليه بدون أن تتجاوز فترة (04) سنوات وما لم يتم امتصاصه تتحملة المؤسسة و تخصمه من الاحتياطات وإذا لم يكفي تخصمه من رؤوس الأموال الخاصة مع العلم أن العجز الذي نقوم بتحميله هو العجز الجبائي بمعنى الذي تم إدخال التعديلات عليه وليس العجز المحاسبي.

المبحث الثالث: دراسة تحليلية لأثر التعديلات الضريبية ذات الصلة على مكونات

النتيجة الجبائية (ملحق الميزانية الجبائية رقم 9 انموذجا)

حتى يتسنى لنا الوقوف على أثر التعديلات الضريبية ذات الصلة على مكونات النتيجة الجبائية ومعرفة الصعوبات الناجمة عن التعديلات المستمرة لنصوص التشريع الجبائي ارتأينا معالجتها من وجهات نظر مختلفة تشترك فيها الأطراف الفاعلة والمعنية بمحتوى الدراسة وهم المكلفين بالضريبة، الإدارة الجبائية و محافظي الحسابات المحاسبين المعتمدين، وقد أفطت هذه المعالجة للوصول إلى عدة نتائج نسردها على النحو التالي:

المطلب الأول: أثر عدم استقرار القوانين الضريبية على النتيجة الجبائية من منظور الملحق رقم (9)

يمثل الملحق رقم (9) أهم ملاحق الميزانية الجبائية أين يظهر كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال ما تتضمنه عناصر الاستردادات وعناصر التخفيضات ، وفي هذا الصدد قمنا بدراسة وضعية مؤسسة انتاجية خلال الفترة غير المتقادمة (2020-2023) ، لمعرفة مدى تأثير عدم استقرار القوانين الضريبية على النتيجة الجبائية من منظور الملحق رقم (9) من خلال تتبع العناصر التي يضمهم الجدول رقم (9) مقارنة بتغير القوانين ذات الصلة، حيث أفطت الدراسة على عدم وجود أي صعوبات في تحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار القوانين الضريبية وهذا بحسب تصريح محافظ الحسابات من جهة ومن جهة أخرى تعامل المؤسسة مع العديد من الاستردادات والتخفيضات خلال فترة الدراسة من دون أي إشكال، مع الإشارة إلى أن التعديل الوحيد المتعلق بفترة الدراسة يخص حصص الهدايا الإشرارية غير القابلة للخصم بحسب المادة (169) الفقرة الأولى) أين ارتفعت قيمة الوحدة الواحدة من 500 دج إلى 1.000 دج وفي حدود 500.000 إجمالاً. ، ويمكن عرض محتوى الدراسة على النحو التالي :

الفرع الأول : التعريف بالمؤسسة ودوافع اختيارها

غالبا ما ترتبط المراقبة على الوثائق بمدى الكم الهائل من المعلومات التي تتوفر عليها الإدارة الضريبية من جهة، ومن جهة أخرى على مدى المعرفة الجيدة لمختلف أنشطة المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى مجموعة من الدوافع التي يمكن أن تعتمد عليها مصلحة الضرائب المختصة في مجال الوعاء لاختيار أهم المكلفين الذين يمكن إخضاعهم لهذا النوع من المراقبة الجبائية، على اعتبار استحالة إخضاع كافة المجتمع الضريبي لهاته الأخيرة.

أولاً: التعريف بالمؤسسة المعنية بعملية المراقبة على الوثائق

نشأت المؤسسة الإنتاجية سنة 2000، برأسمال يقدر بـ 30.000.000 دج، تحت تسمية مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة ، مسيرة من طرف صاحبها طبقا لعقد إنشاء

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

المؤسسة تحت رقم 2000/77، تشغل المؤسسة حوالي 16 عاملاً، وقد يزيد أو ينقص حسب الطلبات، كما أنها تملك مجموعة من التثبيات العينية خاصة معدات النقل.

1. طبيعة النشاط : مؤسسة انتاجية

2. حقل النشاط: تنشط المؤسسة على كل من المستوى المحلي، الجهوي والوطني، حيث ظفرت بالعديد من المشاريع في مختلف المناطق.

3. مسك المحاسبة: يشرف على ضمان الالتزامات الجبائية والمحاسبية اتجاه الإدارة الضريبية محافظ حسابات محاسب معتمد

ثانيا : دوافع اختيار المؤسسة الإنتاجية

تتمثل دوافع اختيار المؤسسة الإنتاجية على الخصوص في الآتي : نوعية النشاط الذي تليه الدولة أهمية كبيرة وتعرض نوعية هذا النشاط للعديد من تعديلات القوانين الضريبية مسايرة لتوجه الدولة في تشجيع الاستثمار الوطني، بالإضافة للأهمية الكبيرة التي توليها السلطات لهذه الأنشطة الهامة لدورها الفعال في التنمية الاقتصادية للدولة .

الفرع الثاني : وضعية ملحق الميزانية الجبائية (الجدول رقم 9)

تخضع المؤسسة إلى كل من الرسم على النشاط المهني (TAP) ، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضريبة على أرباح الشركات (TAP) و الضريبة على الدخل الإجمالي للشريك الوحيد (IRG-Associé)، بالإضافة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور (IRG/SALAIRES)، كما أن أغلب التصريحات الدورية والسنوية مكتتبه في آجالها القانونية، ويمكن تحديد عناصر النتيجة الجبائية للفترة (2020-2023) من خلال عرض وضعية ملحق الميزانية الجبائية (الجدول رقم 9)

الجدول رقم (11) : ملحق الميزانية الجبائية (الجدول رقم 9)

السنة :	2020	2021	2022	2023
تعيين المؤسسة : مؤسسة انتاجية			المبلغ	
النتيجة المحاسبية	الربح	1.322.600	2.360.400	3.233.700
	عجز			3.555.600
الادماجات -الاستردادات-				
أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال				
حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم	1.500.000	600.000	1.000.000	400.000
حصص الإشهار المالي و الرعاية الخاصة غير القابلة للخصم	666.500	560.000	665.230	333.800

