

## العنوان

المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي

وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للأشغال المتعددة بالمسيلة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية

نوقشت بتاريخ 2015/06/04

تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الدكتور:

د/ قاسمي السعيد

إعداد الطلبة:

أمنة ق يرش

لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
مشرفا	دكتور	قاسمي السعيد
رئيسا	دكتور	شريط الحسين
مناقشا	أستاذة	بلفيطح ريمة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سورة كہن

تعلموا العلم، فإن تعلمه لله خشى، وطلبه عبادة، والبحث عنه جهاد فهو المؤمنس في الوحشة  
والصاحب في الغربة ، والمحدث في الخلوة والدليل على السراء والمعين على الضراء والسلاح  
على الأعداء، فهو حياة القلوب من الجهل، ومصباح الإبصار من الظلمة، وقوة الأبدان من الضعف،  
ويبلغ بالعبد منازل الأخيار والأبرار و به يعرف الحلال من الحرام وهو إمام والعمل تابعه، ويلهمه  
السعداء و يحرمه الأشقياء فالعلماء سراج الازمنة، فكل عالم مصباح زمانه يستضيء به اهل عصره.

((معاذ بن جبل))

## شكر وعرافان

الحمد لله على سائر نعمه وعلى فضله العظيم أن وفقني وقدرني على إتمام هذا العمل والصلاة والسلام على أشرف الخلق سيدنا محمد وعلى آله وصحبه الأطهار ما تعاقب الليل والنهار.

يشرفني أن أتقدم بخالص العرفان والتقدير إلى الأساتذ المشرف "قاسمي السعيد"، وإلى الأستاذ الفاضل ولهي بوعلام وعريوة رشيد، الذين أكن لهم كامل الاحترام والتقدير، كما لا يفوتني أن أشكر زملائي في دفعة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق وكل الذين قدموا لي يد المساعدة والعون من قريب أو بعيد.

وأتقدم بعميق الشكر والاحترام إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم وتكرمهم بتقييم هذا البحث.

أمينة قيرش



# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	الشكر
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ-ج	مقدمة
	الفصل الأول : مدخل إلى محاسبة الضرائب على الدخل
05	تمهيد
06	المبحث الأول: ماهية الضرائب على الدخل
06	المطلب الأول : مدخل للضريبة
19	المطلب الثاني : ماهية الدخل
21	المطلب الثالث : أهمية الضرائب على الدخل
22	المبحث الثاني : طبيعة العلاقة بين المحاسبة وضرائب الدخل
22	المطلب الأول : علاقة المحاسبة بالضرائب
24	المطلب الثاني : تأثير ضرائب الدخل على المحاسبة
26	المطلب الثالث : أساس محاسبة الضريبة
28	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12)
30	تمهيد
31	المبحث الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) والنظام المحاسبي المالي
31	المطلب الأول: تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)
42	المطلب الثاني: تقديم النظام المحاسبي حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)

