

مساهمة القياس المحاسبي في تحديد الوعاء الضريبي دراسة حالة مؤسسة للاستيراد والتصدير بولاية

سطيف خلال الفترة 2017-2018

The contribution of accounting measurement in determining the tax base, a case study of import and export in Setif, during 2017-2018 period

د. واضح صالح¹، د. محمد حمير العين²

¹ جامعة سطيف 1، Salah.wdh@gmail.com

² جامعة سطيف 1، ham200el@yahoo.fr

تاريخ القبول: 2020/06/30

تاريخ المراجعة: 2020/05/13

تاريخ الاستلام: 2020/04/06

ملخص:

المهدف من هذا البحث هو دراسة العلاقة بين القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية والوعاء الضريبي لمختلف الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسات في بيئة الاعمال الجزائر، وذلك بالتطبيق على شركة ذات مسؤولية محدودة يتمثل نشاطها في استيراد والتصدير بولاية سطيف خلال الفترة 2017-2018، بهدف الاجابة على الاشكالية المطروحة والتي تتمثل في مدى مساهمة القياس المحاسبي في القوائم المالي في تحديد الوعاء الضريبي بشكل الذي يعبر عن الوضع المالي الفعلي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي، الوعاء الضريبي، الضرائب والرسوم، القوائم المالية، التهرب الضريبي.

تصنيف JEL: M41.

Abstract:

The aim of this research is the study of the relationship between accounting measurement according to the international accounting standards and tax base for various taxes and fees, imposed on corporations in the business environment in Algeria. And that, by applying it to a limited liability company, whose activity is import and export in setif during 2017-2018 period in order to answer the problematic issue : the extent of the accounting measurement contribution to the financial lists in determination of tax base in a way that reflects the real financial situation of the corporation.

Key words: accounting measurement, tax base, taxes and fees, financial lists, tax evasion

Jel Classification Codes : M41.

1. تمهيد:

تعتمد ادارة الضرائب على النتيجة الجبائية في تحديد مختلف الضرائب كالضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على ارباح الشركات، حيث ان النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية بعد التعديل فيها بما يوافق والقوانين الضريبية، وبالتالي فإن هناك حلقة وصل بين الوعاء الضريبي والقياس المحاسبي وفق التشريعات المحاسبية، وعليه تتمثل اشكالية هذه الدراسة في وجود فجوة بين النظام المحاسبي والقواعد الضريبية عند عدم الأخذ القياس المحاسبي وفق المعايير وتشريعات المناسبة مما يجعل من القوائم المالية معدة لا تعبر بصورة الصادقة عن النتائج الخاضع للضريبة وهذا ينعكس سلبا في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي وعليه يمكن طرق الاشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن أن يساهم القياس المحاسبي في تحديد الوعاء الضريبي بالصورة التي تعكس الوضع المالي الحقيقي في المؤسسة؟

انطلاقا من هذه الإشكالية يمكن تفريعها إلى الفرضيات التالية:

- هناك اختلاف بين التشريع الضريبي والقواعد القياس المحاسبية وهذا ما يؤكد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

- القياس المحاسبي لعناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج (رقم الاعمال، النتيجة المحاسبية الكتلة الأجور...) هي اساس تحديد الوعاء الضريبي من طرف ادارة الضرائب.

2-أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في النقاط التالية:

- أهمية القياس المحاسبي في تحديد نتائج المحاسبية في المؤسسة؛

- أهمية الوعاء الضريبي في تحديد الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة.

3-أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف البحث في ما يلي:

- تبيان أثر القياس المحاسبي في القوائم المالية في تحديد الوعاء الضريبي.

- تحديد نقاط الاختلاف ونقاط التوافق بين متطلبات القياس المحاسبي والقواعد الضريبية..

4-منهجية الدراسة:

سيتم اعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من الدراسة وعلى أسلوب دراسة الحالة في الجانب العملي التطبقي من خلال تحليل معطيات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.