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

				مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم
				الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم
6.300	6.300	6.300	6.300	الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم
				المؤونات غير القابلة للخصم
200.000	200.000	200.000	200.000	الإهلاكات غير القابلة للخصم
				مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم
				الإهلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري المقرض المستأجر. 27 ق.م. ت 2010
				الإيجارات خارج النتيجة المالية المقرض المؤجر. 27 ق.م. ت 2010
675.564	614.403	448.476	251.294	الضريبة على أرباح الشركات
				الضريبة الواجب دفعها على النتائج
				الضرائب المؤجلة "تغيرات"
				خسائر القيمة غير قابلة للخصم
65.000	59.600	56.000	36.500	العقوبات والغرامات غير القابلة للخصم
				فوارق تحويل الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية
				الاستردادات الأخرى
5.236.264	5.779.233	4.231.176	3.983.194	مجموع الإدماجات
				الخصومات
444.000			750.000	فائض القيمة عن التنازل عن الأصول التابعة المعاد استثمارها م 173 من ق.ض.م. ر.م.
				حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والأوراق المماثلة وأيضا أسهم وحصص الهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة .
				الإهلاكات المتعلقة بعمليات عقود الإيجار " المقرض المؤجر" المادة 27 من ق.م. ت. 2010

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

				الإيجارات خارج النتيجة المالية- المقرض المؤجر- م 27 من ق.م. ت 2010	
		400.000	66.500	تكملة الإهلاكات	
				خصومات أخرى	
444.000	/	400.000	816.500	مجموع الخصومات	
				العجز السابق القابل للخصم م 147 من ق.ض.م. ر.م.	
			3.300.000	عجز السنة 2019	
		133.306		عجز السنة 2020	
				عجز السنة 20	
				عجز السنة 20	
			4.116.500	المجموع القابل للخصم	
4.792.264	5.779.233	3.697.780	/	الربح	النتيجة الجبائية
			133.306	خسارة	

المصدر : من إعداد الطالبة وبالإعتماد على ملاحق الميزانيات الجبائية (الجدول رقم 9)

نلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه العديد من الملاحظات نسردها أهمها على النحو التالي :

1.الجدول يتضمن جميع عناصر الإدماجات (الاستردادات) والتخفيضات التي نصت عليها المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفق النصوص التشريعية للسنوات (2020-2023)، زيادة للعديد من المواد نذكر منها المواد : (140، 147، 141، 152، 169، 170، 172، 173، 174).

2.مبالغ حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم تم إدماجها نتيجة تجاوزها للسقف 500.000 دج ؛

3. مبالغ حصص الإشهار المالي و الرعاية الخاصة غير القابلة للخصم تم إدماجها نتيجة تجاوزها 10% من رقم أعمال السنة المالية وهذا بالرغم من عدم تجاوزها السقف المحدد بـ 30.000.000 دج (الإدماج كان نتيجة صرف مبالغ تتجاوز 10 من رقم الأعمال المحقق وهذا وفق نص المادة 169 الفقرة 2).

4. مبالغ الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم تخص الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور وهي من العناصر غي قابلة للخصم.

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

5. مبالغ الإهلاكات غير القابلة للخصم تم إدماجها نتيجة حساب الإهلاك بمعدل 25 % من القيمة الأصلية للسيارة السياحية غير الأصلية ، حيث يحسب الإهلاك بـ 950.000 دج عوض 750.000 دج $(3.000.000 \times 25 \%)$.

7. مبالغ الضريبة الواجب دفعها على النتائج تم إدماجها نتيجة عدم تسديدها لا عن طريق التسبيقات ولا عن طريق رصيد التصفية.

8. مبالغ العقوبات والغرامات غير القابلة للخصم تم إدماجها نتيجة التأخر في تقديم التصريحات الشهرية ، حيث تم تسجيل المبلغ الإجمالي بحساب الضرائب والرسوم وكان من المفروض عدم ضمها بهذا الحساب.

9. مبالغ فائض القيمة عن التنازل عن الأصول (الظاهرة سنتي 2020 و 2023) تخص التنازل عن شاحنتين تم اهتلاكهما بالكامل غير أن المؤسسة ضمت مبالغهما كلياً بالنتيجة خارج الإستغلال (كان من المفروض حسابها بنسبة 35 % على أساس وجود فائض قيمة طويل الأجل).

10. مبالغ تكملة الإهلاكات (الظاهرة سنتي 2020 و 2021) تخص حساب أقساط اهتلاك معدات مكتب بمبالغ أكبر مما يجب.

11. تم تخفيض خسارتي سنتي (2019 و 2020) سنتي (2020 و 2021) على التوالي وهذا ما نصت عليه المادة (147) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفرع الثالث : وضعية التسوية خلال الفترة (2020 - 2023)

بالرغم من أن المؤسسة أظهرت العديد من عناصر الإدماجات والتي ترفع من النتيجة الجبائية غير أنها تعرضت لتسوية عنصر أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال ، حيث ان المؤسسة تؤجر مستودع بالقرب من مقرها بمبلغ 40.000 دج شهرياً ، غير أنه مخصص لأغراض شخصية ، لهذا تعرضت المؤسسة للتسوية سنة 2022 على النحو التالي:

$$(12 \times 40.000 \times 19\% \times 1,15 = 104800 \text{ دج.})$$

المطلب الثاني: أثر عدم استقرار القوانين الضريبية على النتيجة الجبائية من منظور محافظ الحسابات

حتى يتسنى لنا الوقوف على صعوبات تحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار القوانين الضريبية قمنا بمقابلة مع السيد : محمد مبخوت محافظ حسابات بالأغواط، نورد مضمونها على النحو التالي:

الطالبة (1) : السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته سيدي الكريم في رأيكم ما هو مستوى علاقتكم بالإدارة الجبائية التي تتعاملون معها؟
السيد محافظ الحسابات : علاقات جيدة

الطالبة (2) : كيف تتحصلون على مستجدات التشريع الضريبي من القوانين والتعليمات ؟
السيد محافظ الحسابات : نتحصل عليها حسب ما ينشر في الجريدة الرسمية والاجتماعات الدورية مع إدارة الضرائب.