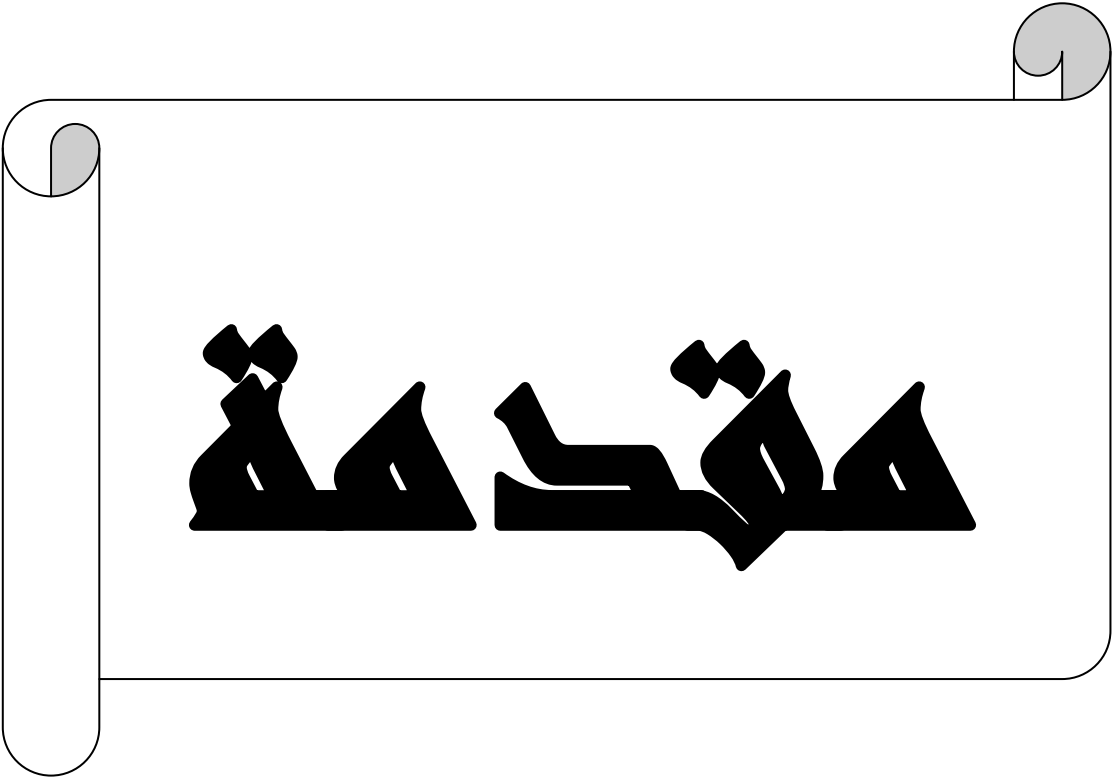
46	المطلب الثالث: الجوانب الجبائية للنظام المحاسبي المالي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)
54	المبحث الثاني: الضرائب على الدخل وكيفية معالجتها
54	المطلب الأول: الضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي
57	المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم
68	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل
74	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لمؤسسة الجزائرية للأشغال المتعددة بالمسيلة
76	تمهيد
77	المبحث الأول: لمحة عن المؤسسة محل الدراسة وهيكلها التنظيمي
77	المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة محل الدراسة
78	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
79	المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي
82	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل لمؤسسة محل الدراسة
82	المطلب الأول: الوضعية الجبائية للمؤسسة
84	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات
87	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل الإجمالي
95	المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لمؤسسة محل الدراسة
95	المطلب الأول: حساب الضريبة المؤجلة والتسجيل المحاسبي
98	خلاصة الفصل الثالث
	خاتمة
	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
13	مزايا و مساوئ الضريبة المباشرة و الضريبة غير المباشرة	(01)
52	الضرائب المؤجلة و وفقا للنظام المحاسبي المالي و القاعدة الجبائية	(02)
53	الضريبة على الارباح وفقا للنظام المالي و القواعد الجبائية	(03)
66	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	(04)
84	النتائج المحاسبية للمؤسسة	(05)
93	كشف الأجر	(06)
95	التعويض عن التقاعد الضمان الاجتماعي للأجر الخاضع	(07)

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم
10	رسم بياني لتركيب معدل الضريبة التصاعدي	(01)
69	كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب و الأجور	(02)
78	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	(03)
83	آلية فرض الضريبة على المداخل الموزعة	(04)
84	كيفية تحديد النتيجة الجبائية	(05)
90	كيفية حساب أجرة عامل حساب	(06)



## مقدمة :

تمارس المؤسسة الاقتصادية نشاطها في بيئة تتميز بالتغير الدائم للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتشريعية، الأمر الذي يتطلب منها التكيف مع هذه التغيرات ومتابعة تطوراتها والاستفادة منها على احسن وجه. في ظل هذه البيئة الجديدة سعت الجزائر في عملية إصلاح نظامها المحاسبي ، بهدف تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر وتقريبها من الممارسات الدولية التي تسعى إلى القضاء على الفروق والاختلافات في الأنظمة المحاسبية بين الدول وتعميم إستخدام المعايير المحاسبية على المستوى الدولي بتبني معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي دخل حيز التطبيق في شهر جانفي من سنة 2010 والذي يتكيف في ظاهره مع متطلبات المعايير (IFRS/IAS) .