5- خطة الدراسة:

المحور الأول: مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي

المحور الثاني: دور القياس المحاسبي في تحديد الوعاء الضريبي

المحور الثالث: دراسة حالة مؤسسة للاستيراد والتصدير بولاية سطيف خلال الفترة (2017-2018)

المحور الأول: مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي:

اولا-مفهوم القياس المحاسبي:

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FABS) القياس المحاسبي بأنه " عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة ، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار" (شارويد، 2006، صفحة 185)

وتعرف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) القياس المحاسبي بأنه " هو عملية تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر البيانات المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل ويتضمن ذلك اختيار الأساس المناسب للقياس" (زعرات، 2011، صفحة 16) ثانياً- أسس قياس قيمة بنود القوائم المالية:

يتضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية حسب لجنة معايير المحاسبة الدولية أسس قياس مختلفة، تتمثل في : (داخل، 2016، صفحة 381)

-أساس التكلفة التاريخية؛

-أساس سعر الدخول الجاري، أي خاصية تكلفة الاستبدال؛

-أساس سعر الخروج الجاري أي صافي القيمة البيعية؛

-أساس القيمة الحالية.

المحور الثاني: دور القياس المحاسبي في تحديد الوعاء الضريبي:

اولاً- مفهوم الوعاء الضريبي:

يقصد بوعاء الضريبة المادة أو العنصر الذي تفرض عليه الضريبة، والوعاء قد يكون مالا كشخص المكلف أو رأسماله أو دخله أو السلع سواء اكانت المستوردة من الخارج أم المنتجة في الداخل واختيار وعاء الضريبة يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبة اذ تتوقف عدالة الضريبة ووفرة حصيلتها على حسن اختيار وعائها. (تباي، 2014، صفحة 26)

ويحدد الوعاء الضريبي وفقاً للنقاط التالية: (الخطيب، 1998، صفحة 85)

✓ الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

يرتبط موضوع الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال باختيار المادة التي تفرض عليها الضريبة أي باختيار موضوعها.

✓ الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة:

ترجع الأسس العامة لتحديد العناصر الخاضعة للضريبة إلى تعدد لعناصر ووحدتها، ومن خلال هذا المعيار نميز نظامين للضرائب، فالأول يستند إلى عنصر واحد فقط من العناصر المحتمل خضوعها للضريبة ويطلق عليها بالأنظمة الوحيدة، والثاني يفرض على أكثر من عنصر من عناصر الإخضاع الضريبي كالدخل، الثروة والاستهلاك، ويطلق على الأنظمة في هذه الحالة بالأنظمة المتعددة.

✓ الضريبة العينية والضريبة الشخصية:

يعتمد في هذا التصنيف على الوعاء الضريبي من حيث الأخذ في الاعتبار أموال المكلف دون مراعاة حالته الشخصية أو الأخذ في الاعتبار الأموال المملوكة من طرفه مع مراعاة حالته الشخصية.

✓ الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

يلجأ المشرع الضريبي إلى الاستعانة بصور فنية مختلفة للإخضاع الضريبي، ويمكن القول أن دخول وثورات المكلفين هي الأوعية الحقيقية لكافة الاقتطاعات الضريبية، ويعني هذا الاختيار تحديد المنطلق الذي يمكن للإدارة المالية التدخل فيه لإجبار الأفراد على التنازل على جزء من المادة التي تم اختيارها لفرض الضريبة، ويعتبر تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة، أهم تقسيمات الضرائب.

ثانياً- دور تبني القياس المحاسبي في تحديد الوعاء الضريبي:

إن التشريعات الضريبية فرضت، وتدخلت بصورة جلية في علم المحاسبة مما جعل هذا العلم يفقد جزءاً من خصائصه وتدخل المشرع الضريبي في تحديد قواعد الإهلاكات والمخصصات والإحتياطات، ورفض بعض النفقات والأعباء وشمول مفهوم الربح لتسجيل الإيرادات الرأسمالية والإيرادات الأخرى كل هذا يدل على أن الضوابط والقواعد المحاسبية تخضع