الطالبة (3) : من خلال خبرتكم الطويلة في الميدان، كيف تُقيمون استقرار القوانين الضريبية خلال الفترة 2015-2024؟

السيد محافظ الحسابات : قوانين الجبائية تتغير جزئيا كل سنة، حسب السياسات المتبعة.

الطالبة (4): هل هناك تأثير لأي مستجد ضريبي على عملكم خاصة ما تعلق بمستجد القوانين؟
السيد محافظ الحسابات : بكل تأكيد يجب مواكبة المستجدات.

الطالبة (5) : هل لاحظتم مرونة من قبل الإدارة الجبائية في تطبيق مستجد التشريع الضريبي؟
السيد محافظ الحسابات : تطبيق القوانين محدد المجالات ولا يمكن التكلم على المرونة.

الطالبة (6) : ماهي المادة أو المواد المعرضة باستمرار للتعديل ؟ وكيف يؤثر هذا التعديل على أداء مهامكم؟

السيد محافظ الحسابات : المواد المتعلقة بالنسب المطبقة وفي بعض الحالات في الوعاء الضريبي.

الطالبة (7) : ما الفرق بين النتيجة الجبائية و النتيجة المحاسبية من المنظور المهني ؟
السيد محافظ الحسابات : الفرق هو في اختلاف المعالجة المتعلقة بالتكاليف بين النظرة الجبائية و النظرة المحاسبية.

الطالبة (8): هل هناك صعوبة في الانتقال من النتيجة الجبائية إلى النتيجة المحاسبية؟ وما هي مراحل الانتقال؟

السيد محافظ الحسابات : ليس هناك صعوبة، يتطلب تطبيق القوانين الجبائية فقط .

الطالبة (9): ما هو ملحق الميزانية الجبائية الذي يُمكن من تحديد النتيجة الجبائية؟
السيد محافظ الحسابات : الملحق هو لتفسير تطبيق القوانين فقط، غير أن الملحق رقم (9) الذي يُحدد بالتفصيل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

الطالبة (10): هل تستعينون بالرقمنة في تعاملكم مع الإدارة الجبائية؟
السيد محافظ الحسابات : نعم.

الطالبة (11): هل هناك نظام إلكتروني خاص يمكن من تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية؟
وفي حالة وجود هذا النظام كيف يتم مسابته مع مستجدات القوانين الضريبية؟
السيد محافظ الحسابات : مسك المحاسبة يتم وفق نظام يعتمد على الاعلام الالي يكون مكيف حسب القوانين الجبائية (Logiciel Informatise).

الطالبة (12): على مستوى مكتبكم الموقر هل هناك تعامل بالضريبة المؤجلة؟ وما هي آليات عمل الضريبة المؤجلة ؟
السيد محافظ الحسابات : على على مستوى مكتبنا لا يوجد تعاملات بالضريبة المؤجلة، فهناك بعض الأعباء القابلة للاسترداد الموجودة في جدول رقم تسعة إلا أن المؤسسات هنا لا تعتمد عليها، وهذا نظرا إلى طبيعة نشاطها.

الطالبة (13): في رأيكم ، هل حققت الضريبة المؤجلة ما وجدت من أجله؟
السيد محافظ الحسابات : حسب تعاملاتنا في الجانب الجبائي فإنه لا وجود لضرائب مؤجلة لأن كل الضرائب التي تفرض على مؤسسات لها تاريخ استحقاق إذا لم يلتزم المكلف بها أو أخرها فإنه يخضع إلى عقوبات وغرامات يحددها المشرع، كما يمنح المشرع للمكلف في حالة عدم قدرته على التسديد الضرائب قروض ضريبية قابلة للتأجيل وفقه إعادة جدولة رزنامة لتسديدها. أما محاسبيا فهي موجودة بكون المحاسبة تقوم بتقييم والاعتراف بكل العمليات من ضمنها الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء والإيرادات والاعتراف والتقييم الجبائي لها.

في هذا لا يمكن أن أفصل فيما امكانية الضرائب المؤجلة في تقليص الفارق بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية إذا كانت حقا أوجدت لهذا الهدف.

الطالبة (14): كيف تتعاملون مع كل عنصر من عناصر جدول رقم 9 (ملحق الميزانية الجبائية)؟
السيد محافظ الحسابات : وفق ما ينص عليه القانون المحدد لطبيعة الضريبة

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

الطالبة (15): على مستوى مكتبكم الموقر ، ما هو العنصر أو العناصر الأكثر استخداما على مستوى جدول رقم 9 (ملحق الميزانية الجبائية) ؟

السيد محافظ الحسابات: كل العناصر تستخدم حسب طبيعة النشاط وأكثرها (إعادة دمج الغرامات)

الطالبة (16): ما مدى تأثير رقمته الإدارة الجبائية في أداء عملكم؟

السيد محافظ الحسابات : تسهل العمل والتواصل مع الإدارة.

الطالبة (17): هل للرقمنة تأثير سلبي أو إيجابي على أداء مهامكم؟

السيد محافظ الحسابات : تأثير إيجابي

الطالبة (18): يطلق مصطلحي الممول الاقتصادي والممول الجبائي في عقود الإيجار ، ماذا يقصد بها؟

السيد محافظ الحسابات : حسب تعاملاتنا لا وجود لمصطلح الممول فإذا كانت المؤسسة تتعامل مع المؤسسات المالية بعقود البيع بالإيجار فهذه العملية يطلق عليها بالتمويل الاقتصادي ، و هذا التعامل يخلق المشاركين في الضرائب وعلى كل من الطرفين تفرض الضرائب يفصل فيها المشرع بالضريبة.

الطالبة (19): كيف تعالجون مصاريف البحوث والتطوير؟ وفيما تتمثل صعوبة تحديد النتيجة الجبائية بوجود هذا العنصر؟

السيد محافظ الحسابات : معالجتها تتم بناء على ما ينص عليه القانون في هذا الباب وليس هنالك أي صعوبة.

الطالبة (20): على مستوى مكتبكم الموقر ، ما هي طرق الإهلاك المستخدمة؟ ما المقصود بطريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج المعتمدة في النظام المحاسبي المالي؟

السيد محافظ الحسابات : طريقة الإهلاك هي الطريقة الخطية ومن المفروض أن تكون هناك منشور مشترك بين الوزارات لاستعمال طرق أخرى.