وكان من بين أهم هذه المعايير المحاسبية المعيار الدولي رقم (12) ، في عام 1979 الصادر عن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (CIAS) والذي شهد عدة تعديلات وإدخالات رئيسية في عام 1996 . حيث عمل هذا المعيار على حل المشاكل الضريبية من خلال كيفية وطرق المعالجة المحاسبية لها وذلك بتحديد المقدار الخاضع للضريبة طبقا للتشريعات والقواعد الضريبية المحددة ، في حين أن الدخل المحاسبي يحسب طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وعادة ما يختلف الدخل الخاضع للضريبة عن الدخل المحاسبي ، لقد تناولت المعايير كيفية معالجة هذه الاختلافات والضريبة المستحقة و المؤجلة والإفصاح عنها في القوائم المالية، وعلى هذا الأساس تظهر معالم الإشكالية التي نسعى إلى دراستها والمتثلة في التساؤلات التالية :

## أولاً: تحديد الإشكالية

كيف يمكن معالجة الضرائب على الدخل محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12)؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ما المقصود بالضرائب على الدخل ؟
- 2- ما المقصود بالضرائب المؤجلة ؟
- 3- كيف يعالج النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة؟
- 4- هل يتوافق النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي بالنسبة للضرائب على الدخل؟

## ثانيا : فرضيات البحث

للإجابة عن التساؤلات السابقة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- 1- الضرائب على الدخل من الضرائب المباشرة التي شملتها الإصلاحات لذلك هي تواكب التطورات الاقتصادية والمحاسبية.
- 2- الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي يؤدي إلى فروقات دائمة ومؤقتة يعبر عنها بالضرائب المؤجلة .
- 3- يبين المعيار المحاسبي رقم 12 كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل .
- 4- يوجد توافق جزئي بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

## ثالثا: أهمية البحث

يكتسب هذا البحث أهمية بالغة في كونه يعالج موضوعا جديدا على أساس أن التطبيق النظام المحاسبي المالي كان في 01 جانفي 2010.

## رابعا: أهداف البحث

تكمن أبرز الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها فيما يلي:

- 1- التعرف على ضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي الجديد .
- 2- بيان مختلف السجلات المحاسبية المتعلقة بالعمليات الجباية الخاصة بالمؤسسة.
- 3- رصد الفروقات الدائمة والمؤقتة بين الربح الجبائي والربح المحاسبي.
- 4- كيفية المعالجة المحاسبية والجباية.
- 5- تطبيق إجراءات المعالجات المحاسبية بموجب المعيار الدولي رقم 12 في المحاسبة عن ضرائب الدخل.
- 6- مواكبة التغيرات التي يمر بها كل من النظام المحاسبي والنظام الضريبي.

## خامسا: أسباب اختيار الموضوع

- تتمثل في أسباب موضوعية وذلك لإرتباطه بالتخصص المدروس - محاسبة وتدقيق -
- الرغبة في الإطلاع على هذا الموضوع والتعمق فيه .
  - إثراء المعرفة الشخصية في هذا الجانب.
  - كيفية المعالجة المحاسبة لضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي.

## سادسا: الحدود الزمنية والمكانية للبحث

حددت دراسة الموضوع في إطار مكاني وزماني، ففيما يخص الإطار الزمني فقد إقتصر على سنة 2011، أما فيما يخص الإطار المكاني فقد تم اختيار مؤسسة الجزائرية للأشغال المتعددة بالمسيلة.