للقواعد والضوابط الضريبية، ومن هنا نشأ ما يسمى الريح الضريبي والريح المحاسبي¹. وعليه فتوفر نظام محاسبي جيد يعتمد على المستندات و الدفاتر و السجلات المحاسبية يساعد في تحد يد وعاء الضريبة ويحد من الخلاف بين الممولين و مصلحة الضرائب و كذلك التطبيق السليم للمبادئ و المعايير المحاسبية و القياس و الإفصاح في القوائم المالية يسهل من مهمة الفحص الضريبي. (أحمد، 2011، صفحة 41)

المحور الثالث: دراسة حالة مؤسسة للاستيراد والتصدير بولاية سطيف خلال الفترة (2017-2018):

تحاول المؤسسة من خلال ممارسات محاسبية معينة التقليل من حجم الوعاء الضريبي، وذلك بهدف التهرب الضريبي وبالتالي فهناك علاقة بين القياس المحاسبي وتحديد الوعاء الضريبي الذي تسعى إليه المؤسسات لتقليل الضرائب والرسوم المفروضة عليها، ويتم اكتشاف ذلك عن طريق التدقيق الجبائي الذي هو من بين الأساليب التي تعتمد عليه إدارة الضرائب في تحديد الوعاء الضريبي الفعلي المحقق من طرف المؤسسات.

أولاً. القياس المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة:

سيتم التطرق إلى دراسة الإفصاح المحاسبي لشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL) الذي يتمثل نشاطها في استيراد البضائع لبيعها على حالها، يقع مقرها الاجتماعي بولاية سطيف، تاريخ بداية نشاطها سنة 2010 وسيتم التركيز على دراسة دورتي (2017 و 2018).

1.المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة:

من خلال هذا العنصر سيتم التطرق إلى عملية عرض المعلومات في الدفاتر المحاسبية والقوائم المالية للمؤسسة، ودراسة نقاط الضعف فيها وتأثيرها على المركز المالي للمؤسسة.

1.1. فحص الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة:

بعد القيام بفحص الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة تم ملاحظة غياب المعلومات المدرجة في الدفاتر التالية: (المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجديدة الرخصة رقم 74)

- ✓ دفتر الجرد؛
- ✓ دفتر العمال؛
- ✓ دفتر اليومية.

من الواضح أن هذه الدفاتر حسب نص المادتين 09 و 10 من قانون التجاري الجزائري تعتبر إجبارية يجب على المؤسسة مسكها، لكن لوحظ أنها موجودة لكن دون تسجيل المعلومات الضرورية (مخزونات وجردها، الأصول والخصوم، جدول حسابات النتائج، اليومية المساعدة)، وهذا ما يتعارض مع ما ينص عليه القانون التجاري وكذلك قواعد النظام المحاسبي المالي في المادة 20 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، (مرجع سابق) كما تم ملاحظة أن بعض فواتير البيع في المؤسسة لا تحتوي على بعض المعلومات التي تتعلق بالزبون (رقم السجل التجاري، الرقم الجبائي، الرقم الاحصائي...)، وتعتبر الفواتير من المستندات المحاسبية التي يتم الاعتماد عليها في القياس المحاسبي (تسجيل عمليات البيع بتكلفتها)، والتي يجب ان تكون وفق ما ينص عليه المرسوم التنفيذي رقم 05-468 مؤرخ في 8 ذي القعدة عام 1426 الموافق 10 ديسمبر سنة 2005، الذي يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية.

2.1. تحليل القوائم المالية من حيث جودة المعلومات المحاسبية المدرجة فيها:

إن محاسب الشركة يستعمل برنامج pccompta في اعداد القوائم المالية، وبرنامج pcpaie لإعداد والتصريح بالأجور، وبرنامج آخر في اعداد الفواتير ومسك المخزون، ويستعمل برنامج excel في ملء التصريحات الجبائية (G50)، وهذا بهدف الرفع من دقة وجودة المعلومات المحاسبية مع التقليل من الأخطاء وريح الوقت، حسب ما ينص عليه المرسوم التنفيذي رقم 09-110 الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة انظمة الاعلام الالي الصادر في 08 افريل 2009.