الطالبة (21): الإهلاكات غير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري "المقرض المستأجر" فيما تتمثل ، وكيف يتم التعامل معها على مستوى الاستردادات وعلى مستوى التخفيضات؟

السيد محافظ الحسابات : كما وسبق أن قلت له أن هناك عناصر لا يتم التعامل معها إلا أن عمليات الإيجار يتم التعامل معها كالتالي المقرض هو المالك الذي له الحق في إدراج الإهلاك في أصوله إلى أن يتم التنازل عنها ويظهر لنا هذا في جدول حسابات النتائج أما المستأجر فتظهر لنا قيمة ذلك في رقم الأعمال.

الطالبة (22): ما المقصود بخسائر القيمة غير القابلة للخصم؟ فيما تتمثل ، وكيف يتم التعامل معها ؟

السيد محافظ الحسابات :

الطالبة (23): ما المقصود بالإهلاك المكمل؟ وما علاقته بعدم استقرار القوانين الضريبية؟
السيد محافظ الحسابات : من خلال ما فهمت منك فإن تسوية الاهتلاكات لما يكون هناك خطأ في المعالجة نتيجة جهل بالقوانين تكون في المحاسبة أما جبائيا فغير مقبولة.

الطالبة (24): على مستوى مكتبكم الموقر ، هل تعاملتم مع العجز المرحل؟ كيف يؤثر على النتيجة الجبائية؟ هل باستطاعة النظام الآلي حل اشكالية تراكم العجز و/أو تذبذب الربح والخسارة.
السيد محافظ الحسابات : العجز المرحل هو عبارة عن خسائر يتم تغطيتها خلال أربع سنوات بحيث أنها تخفض النتيجة الجبائية، كما أصبح بإمكان النظام الآلي التعامل معها ، بالإضافة إلى أن المؤسسة وفق ما يحدده القانون التجاري فلا يمكن أن تستمر في تحقيق الخسائر بحيث إذا بلغت الخسائر أكبر من رأس مالها فإنها تعلن إفلاسها

كما أن العجز المرحل يتم اعتماده فقط بالنسبة للخاضعين المعنويين الذين يخضعون للضريبة على أرباح الشركات.

الطالبة (25): فيما تتمثل ملحقات الميزانية الجبائية؟
السيد محافظ الحسابات : ملحقات الميزانية الجبائية من الجدول رقم 1 إلى الجدول رقم 13.

الطالبة (26): إذا ممكن سيدي الكريم إذا لديكم أية إضافة ، أسئلة ، تصويب ، توجيه يخص موضوع الدراسة الموسوم بـ صعوبات تحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار القوانين الضريبية؟
السيد محافظ الحسابات : موضوع دراستكم يعتمد على كيفية تقييم والاعتراف بالأعباء و الإيرادات جبائيا بعد تحديد النتيجة المحاسبية ، توجيه يخص موضوع الدراسة وهو أن موضوع دراستنا يقتصر على الجدول رقم تسعة جدول تحديد النتيجة الجبائية وما ينص عليه القانون الجبائي فيما يخص عناصره، أما بالنسبة لعدم استقرار القوانين الضريبية فهي تعتبر طبيعية بالنسبة لمهنتنا بحيث أن كل واحد منا يعتمد على القانون الجبائي يستلزم عليه التركيز والتمعن و ومعالجه كل سنة على حدى وفق ما يحدث خلالها من تعديلات به.

من خلال تقييمنا للإجابات المقترحة على محافظ الحسابات تظهر على عدم وجود أي صعوبات في تحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار القوانين الضريبية، حيث يستلزم فقط مسايرة تطور القوانين الضريبية ذات الصلة. كما يظهر لنا أن هناك بعض العناصر في الإسترداد الحديثة و التي لا يتم التعامل بها في المؤسسات وذلك حسب طبيعة نشاطها مثل الضرائب المؤجلة، عقود الإيجار... إلخ.

بالإضافة إلى العجز المرحل الذي يستفيد منه المكلفين المعنويين فقط والذي يخفض من الوعاء الضريبي.

المطلب الثالث: أثر عدم استقرار القوانين الضريبية على النتيجة الجبائية من منظور مسؤول الإدارة الجبائية

حتى يتسنى لنا الوقوف على صعوبات تحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار القوانين الضريبية قمنا بمقابلة مع أحد مسؤولي الإدارة الجبائية بمركز الضرائب-الأغواط-، نورد مضمونها على النحو التالي:

الطالبة (1): السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته سيدي الكريم في رأيكم ما هو مستوى علاقتكم بفئات المجتمع الضريبي الذي تتعاملون معه ؟
السيد مسؤول مركز الضرائب : جيدة، فهو ينبع من الاحترام المتبادل، فالإدارة الجبائية حريصة كل الحرص على توطيد العلاقة مع المكلفين بالضريبة.

الطالبة (2): كيف تتحصلون على مستجدات التشريع الضريبي من القوانين والتعليمات ؟
السيد مسؤول مركز الضرائب : هناك مصالح ضريبة هي المسؤولة عن المستجدات الضريبية بحيث تعرف العمال كيفية تطبيق هذه القوانين الجبائية الجديدة وكل ما يحدثه من تعديلات، كما يمكن للموظف الاستعانة بالمصادر الخارجية وذلك حسب اجتهاده الخاص.

الطالبة (3): من خلال خبرتكم الطويلة في الميدان، كيف تقيمون استقرار القوانين الضريبية خلال الفترة 2015-2024 ؟
السيد مسؤول مركز الضرائب : عدم استقرار القوانين سواء بالنسبة لأسقف التكاليف الجبائية أو بالنسبة للأنظمة الخاضعة، النسب المطبقة، الأنشطة الخاضعة... إلخ. أي أن تغير القوانين قد يمس مختلف العناصر الضريبية.

الطالبة (4): هل هناك تأثير لأي مستجد ضريبي على عملكم خاصة ما تعلق بمستجد القوانين ؟
السيد مسؤول مركز الضرائب : التسوية، بحث نلزم بتطبيق القوانين كل سنة على حدا حسب ما ينص عليه القانون الجبائي مما يتطلب الأمر التركيز و معرفة القوانين وتغيرات التي أحدثها المشرع كل سنة.