## سابعا: المنهج المستخدم في البحث

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، والتي تعكس إشكالية الدراسة، واختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول، الفصلين الأول والثاني نظري يقوم على المنهج الوصفي التحليلي والفصل الثالث دراسة الميدانية والتي تمت في مؤسسة عمومية اقتصادية لمحاولة إسقاط الجزء النظري على المؤسسة وذلك باستخدام مصادر جمع البيانات الوثائق والمقابلة الشخصية.

## ثامنا: خطة البحث

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول وهي كما يلي:  
حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى محاسبة الضرائب على الدخل وقسم إلى مبحثين تطرقنا في الاول إلى تحديد مختلف المفاهيم المتعلقة بالضريبة والتنظيم الفني لها، اما المبحث الثاني فقد تناول طبيعة العلاقة بين المحاسبة وضرائب الدخل.

أما الفصل الثاني فقد تطرقنا إلى المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وفق النظام المالي المحاسبي ومعياري المحاسبي الدولي رقم (12) وقسم إلى مبحثين تم التعرض في الأول إلى إختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي والتعرض إلى مفهوم الربح المحاسبي والضريبي والفروقات الدائمة والمؤقتة أما المبحث الثاني فقد تناولنا الضرائب الدخل وضرائب المؤجلة وكيفية معالجتها.

أما فيما يخص الفصل الثالث قد قمنا بالدراسة التطبيقية، وذلك من أجل الإطلاع أكثر على ميدان العملي في المؤسسة، وقد تناولنا في المبحث الأول لمحة عن المؤسسة محل الدراسة والهيكلة التنظيمي، تناولنا فيه معالجة محاسبية وجبائية للمؤسسة والمبحث الثاني تناول المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة.

## تاسعا: صعوبات البحث

- حداثة موضوع الضرائب المؤجلة .
- نقص الدراسات والبحوث ذات الصلة بالموضوع.
- قلة المراجع المتخصصة والمتعلقة بالموضوع، خاصة الكتب العربية.
- سرية المعلومات الخاصة في إدارة الضرائب وتحججهم بالأشغال الدائمة.

# الفصل الأول

مدخل إلى محاسبة الضرائب على الدخل

## تمهيد :

لقد كانت الضريبة منذ ظهورها بأشكالها الأولى في المجتمعات البدائية والى يومنا هذا تشكل إحدى أهم المصادر المالية نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العامة للدولة وبتأثيرها الواضح بان الضريبة لا تقف عند حدود بعدها المالي والسياسي والمتمثلتين بتوزيع الأعباء المالية اللازمة للإنفاق العام بين أفراد المجتمع .

أي أن الأنظمة الضريبية كأى نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة، فقد أثرت قوانين الضرائب في عملية تطور المحاسبة، وفي ظل العولمة أصبحت التطورات الاقتصادية تمثل تحديا كبيرا أمام الأنظمة الضريبية التقليدية وستتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية :

مبحث الأول: ماهية الضرائب على الدخل.

مبحث الثاني: طبيعة العلاقة بين المحاسبة وضرائب الدخل.

المبحث الأول : ماهية الضرائب على الدخل .

المطلب الأول : مدخل للضريبة

أولاً : تعريف الضريبة والرسم و خصائصهما .

1- تعريف الضريبة : لقد تعددت تعاريف الضريبة ولذلك فإنه من الصعب إعطائها تعريف وحيد ودقيق ولكنها لم تخرج عن المعنى العام والشامل لها ، فقد عرفت على أنها ((فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة وفق قانون أو تشريع معين وتحصل من المكلفين دون مقابل مباشر لتمكن الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التي تسعى الدولة إليها))<sup>1</sup>.