3.1. تحليل القوائم المالية للمؤسسة:

سيتم التطرق إلى دراسة الميزانية وجدول حساب النتيجة وذلك راجع إلى:

- ✓ معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تكتفي بتقديم القوائم الجبائية فقط والتي تتضمن الميزانية وجدول حسابات النتائج؛
 - ✓ تعتبر (الميزانية وجدول حساب النتيجة) أهم القوائم المالية التي تظهر المركز المالي للمؤسسة؛
 - ✓ تلخص الميزانية وجدول حساب النتيجة العمليات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها من طرف المؤسسة؛
 - ✓ تحتوي الميزانية وجدول حساب النتيجة على العناصر التي يتم الاعتماد عليها في تحديد الوعاء الضريبي.
- وسيتم دراسة سنة 2018 وذلك راجع للمعلومات المتوفرة من وثائق المؤسسة بالإضافة إلى أنها تعتبر السنة أكثر نشاط في المؤسسة.

1.3.1. تحليل الميزانية لدورة 2018 : سيتم التطرق إلى العناصر التالية:

- **الأصول:** مجموع مبالغ الأصول المفصّل عنها في القوائم المالية للمؤسسة تقدر بقيمة 1221316180.00 دج والتي تتمثل في:
 - الأصول غير الجارية تقدر بقيمة 29111110.00 دج بنسبة 2.38% من إجمالي الأصول.
 - الأصول جارية تقدر بقيمة 1192205070.00 دج بنسبة 97.62% من إجمالي الأصول.
 - الإهلاك والمؤونات تقدر ب: 26088030.00 دج.

من خلال تفحص اليوميات المساعدة للمؤسسة وطريقة عرض الأصول في قائمة الميزانية (دورة 2017، 2018)، تم ملاحظة أن المؤسسة تعتمد على النظام المحاسبي المالي SCF في تسجيل العمليات الخاصة بها وذلك منذ أن تم إلزام المؤسسات بتطبيقه أول مرة سنة 2010، لكن تم ملاحظة العديد من الأخطاء تخص العناصر التالية:

أ. التثبيتات:

يتمثل نشاط المؤسسة في الاستيراد للبيع على الحالة وبالتالي فإن مبلغ الاستثمارات (الأصول الثابتة) ضعيف جدا مقارنة بإجمالي أصول المؤسسة، حيث يوجد معدات نقل تتمثل في معدات نقل (شاحنة) بقيمة 29111110.00 دج، ومن خلال الوثائق والمعلومات مقدمة من طرف المؤسسة تبين أن البطاقة الرمادية لمعدات النقل ليست ملك للمؤسسة كشخصية معنوية، وهذا ما يتعارض مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 والنظام المحاسبي المالي المادة 121.3 منه التي تنص على "يدرج التثبيت العيني في الحسابات كأصل إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى المؤسسة"، وكذلك الفروض المحاسبية المتعارف عليها (الوحدة الاقتصادية) التي تنص على استقلالية المؤسسة عن مالكيها أو الذين يتولون إدارتها).² (الدولية)

ب. المخزونات:

يتمثل مخزون المؤسسة في بضائع مستوردة من دولة الصين، ويتم بيعها على حالها لتجار الجملة من نفس نوع النشاط الذي يتمثل في الأدوات الكهرومنزلية، وبعد تفحص المستندات المحاسبية والقوائم المالية للمؤسسة تبين لنا أن هناك خلل في الإفصاح عن بعض الحسابات والمعلومات الخاصة بالمخزونات حيث يقوم محاسب المؤسسة بتحديد تكلفة شراء البضائع المستوردة كما يلي:

$$\text{تكلفة البضاعة في المؤسسة} = \text{سعر الشراء} + \text{الحقوق الجمركية} + \text{رسم التوطين البنكي} + \text{مصاريف الميناء.}$$