الطالبة (5): هل لاحظتم مرونة من قبل الإدارة الجبائية في تطبيق مستجد التشريع الضريبي ؟
السيد مسؤول مركز الضرائب : القانون واضح تطبيقه إلا أنه ممكن أن نمارس نوع من الليونة في التطبيق إذا كان الأمر يخص مثلا الإجراءات الإدارية التي مثل ما وقع سنة 2020 تغير القانون الذي

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

يخص الأنشطة مما أدى إلى إختلاف المراكز المعنية بها مما أدى إلى عرقلة في نقل الملفات أوقعت المكلف في حيرة بكيفية تصريحه.

الطالبة (6): ماهي المادة أو المواد المعرضة باستمرار للتعديل ؟ وكيف يؤثر هذا التعديل على أداء مهامكم؟

السيد مسؤول مركز الضرائب : تغيرات كثيرة في ضريبة الرسم على النشاط المهني فمذ 2020 تقريبا دائمة التغير أما الضريبة الأرباح على الشركات مستقرة نسبيا. كما تتغير المواد التي تحدد التكاليف المقبولة جبائيا باستمرار حسب الأهداف و سياسات الاقتصادية المتبعة من طرف الدولة، فالسنوات الأخيرة تم رفع أسقف الأعباء القابلة للخصم وفقا بالمكلف و تشجيعا له على ممارسة الأنشطة الاقتصادية، وهذا ما قد تأثر على مهامنا لذا يجب أن تتوفر لدينا المعلومة وتطبيق القوانين الموافقة لكل سنة .

الطالبة (7): ما الفرق بين النتيجة الجبائية و النتيجة المحاسبية من المنظور المهني ؟
السيد مسؤول مركز الضرائب : الاختلاف يكمن في الأعباء وكيفية معالجتها، بحيث في المحاسبة يتم قبول كل الأعباء عكس الأعباء الجبائية المقيدة بقوانين وتشاريع تنظمها وتحددها.

الطالبة (8): هل هناك صعوبة في الانتقال من النتيجة الجبائية إلى النتيجة المحاسبية؟ وما هي مراحل الانتقال؟

السيد مسؤول مركز الضرائب : لم يتم الإجابة عنه

الطالبة (9): ما هو ملحق الميزانية الجبائية الذي يُمكن من تحديد النتيجة الجبائية؟
السيد مسؤول مركز الضرائب : تتمثل في 13 ملحق أهمها الجدول رقم 09 تحديد النتيجة الجبائية

الطالبة (10): هل تستعينون بالرقمنة في تعاملكم مع الإدارة الجبائية؟
السيد مسؤول مركز الضرائب : نعم

الطالبة (11): هل هناك نظام إلكتروني خاص يمكن من تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية؟
وفي حالة وجود هذا النظام كيف يتم مسابته مع مستجدات القوانين الضريبية؟
السيد مسؤول مركز الضرائب : لا يوجد.

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

الطالبة (12): على مستوى مكتبكم الموقر هل هناك تعامل بالضريبة المؤجلة؟ وما هي آليات عمل الضريبة المؤجلة ؟

السيد مسؤول مركز الضرائب : لم يتم الإجابة عنه.

الطالبة (13): في رأيكم ، هل حققت الضريبة المؤجلة ما وُجدت من أجله؟

السيد مسؤول مركز الضرائب : لم يتم الإجابة عنه.

الطالبة (14): كيف تتعاملون مع كل عنصر من عناصر جدول رقم 9 (ملحق الميزانية الجبائية)؟

السيد مسؤول مركز الضرائب : لم يتم الإجابة عنه.

الطالبة (15): على مستوى مكتبكم الموقر ، ما هو العنصر أو العناصر الأكثر استخداما على مستوى

جدول رقم 9 (ملحق الميزانية الجبائية) ؟

السيد مسؤول مركز الضرائب : كل عنصر من عناصر الجدول رقم 09 مهم سواء النتيجة المحاسبية التي تحدد لنا ما حققته المؤسسة إما ربح أو خسارة، الاستردادات التي هي عبارة عن تكاليف غير مقبولة التي تضاف إلى النتيجة المحاسبية ولها تأثير كبير على الوعاء الجبائي، أو التخفيضات وهي التي تستفيد منها المكلف تقلل من الوعاء الجبائي و بالإضافة للعجز المالي الذي يتم تغطيته خلال أربع سنوات من حدوثه، فنجد أن الإدارة الجبائية تدقق بالاستردادات التي تؤدي إلى تضخيم الوعاء الجبائي المفروض عليه ضريبة.

الطالبة (16): ما مدى تأثير رقمنة الإدارة الجبائية في أداء عملكم؟

السيد مسؤول مركز الضرائب : الرقمنة تؤثر في أداء عملنا فيما يخص مهام القبض فقط

الطالبة (17): هل للرقمنة تأثير سلبي أو إيجابي على أداء مهامكم؟

السيد مسؤول مركز الضرائب : تأثير سلبي أكثر من الإيجابي، بحيث أضاف لنا مجهود و وقت لعملنا كنا في غنى عنه، كما أنها عبارة عن إعادة ما قمنا به إداريا فلا ينظم لنا المعلومات ولا الضرائب وإنما يقتصر فقط على تسجيلها ليتم تحويلها إلى القبض فيكون المكلف على دراية بها، أو بخصوص دين جبائي عليه.

الطالبة (18): يطلق مصطلحي الممول الاقتصادي والممول الجبائي في عتود الايجار، ماذا يقصد

بها؟

السيد مسؤول مركز الضرائب : لم يتم الإجابة عنه.

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

الطالبة (19): كيف تعالجون مصاريف البحوث والتطوير؟ وفيما تتمثل صعوبة تحديد النتيجة الجبائية بوجود هذا العنصر؟

السيد مسؤول مركز الضرائب : لم يتم الإجابة عنه.

الطالبة (20): على مستوى مكتبكم الموقر ، ما هي طرق الإهلاك المستخدمة؟ ما المقصود بطريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج المعتمدة في النظام المحاسبي المالي؟

السيد مسؤول مركز الضرائب : لم يتم الإجابة عنه.