- وتعرف على أنها إقتطاع إلزامي ونهائي من النقود ومحدد سلفاً، ودون مقابل يقع على كاهل الذمة المالية لبعض الجماعات و الأفراد حسب قدراتهم التكلفة من أجل تغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية " <sup>2</sup>
- وتعرف كذلك : (( فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة ، أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة ))<sup>3</sup>.
- والضريبة هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية)<sup>4</sup>.

2- تعريف الرسم:

هناك عدة تعاريف للرسم نذكر منها:

- **التعريف الأول:** الرسم هو إقتطاع نقدي يدفعه الفرد إلى الدولة ، أو غيرها مقابل إنتفاعه بخدمة معينة يؤديها له يترتب عليه نفع خاص<sup>5</sup>
- **التعريف الثاني:** هو مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها كالرسوم القضائية التي تدفعها من يطلب من الدولة إظهار حقه عن طريق القضاء.<sup>6</sup>

1 - عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها ، دار المسيرة ، عمان ، الأردن ، 2003، ص 13.

2 - جفال محمد، المبادئ الأساسية للرسم على دقة الأعمال في القانون الجبائي والجزائري، دار الشهاب للطباعة والنشر، 1987، ص 20.

3 - سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2003 ، ص 115 .

4 - محمد عباس محرزي ، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة الثانية ، 2005 ، ص 175 .

5 - حيد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 8.

6 - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 40.

خصائص الرسم: ويتمثل في مايلي:

• الرسم مبلغ نقدي:

إن الفرد لا يدفع الرسم إلا بمناسبة حصوله على خدمة معينة من طرف الدولة، الأمر الذي يجعله حر في أن يطلب الخدمة أو لا يطلبها، ويكون في صورة نقدية.

• الرسم مقابل خدمة:

يستلم الفرد مقابل الرسم تعويضا لما دفعه، أي يستفيد من خدمة معينة، وتختلف قيمة الرسم المدفوع حسب كل خدمة.

• الرسم هو إقتطاع نهائي:

إن الدافع للرسم لا ينتظر إسترجاع هذا المبلغ المالي في مدة معينة بل يدخل إلى خزينة الدولة بصفة نهائية.<sup>1</sup>

3- خصائص الضريبة :

• الضريبة اقتطاع مالي :

ويقصد بها أنها إستقطاب مالي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين المعنويين، وبما أنها فريضة مالية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة المال، سواء كان الاقتطاع في شكل نقدي أو عيني .

• الضريبة فريضة إلزامية :

هذا يعني أن ليس للمكلف الخيار أو الحرية في دفعها أو عدم دفعها، فعنصر الإلزام من خصائصها الرئيسية بحيث يتم تحديد مقدار الضريبة وكيفية وموعد دفعها من قبل السلطات العامة وهذا ما يميزها عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى .

• الضريبة فريضة تحددها الدولة :

أي أن الضريبة لا يمكن فرضها أو تحديدها إلا من قبل الدولة، وذلك لان الدولة هي التي تقوم بوضع كافة التشريعات القانونية التي تتعلق بالعمل الضريبي .<sup>2</sup>

• الضريبة فريضة بلا مقابل :

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة، ويدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء والتكاليف العامة .

<sup>1</sup> - محمد لقمة، دور التسيير الجبائي في التحكم في التكاليف الجبائية دراسة حالة مؤسسة ذات الشخص الوحيد للإستيراد والتصدير بالمسيلة خلال الفترة 2009-2012، مذكرة لنيل شهادة الماستر، غير منشورة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2012-2013، ص ص 15-17.

<sup>2</sup> - ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المنهاج للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص ص 16-17.

• الضريبة تدفع بصورة نهائية :

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أية فوائد عنها وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما يلتزم بدفع فوائد عن مبلغه<sup>1</sup>

ثانياً: أنواع الضرائب

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف المكان والزمان، ولكل نوع من الأنواع مزايا وعيوب لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع من هذه الأنواع دون سواه، بل تحاول كل دولة أن تتخير مزيجاً متكاملًا من أنواع الضرائب، وأن تصيغه في أكثر صور التنظيم الفني ملائمة لتحقيق أهداف المجتمع.

1- الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة

سيتم التطرق إلى الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة كما يلي:

1-1 الضريبة الوحيدة

يلخص نظام الضريبة الوحيدة في أن يخضع الدخل الكلي للفرد (الذي تتعدد مصادره بتعدد أوجه نشاطه لضريبة واحدة، فلا تخضع كل أنواع الدخل التي يتقرر أن تصيبها الضريبة) إلا لهذه الضريبة الواحدة<sup>2</sup>، أي أن الدولة تكتفي بفرض ضريبة واحدة فقط تسعى من خلالها لتحقيق أهداف السياسة الضريبية.

1-2 الضرائب المتعددة

وفيه تحصل الدولة على إيراداتها من مصادر مختلفة، أي تخضع الدولة المكلفين لأنواع مختلفة من الضرائب. تمتاز الضريبة الوحيدة بسهولة تحديدها، وهذا ما يسمح ويسهل للمكلف معرفة ما سيدفعه لكن اعتماد الدولة على هذا النوع من الضرائب في تغطية نفقاتها العامة أدى إلى تضخم العبء الضريبي على المكلف بها، وهذا ما أدى إلى لجوئه إلى التهرب الضريبي.

هذا التهرب يجعل الضريبة الوحيدة عرضة لانخفاض حصيلتها، عكس الضرائب المتعددة التي بإمكانها تعويض العجز الناتج عن انخفاض إحدى الضرائب، و الضرائب المتعددة بمواعيدها وطرق تحصيلها تخفف من حدة العبء الضريبي على المكلف، الأمر الذي من شأنه أن يقلل من التهرب الضريبي.

<sup>1</sup> - سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق ص ص 115-119.

<sup>2</sup> - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة - مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة، مصر، 1992، ص 178.

## 2- الضرائب النسبية و الضرائب التصاعدية

سيتم التعرف على الضريبة النسبية و الضريبة التصاعدية كما يلي:

### 2-1 الضريبة النسبية

تعرف الضريبة النسبية بأنها الضريبة التي يبقى سعرها ثابت رغم تغير المادة الخاضعة لها،<sup>1</sup> وبعبارة أخرى، فهي الضريبة التي يكون سعرها نسبة ثابتة من وعاء الضريبة مهما كانت قيمة هذا الوعاء، أي أن هذا السعر ثابت ووحيد بالنسبة للجميع.

ويعتبر هذا الأسلوب بسيط وسهل التطبيق بالنسبة لإدارة الضرائب، أو بالنسبة للمؤسسات في حساب ضرائبها. هذا الأسلوب يعامل جميع المكلفين معاملة واحدة دون أن يفرق بين فئات المجتمع، فمثلاً إذا تم فرض معدل ضريبي ثابت 10%، وان كان دخل الشخص الأول يساوي 10.000 دج ودخل الشخص الثاني 20.000 دج، فمبلغ الضريبة الذي سيدفعه الشخص الأول يساوي:

$$(10.000 \times 10\%) = 1000 \text{ دج}$$

ومبلغ الضريبة الذي سيدفعه الشخص الثاني يساوي:

$$(20.000 \times 10\%) = 2000 \text{ دج،}$$

نلاحظ أن أسلوب الضريبة النسبية لم يفرق بين الشخصين، بل عاملهما معاملة واحدة، ولهذا السبب وجهت العديد من الانتقادات لهذا الأسلوب لكونه يحقق عدالة ظاهرية فقط، ويدعمون هذا بأن المبلغ المقتطع من دخل الشخص الأول والذي قدره 1000 دج كانت مخصصة لإشباع حاجات ضرورية، بينما المبلغ المقتطع من الشخص الثاني، والذي قدره 2000 دج، قد تكون مدخرة أو موجهة لاقتناء حاجات كمالية، ويرون أن العدالة الضريبية تتحقق عندما يتساوى المكلفون في التضحية، ولهذا السبب ظهر أسلوب الضريبة التصاعدي.