لكن ما تم ملاحظته هو إغفال حساب مصاريف النقل في تكلفة الشراء وهذا يتعارض مع ما تنص عليه المادة 123.2 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المتعلق بالمخزونات، الذي ينص على أن تكلفة المخزونات يجب أن تشمل كل المصاريف اللازمة لإيصال المخزونات إلى المكان (مخزون المؤسسة أو نقطة البيع).³ وبما أن نشاط المؤسسة

يتمثل في البيع والشراء فإن الحسابات (380 مشتريات البضاعة، 30 البضاعة، 700 مبيعات بضاعة، 600 بضاعة مستهلكة)، تعتبر من الحسابات ذات الأهمية النسبية والتي يجب الإفصاح عنها وفق ما تنص عليه قواعد الإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية (IAS01.IAS02) فإن كل المصاريف المتعلقة بالمشتريات والتي من بينها مصاريف النقل تعتبر كتكلفة شراء تقيد في حساب (380 مشتريات البضاعة).

ومن خلال وثائق المؤسسة تبين أن عدد فواتير نقل البضائع المسددة خلال دورة 2018 قدرة قيمتها الاجمالية 20000000.00 دج، وبعد معالجة هذا الخطأ في قياس التكاليف تظهر قوائم المالية للمؤسسة كما سيتم التطرق اليه في العناصر الموالية.

4.1. تصحيح الاختلالات المحاسبية:

ا.التعديل في عناصر الميزانية: من خلال الالتزام بالقواعد المنصوص عليها في السابق تصبح عناصر الأصول والخصوم كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): التعديل في عناصر الميزانية.

الوحدة (دج)

المبالغ دائنة	المبالغ مدينة	البيان
		عند تاريخ الشراء
	20000000.00	- البضاعة (حساب 300)
23400000.00		- موردون المخزونات (حساب 401)
	3400000.00	- الرسم على القيمة المضافة مشتريات (حساب 4456)
		عند تاريخ البيع
2000000.00		- بضاعة مخزنة (حساب 300)
3740000.00		- الزبائن (حساب 411)
	25740000.00	- الرسم على القيمة المضافة مبيعات (4457)
440000.00		- الرسم على النشاط المنتهي (حساب 4470)
1560000.00		النتيجة المغفلة (حساب 120)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ب.التعديل في حساب النتيجة: من خلال الالتزام بالقواعد المنصوص عليها في السابق تصبح عناصر جدول حسابات النتائج كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): التعديل في عناصر جدول حسابات النتائج.

الوحدة (دج)

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان
	22000000.00	مبيعات بضاعة (حساب 700)
20000000.00		بضاعة مستهلكة (حساب 600)
440000.00		الرسم على النشاط المهني (حساب 642)
1560000.00		النتيجة المغفلة (حساب 120)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ج.التعديل في حساب الخصوم: مجموع مبالغ الخصوم المفصح عنها في الميزانية بقيمة 1195228150.00 دج والتي تتمثل في:

■ **الاموال الخاصة:** تقدر بقيمة 439213060.00 دج بنسبة 36.75% من إجمالي الخصوم وتتكون من العناصر التالية:

✓ راس المال بقيمة 200000000.00 دج.

✓ ترحيل من جديد بقيمة 155465500.00 دج.

✓ النتيجة المحاسبية الصافية بقيمة 83747550.00 دج.

■ **الخصوم غير الجارية:** تقدر قيمتها 395000000.00 دج بنسبة 33.04% تتمثل في قروض طويلة الاجل.

■ **الخصوم الجارية:** تقدر قيمتها 361015090.00 دج بنسبة تقدر ب 30.20% تتمثل في العناصر التالية:

✓ الموردون بقيمة 7277150.00 دج.

✓ ضرائب مستحقة بقيمة 18903520.00 دج.

✓ ديون أخرى بقيمة 33482500.00 دج.

✓ خزينة سالبة بقيمة 11920.00 دج.

نلاحظ من خلال خصوم المؤسسة الحساب 519 الخزينة السالبة خلال دورة 2018 و 2018 رغم أن النقديات في المؤسسة مدينة بقيمة معتبرة وهذا ما يتناقض مع القواعد ومبادئ المحاسبة، وبالتالي يجب ترصيد الحساب 519.