الطالبة (21): الإهلاكات غير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري "المقرض المستأجر" فيما تتمثل ، وكيف يتم التعامل معها على مستوى الإستردادات وعلى مستوى التخفيضات؟

السيد مسؤول مركز الضرائب : لم يتم الإجابة عنه.

الطالبة (22): ما المقصود بخسائر القيمة غير القابلة للخصم؟ فيما تتمثل ، وكيف يتم التعامل معها ؟

السيد مسؤول مركز الضرائب : لم يتم الإجابة عنه.

الطالبة (23): ما المقصود بالإهلاك المكمل؟ وما علاقته بعدم استقرار القوانين الضريبية؟

السيد مسؤول مركز الضرائب : لم يتم الإجابة عنه.

الطالبة (24): على مستوى مكتبكم الموقر ، هل تعاملتم مع العجز المرحل؟ كيف يؤثر على النتيجة الجبائية؟ هل باستطاعة النظام الآلي حل اشكالية تراكم العجز و/أو تذبذب الربح والخسارة.

السيد مسؤول مركز الضرائب : لم يتم الإجابة عنه.

الطالبة (25): فيما تتمثل ملحقات الميزانية الجبائية؟

السيد مسؤول مركز الضرائب : لم يتم الإجابة عنه.

الطالبة (26): إذا ممكن سيدي الكريم إذا لديكم أية إضافة ، أسئلة ، تصويبات ، توجيه يخص موضوع الدراسة الموسوم بـ صعوبات تحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار القوانين الضريبية؟

السيد مسؤول مركز الضرائب : لم يتم الإجابة عنه.

من خلال تقييمنا للإجابات المقترحة على مسؤول مركز الضرائب تظهر على العموم الآتي :

الفصل الثاني : دراسة تحليلية لأثر التعديلات في القوانين الضريبية على مكونات النتيجة الجبائية

1. أن هناك مصالح ضريبية هي المسؤولة عن المستجدات الضريبية، بحيث تعرف العمال كيفية تطبيق القوانين الجبائية الجديدة وكل ما يحدثه من تعديلات، كما يمكن للموظف الاستعانة بالمصادر الخارجية وذلك حسب اجتهاده الخاص.
2. أن عدم استقرار القوانين يتمثل في العادة تعديلات على أسقف التكاليف الجبائية ، الأنظمة الخاضعة، النسب المطبقة، الأنشطة الخاضعة.... إلخ. أي أن التغير في القوانين قد يمس مختلف العناصر الضريبية.
3. هناك صعوبة في عملية التسوية، بحث نلزم بتطبيق القوانين كل سنة على حدا حسب ما ينص عليه القانون الجبائي مما يتطلب الأمر التركيز و معرفة القوانين وتغيرات التي أحدثها المشرع كل سنة.
4. هناك تغيرات كثيرة في ضريبة الرسم على النشاط المهني فمنذ 2020 تقريبا دائمة التغير، أما الضريبة الأرباح على الشركات مستقرة نسبيا، كما أن هناك تغيرات في المواد التي تحدد التكاليف المقبولة جبائيا باستمرار حسب الأهداف و سياسات الاقتصادية المتبعة من طرف الدولة، فالسنوات الأخيرة تم رفع أسقف الأعباء القابلة للخصم رفقا بالمكلف و تشجيعا له على ممارسة الأنشطة الاقتصادية، وهذا ما قد تأثر على مهامنا لذا يجب أن تتوفر لدينا المعلومة وتطبيق القوانين الموافقة لكل سنة .
5. الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والجبائية يكمن في الأعباء وكيفية معالجتها، بحيث في المحاسبة يتم قبول كل الأعباء عكس الأعباء الجبائية المقيدة بقوانين وتشاريع تنظمها وتحددها.
6. كل عنصر من عناصر الجدول رقم (09) مهم سواء النتيجة المحاسبية التي تحدد لنا ما حققته المؤسسة إما ربح أو خسارة، الاستردادات التي هي عبارة عن تكاليف غير مقبولة التي تضاف إلى النتيجة المحاسبية ولها تأثير كبير على الوعاء الجبائي، أو التخفيضات وهي التي يستفيد منها المكلف لأنها تقلل من الوعاء الجبائي و بالإضافة للعجز المالي الذي يتم تغطيته خلال أربع سنوات من حدوثه، فنجد أن الإدارة الجبائية تدقق بالاستردادات التي تؤدي إلى تضخيم الوعاء الجبائي المفروض عليه ضريبة.
7. هناك تأثير سلبي للتحويل الرقمي أكثر من الإيجابي، بحيث أضاف لنا مجهود و وقت لعملا كنا في غنى عنه، كما أنها عبارة عن إعادة ما قمنا به إداريا فلا ينظم لنا المعلومات ولا الضرائب وإنما يقتصر فقط على تسجيلها ليتم تحويلها إلى القباضة فيكون المكلف على دراية بها، أو بخصوص دين جبائي عليه.

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا الميدانية تم التوصل الى ان هناك جسور يتطلب تجاوزها للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية هذه الجسور يتضمنها ملحق الميزانية الجبائية رقم 9 ، وهذا ناجم في الأصل من أن هناك بعض النصوص القانونية المتعارضة بين القانون الجبائي و القانون المحاسبي ، و كون الادارة الجبائية احد المستخدمين الاساسيين لمخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية) فذلك ما يجبر المحاسبين دائما على التقيد بنصوص القانون الجبائي اما بالمعالجة وفق نصوصه ، او بالمعالجة وفق ما نص عليه النظام المحاسبي مع اعادة المعالجة للعناصر التي تختلف فيها النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية ، كما توصلت الدراسة الميدانية وبحسب المقابلتين الشخصيتين بأنه لاوجود لأي صعوبات في تحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار القوانين الضريبية، حيث يستلزم فقط مسايرة تطور القوانين الضريبية ذات الصلة هذا من جانب رأي محافظ الحسابات، في حين رأي مسؤول الإدارة الجبائية فأكد على أن هناك صعوبة في عملية التسوية تتجم عن التعديلات المستمرة للقوانين الضريبية ، مما يتطلب الأمر التركيز والمتابعة المستمرة لكل استحداث في التشريع الضريبي.