5.1. النتائج المتوصل إليها:

من خلال ما تم التطرق له في السابق يمكن القول أن القوائم المالية لم تكن تعبر عن الصورة الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة إلى الحد المطلوب، وذلك نتيجة اعتماد محاسب المؤسسة على قواعد القياس بطريقة تتعارض مع قواعد النظام المحاسبي المالي، عن طريق اغفال بعض الفواتير التي تؤثر على عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج والتقليل من الوعاء الجبائي (رقم الاعمال والنتيجة المحاسبية).

وكان الهدف من لجوء المؤسسة إلى هذه الاساليب يتمثل في تجنب بعض الضرائب والرسوم (IBS- TAP-TVA) كأسلوب من اساليب التهرب الضريبي عن طريق إخفاء جزء من النتائج ورقم الاعمال المحقق.

ثانيا. التصريحات الضريبية في المؤسسة:

تخضع المؤسسة لنظام الريح الحقيقي والذي يتم تطبيقه في حالة تجاوز رقم الأعمال السنوي 30000000.00 دج، وهذا النظام يلزم المؤسسة بمسك محاسبة مالية وتصريحات جبائية (القوائم الجبائية والملاحق، دفتر اليومية، دفتر الجرد، التصريحات الشهرية G50، حالة الزبائن، اشهار الحسابات الاجتماعية ... الخ)، ويهدف التأكد من مدى صحة التصريحات الضريبية في المؤسسة محل الدراسة نتطرق إلى العناصر التالية:

1. التصريحات الجبائية الشهرية (G50):

الزم المشرع المكلفين بالضريبة بأن يكتبوا تصريحا شهريا صنف (G50) لدفع الضرائب والرسوم الواجبة لدى قباضة الضرائب التابعين لها، وهذا ما تقوم به المؤسسة قبل العشرون الموالية لشهر في حالة البيع من أجل تسديد الضرائب والرسوم الواجبة عليها والتي تتمثل فيما يلي:

1.1. الرسوم على رقم الاعمال:

تخضع المؤسسة لرسم على القيمة المضافة (TVA) كما تنص عليه المادة 03 و 04 من قانون الرسم على القيمة المضافة وبمعدل 19% والجدول الموالي يبين التصريحات الاجمالية لدورة 2018 للمؤسسة لرسم على القيمة المضافة للمبيعات وللمشتريات خلال دورة 2018.

الجدول رقم (03): رسم على القيمة المضافة خلال دورة 2018

الوحدة (دج)

البيان	الرسم على المبيعات	الرسم على المشتريات	الفرق
المبالغ الاجمالي للرسم	611637730.00	650573330.00	38935600.00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على التصريحات الجبائية للمؤسسة.

من خلال التدقيق في التصريحات الجبائية للمؤسسة والجدول السابق نلاحظ:

- ✓ رقم الاعمال الخاضع لرسم على القيمة المضافة المصرح به في وثيقة G50 يعادل رقم الاعمال المفصح عنه في القوائم المالية (جدول حسابات النتائج) في المؤسسة؛
 - ✓ المؤسسة تقوم بالتصريح برقم الاعمال المحقق خلال العشرون للشهر الموالي كما تنص عليه القوانين؛
 - ✓ الرسم على القيمة المضافة مشتريات المصرح به في وثيقة G50 خلال 12 شهرا لدورة 2018 يتوافق مع الرسم في فواتير الشراء (D10) المصرح بها لدى الجمارك؛
 - ✓ تقوم المؤسسة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات في الأجل المسموح بها قانونا.
- الرسم على النشاط المهني (TAP):

تخضع المؤسسة لرسم على النشاط المهني TAP كما تنص عليه المادة 217 و219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ونسبة 02%، وتستفيد من تخفيض بنسبة 30% والجدول الموالي يبين التصريحات الشهرية لرسم على النشاط المهني خلال دورة 2018:

الجدول رقم (04): الرسم على النشاط المهني في المؤسسة خلال سنة 2018.

الوحدة (دج)

البيان	المبالغ
المبلغ الاجمالي لرسم	50538680.00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال التدقيق في التصريحات الجبائية للمؤسسة والجدول اعلاه نلاحظ:

- ✓ المؤسسة تستفيد من تخفيض على رسم النشاط المهني لانها تقوم بعملية البيع بالفاتورة (البيع بالجملة) وتلتزم بشروط المنصوص عليها في قانون الضرائب الجزائري؛
 - ✓ رقم الاعمال المصرح به الخاضع برسم على النشاط المهني يتوافق مع ما هو مفصح عنه في جدول حسابات النتائج وفواتير البيع في المؤسسة؛
 - ✓ تقوم المؤسسة بتسديد الرسم على النشاط المهني في الاجال والمكان المحددة قانونا.
- 2.1. الضريبة على ارباح الشركات IBS:

تخضع المؤسسة لضريبة على ارباح الشركات كما تنص عليه المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمعدل 25%، كما تقوم المؤسسة بتسديد اقساط التسبيقات على الضريبة بالنسب والاجال المحددة قانونا ويتم حسابها كما يلي:

✓ القسط الأول: 30% من النتيجة الجبائية لدورة 2016 اي $20652430.00 * 0.3 = 6195730.00$ دج.

✓ القسط الثاني: 30% من النتيجة الجبائية لدورة 2017 اي $24646270.00 * 0.3 = 7393880.00$ دج.

وحسب التشريع الضريبي الجزائري يجب أن تكون الاقساط متساوية وعليه يصبح القسط الثاني كالتالي 7393880.00

– $6195730.00 = 1198150.00$ دج (الفرق بين القسط الاول والقسط الثاني)، وبإضافة هذا الفرق يصبح القسط

الثاني يساوي $1198150.00 + 7393880.00 = 8592030.00$ دج.

✓ القسط الثالث: 30% من النتيجة الجبائية لدورة 2017 اي $24646270.00 * 0.3 = 7393880.00$ دج، والجدول الموالي يبين قيمة وتاريخ استحقاق هذه الاقساط:

الجدول رقم (05): التسبيقات على الضريبة على ارباح الشركات في المؤسسة خلال دورة 2018.

الوحدة (دج)

البيان	التاريخ	المبالغ
القسط الاول	2018/02/20	6195730.00
القسط الثاني	2018/05/20	8592030.00
القسط الثالث	2018/10/20	7393880.00
المجموع	-----	22181640.00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على التصريحات الجبائية للمؤسسة.

من خلال التدقيق في التصريحات الجبائية للمؤسسة والجدول اعلاه تبين ان المؤسسة تقوم بالتصريح بالأقساط الضريبية على ارباح الشركات في الاجال والنسب المحددة قانونا، وتسجيلها في حسابات المجموعة الرابعة كما ينص عليه النظام المحاسبي المالي غير ان الاقساط غير متساوية كما ينص عليه التشريع الضريبي الجزائري.

2. التصريحات الجبائية السنوية: تقوم المؤسسة خلال كل دورة وقبل الثلاثين من شهر افريل بإيداع القوائم الجبائية من G04 التي تتضمن ما يلي:

- الميزانية التي تبين عناصر الاصول والخصوم;

- جدول حساب النتيجة؛

- الملاحق؛

- قائمة زبائن المؤسسة.

بما أن الجبائية تعتمد على معطيات المحاسبة في المؤسسة لتحديد الوعاء الضريبي، أي أن النتيجة الجبائية المتحصل عليها مصدرها هو النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات والتصحيحات وفقا للنصوص الجبائية، وتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة كما يلي:

ا. النتيجة المحاسبية للمؤسسة: حسب الميزانية وجدول حسابات النتائج يوضحها الجدول الموالي:

الجدول رقم (06): النتيجة المحاسبية في المؤسسة خلال دورة 2018.