الخاتمة

الخاتمة:

حاولنا من خلال دراستنا لموضوع صعوبات تحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار القوانين الضريبية، الإجابة على الإشكالية الرئيسية واختبار الفرضيتين، حيث اتضح لنا تميز التشريع الضريبي الجزائري بعدم الاستقرار نظير لجوئه للعديد من التعديلات أين وصلت إلى 139 تعديل خلال سنة 2022 وهذا كله من أجل الوصول لمطابقة القواعد المحاسبية لا سيما تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، هذا ما توصلت إليه الدراسة النظرية، في حين توصلت الدراسة الميدانية وبحسب المقابلتين الشخصيتين بأنه لا وجود لأي صعوبات في تحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار القوانين الضريبية، حيث يستلزم فقط مسايرة تطور القوانين الضريبية ذات الصلة هذا من جانب رأي محافظ الحسابات، في حين رأي مسؤول الإدارة الجبائية فأكد على أن هناك صعوبة في عملية التسوية تنجم عن التعديلات المستمرة للقوانين الضريبية ، مما يتطلب الأمر التركيز والمتابعة المستمرة لكل استحداث في التشريع الضريبي.

فمن خلال فصلي الدراسة، وانطلاقا من الفرضيتين الأساسيتين لها، وبالإعتماد على المنهجية المشار إليها في المقدمة استطعنا استخلاص الآتي:

أولا- نتائج اختبار فرضيتي الدراسة

- الفرضية الأولى والمتمثلة في أن عدم استقرار القوانين الضريبية في ظل التباين بين قواعد النظام المحاسبي المالي وقوانين التشريع الضريبي يزيد من صعوبة الوصول للنتيجة الجبائية فقد تحققت الفرضية جزئيا حيث توصلنا من خلال هذه الدراسة وبحسب رأي محافظ الحسابات أن لا وجود لأي صعوبة ، يكفي فقط مسايرة استحداثات المشرع الجبائي الجزائري، بينما الشق الثاني يري فيه مسؤول الإدارة الجبائية على أن هناك بالفعل صعوبة في مسايرة تعديلات القوانين الضريبية خاصة ما تعلق بعملية التسوية المتكررة.

- الفرضية الثانية والمتمثلة في أنه استطاع المشرع الضريبي الجزائري من خلال استصدار الجدول (رقم 9 ملحق الميزانية الجبائية) من سد الفجوة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقوانين الضريبية ذات الصلة، فقد تحققت الفرضية، حيث توصلنا من خلال هذه الدراسة على أن هناك جسور يتطلب تجاوزها للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية هذه الجسور يتضمنها (ملحق الميزانية الجبائية رقم 9) ، وهذا ناجم في الأصل من أن هناك بعض النصوص القانونية المتعارضة بين القانون الجبائي و القانون المحاسبي.

ثانيا - نتائج الدراسة

من خلال مضامين فصلي الدراسة يتضح وجود العديد من النتائج نذكر منها على الخصوص الآتي:

- تظهر الاختلافات بقوة بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية في جانب الاعباء عند الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية نظرا للقيود التي تضعها الادارة الجبائية في قابلية خصم هذه الاعباء .
- الاختلاف بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية ناتج إما عن فروقات دائمة مستمرة نظرا للاختلاف في طرق المعالجة المحاسبية و الجبائية و التي لا تنعكس على الفترة المقبلة ، و إما عن فروقات مؤقتة تنتج بين قواعد الربح المحاسبي و قواعد التشريع الجبائي نتيجة اختلاف الفترة التي يتم الاعتراف بالإيراد أو العبء .
- التسويات التي تتم عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية تمثل مجموعة التصحيحات و التي تتم خارج اطار المحاسبة .
- عرفت البيئة المحاسبية الجزائرية عدة اصلاحات تماشيا مع النظام المحاسبي المالي، و هذا من خلال إدخال التعديلات على النظام الجبائي ، و هو ما يعتبر دليلا على رغبة الدولة ووعيها بضرورة تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي ، إلا ان هذه الجهود تعتبر غير كافية .

ثالثا - التوصيات

- هناك العديد من نقاط التعارض و الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي ، لذلك يجب العمل على إزالتها لتقادي المشكلات المترتبة عنها .
- يجب على الإدارة الجبائية بذل مجهود أكثر من خلال توضيح كيفية تطبيق الضرائب المؤجلة لأنها تعتبر بدائل لتقريب النتيجة المحاسبية من النتيجة الجبائية و اعطائها اهمية اكبر لأنها تسجل الفروقات في اطار المحاسبة .
- ضرورة تكييف هيكل النظام الجبائي وفق منهجية علمية لاعتماد إطار تصوري للجباية كاعتماد تعاريف واضحة لعناصر الميزانية و جدول حساب النتائج من منظور جبائي حتى يتسنى التمييز بين الاعباء التي تسجل كاعباء بطبيعتها او الاعباء التي تدرج بالمفهوم الجديد في تكلفة الأصل.
- إخضاع سن النصوص الجبائية الى منطق البساطة و المرونة حتى تكون النصوص بسيطة وواضحة تقاديا لأي تأويلات و ان تتصف هذه النصوص بالمرونة لتستجيب للتغيرات حتى نتقادي التعديلات الواردة في قانون المالية السنوية و التكميلية و التي اصبحت من البديهي أنه لا يخلو قانون مالية من تعديلات جبائية جديدة .

- يجب على الإدارة الجبائية المحافظة على الارتباط الموجود بين القواعد الجبائية و القواعد المحاسبية من خلال تبني النظام الجبائي لبعض المفاهيم و طرق التقييم في النظام المحاسبي من أجل تقليص الفروقات.

رابعاً - أفاق الدراسة :

- بعد دراستنا لموضوع صعوبات تحديد النتيجة الجبائية في ظل عدم استقرار القوانين الضريبية تبين لنا أن هناك الكثير من المحاور التي تستحق المزيد من البحث و الدراسة نذكر منها الآتي :
- دراسة تحليلية لصعوبات تطبيق الضرائب المؤجلة بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر؛
 - ضرورة التوافق بين التشريع المحاسبي والتشريع الضريبي في ظل التحول الرقمي بقطاع الضرائب.



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا/ مصادر باللغة العربية

❖ الكتب

حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الطبعة 2024، المديرية العامة للضرائب.

❖ القوانين ، الأوامر ، المراسيم والمناشير

أ. القوانين

- الجريدة الرسمية العدد 44 في 26 جويلية 2009 قانون المالية التكميلي لسنة 2009.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.
- المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013.
- المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المطبعة الرسمية، الجزائر، 2024.
- المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المطبعة الرسمية ، 2022.

ب.الأوامر

- القرار المؤرخ 26 جويلية 2008(الصادر بتاريخ 15 مارس 2009)، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف الإملائية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سريها. الجزائر: الجريدة الرسمية العدد 21.

ث. المناشير

- الجريدة الرسمية وزارة المالية، قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجزائر.
- قانون المالية لسنة 2014،المتضمن في الجريدة الرسمية رقم 68 الصادرة في تاريخ 31/12/2013.
- بوعون يحيى نصيرة ، " الضرائب الوطنية و الدولية " ، الدار العالمية للأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
- الجريدة الرسمية رقم 19، المادة 10-121.

- الجريدة الرسمية العدد 19 في 25 مارس 2009.
- الجريدة الرسمية العدد 44 في 26 /07/ 2009 ، قانون المالية التكميلي 2009.
- الجريدة الرسمية ،قانون 01 /10 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،العدد ،42 الجزائر ، المؤرخ في 29 يونيو 2010.

❖ الملتقيات

- بوعلاق وآخرون، الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية، ملتقى حول المعايير - جامعة ورقلة، نوفمبر 2014.
- رضا جاوحدو وجيليلة إيمان حمدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 5/6 ماي 2013، جامعة الوادي، الجزائر.
- سفيان سولم، صعوبات تطبيقها والحلول المقترحة لتفعيلها، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، 28-29/10/2015، قالمة.
- صالح حميدات وعلاء بوقفة، واقف البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، الملتقى الوطني واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 5/6 ماي 2013، جامعة الوادي، الجزائر.
- علي عزوز و محمد متلوي، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية - تجارب، تطبيقات وآفاق 18/17 جانفي 2010، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي ، الجزائر.
- محمد براق و تسعديت بوسبعين ، تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي، مداخلة في إطار الملتقى حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبية (IFRS/IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS): "التحدي"، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 14 13 ديسمبر 2011.

❖ الأطروحات والرسائل الجامعية

- أحمد بساس، أثر المراقبة على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2014.
- إكرام نابي، أثر النظام المحاسبي المالي على المنظومة الجبائية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2013 .

- أمينة كلوش، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2015.
- بودبة خالد ، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات البيانات المحاسبية و المالية للمؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة جيجل، 2007.
- تسعديت بوسبعين ، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة - الجزائر.
- التونسي أمينة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جباية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الأغواط، 2011.
- حسيبة بوسعيد، دراسة العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2016.
- سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015.
- عبد الرزاق قريوز، الإشكاليات المحاسبية الناجمة عن الالتزامات الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح. ورقلة، 2017.
- عبد النور بورنيسة، تأثير المؤسسات الاقتصادية بتعقيدات النظام الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، 2022.
- عبيروكوك و تبر زايد، الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2018.
- محمد ديلخ و عبد الكريم شناي، تكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة ، 2017.
- محمد عجيلة و محمد مولود غزيل، التدقيق ومحافظ الحسابات، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2016.

- مومني ياسين، واقع معالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، 2018.

❖ مجلات

- اسماعيل عيسى، الانتقال من نتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام محاسبي المالي و نظام الجبائي الجزائري، مجلة الريادة الاقتصادية الاعمال، 2019، العدد 02.
- إيمان يخلف و محمد طرشي و عزوز علي، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، 2017، العدد 02.
- خالد جمال أحمد حسن، ماهية الصياغة التشريعية و مقومات جودتها، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، المجلد 05، العدد 02.
- خديجة بوطبل، مبادئ دستورية لحماية حقوق المكلف بالضريبة وفق التعديل الدستوري لسنة 2020، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، العدد 01، 2021.
- رشيد سفاخلو وعاشور كاتوش، مهام وتقارير محافظ الحسابات، مجلة الإقتصاد الجديد، المجلد 1، العدد 16.
- رضا جاوحدو و جليلة إيمان حمدي، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية - دراسة ميدانية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32، 2014.
- رضوان موجاري، آليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2، الجزائر، 2020، العدد 02.
- سحنون نسيم، الفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في ظل قانون المالية لسنة 2022، مجلة دراسات جبائية، المركز الجامعي الشهيد سي الحواس بريكة، 2022.
- سهام طالب حسين، تأثير الضرائب المؤجلة على النتيجة المحاسبية و الجبائية للدورة، مجلة الدراسات التجارية و الإقتصادية المعاصرة، المجلد 4، العدد 02، جامعة البشير الابراهيمي (الجزائر).

- فريد عوينات، الممارسات المحاسبية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، 2016، العدد 02.
- قدور عمار و بن عواق العربي، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الجبائية، 2018، العدد 12.
- نورة ديب، الاجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، مجلة العلوم الإنسانية والإجتماعية، 2010، المجلد 07، العدد 01.

❖ مطبوعات جامعية

- فاتح أحمية، دور إصلاح النظام الضريبي الجزائري في تحسين الإيرادات الضريبية،
، Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale
المجلد 15 رقم 02، 2021.
- محمد عجيلة و محمد مولود غزيل، التدقيق ومحافظ الحسابات، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2016.

ثانيا/ مراجع باللغة أجنبية:

- DGI, Code Des Impots Directs Et Taxes Assimilées 2013, art n° 185 – 186.
- Eric Heinrich , Impacts Fiscaux Des Nouvelles Règles Comptables , Lycée , Cassin 2006.

ثالثا/مواقع الكترونية:

- <https://www.mfdgi.gov.dz>
- www.compta.soft.com