الوحدة (دج)

البيان	المبالغ
مجموع النواتج في المؤسسة (حسابات المجموعة 07)	3597869130.00
مجموع الاعباء في المؤسسة (حسابات المجموعة 06)	3514121580.00
النتيجة المحاسبية الصافية (حساب 120)	83747550.00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

ب. النتيجة الجبائية في المؤسسة: حسب ملاحق القوائم الجبائية التي يوضحها الجدول الموالي:

الجدول رقم (07): النتيجة الجبائية للمؤسسة خلال دورة 2018.

الوحدة (دج)

البيان	المبالغ
النتيجة المحاسبية (حساب 120)	83747550.00
الادماجات	41192640.00

التخفيضات	0
النتيجة الجبائية	124940200.00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال ما سبق نلاحظ انه تم تحديد النتيجة الجبائية في المؤسسة بناء على القوائم الجبائية، وهي النتيجة التي يتم الاعتماد عليها كوعاء ضريبي في حساب الضريبة على ارباح الشركات IBS، والضريبة على الدخل للشركاء IRG RCM، وبالتالي أي خلل أو خطأ في المحاسبية و القوائم الجبائية للمؤسسة بطريقة تتعارض مع ما هو متعارف عليه في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، حتما سيؤدي إلى إعطاء الوعاء الضريبي بصورة غير دقيقة، وهي حالة التي تلجأ إليها المؤسسات بهدف الغش والتجنب الضريبي وتقليل الوعاء الضريبي.

الخاتمة:

من خلال التناول لموضوع هذا البحث يمكن القول ان احترام قواعد القياس المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية يمكن ان تساهم في تحديد الوعاء الضريبي الفعلي للمؤسسة وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التالية:

1. النتائج:

✓ تعتمد ادارة الضرائب على مخرجات المحاسبة في تحديد الوعاء الضريبي وذلك بعد التعديل فيها وفق التشريعات الضريبية:

✓ يتم قياس الاحداث المحاسبية في المؤسسة وفق مبدأ الصورة الصادقة بالاعتماد على وثائق التي تثبت الاحداث:

✓ القانون الضريبي لا يعترف بمبدأ الصورة الصادقة وهذا ما يظهر في عدم الاعتراف ببعض المصاريف المسجلة محاسبيا؛

✓ الافصاح المحاسبي في المؤسسة الجزائية فقط يتمثل في الافصاح الاجباري من قوائم الجبائية دون القوائم المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

2. الاقتراحات:

✓ تكوين اطارات الضرائب فيما يخص التشريع المحاسبي في جانبه متعلق بالقياس المحاسبي (النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية)؛

✓ - تكوين المدقق الجبائي في المجال المحاسبي والتدقيق المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؛

✓ على المؤسسة تحديد المصاريف المقبولة جبائيا وغير المقبولة عند تحديد النتيجة الجبائية؛

✓ اعادة النظر في حساب التكلفة المخزون في المؤسسة بما يتوافق والمعيار المحاسبي الدولي رقم 2.

قائمة المراجع

✓ المادة 121.3 من القانون 07/11.

✓ المادة 20 من القانون رقم 11/07. المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجديدة الرسة رقم 74.

✓ المعيار المحاسبي الدولي رقم 02، مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

✓ خالد الخطيب. (1998). الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية. عمان، الاردن: دارالحامد.

- ✓ رحمة تباي. (2014). النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي دراسة مقارنة. رسالة ماجستير في علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قسنطينة، ص29، الجزائر.
- ✓ ريتشارد شارويد. (2006). نظرية المحاسبة. عمان، الاردن: دار المريخ.
- ✓ فريد زعرات. (2011). معالجة القوائم المالية من اثار التضخم وفقا لمعايير المحاسبية الدولية. البليدة، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة سعد دخلب البليدة، ص 16.
- ✓ ليلى عبد الصاحب داخل. (2016). تأثير المحاسبة الابداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من اثارها. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 381.
- ✓ معتز أحمد إبراهيم أحمد. (2011). دور المحاسبة في تحديد وعاء الضريبة الدخل في القطاع الصناعي. رسالة ماجستير، في المحاسبة. جامعة السودان، السودان.