### 2-2 الضريبة التصاعدية

تكون الضريبة التصاعدية إذا كان سعرها الحقيقي يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة.<sup>2</sup> أي أن الضريبة التصاعدية يتغير سعرها بتغير قيمة وعاء الضريبة، فيزداد كلما ازدادت المادة الخاضعة لها.

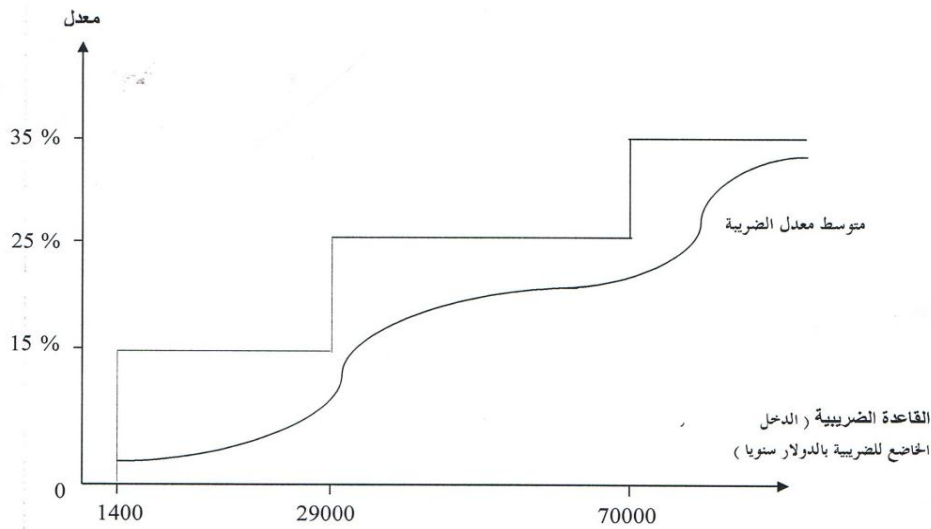
يستند أصحاب هذا الأسلوب إلى نظرية التضحية، فالضريبة حسب وجهة نظرهم تكون عادلة إذا لم تفرض على الجميع بمعدل واحد، فالمنفعة الحدية للثروة تتناقص مع إزدياد قيمة الثروة<sup>3</sup>، وهذا الشكل رقم (01) يوضح معدل الضريبة التصاعدي.

<sup>1</sup> - فوزي عبد المنعم، المالية العامة وأساسيات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1972، ص 115 .

<sup>2</sup> - عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص 172 .

<sup>3</sup> - السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1977، ص 282 .

شكل رقم (01) : رسم بياني لتركيبية معدل الضريبة التصاعدي



المصدر : عبد الرزاق غازي النقاش، المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، 1997، ص52.

من خلال الرسم البياني نلاحظ أن متوسط معدل الضريبة يزداد مع إزداد حجم القاعدة الضريبية، فكلما زادت القاعدة الضريبية كلما صاحبها زيادة في متوسط معدل الضريبة. رغم الانتقادات التي قدمت لأسلوب الضريبة التصاعدي، والتي من بينها صعوبة التحديد الصحيح لدرجة التصاعد من الناحية العملية، بالإضافة إلى صعوبة تحقيق التساوي في التضحية وصعوبة تطبيق المنفعة الحدية على النقود، يبقى نظام تصاعدي الضريبة أحسن أسلوب لتحقيق العدالة الضريبية، ويمكن تقسيم التصاعد الضريبي إلى قسمين رئيسيين، التصاعد الإجمالي والتصاعد بالشرائح .

**أ - التصاعد الإجمالي**، ويسمى أيضا التصاعد بالطبقات، حيث يتم تقسيم المكلفين إلى عدد من الطبقات، ويطبق على كل طبقة معدل واحد على كامل القيمة، مع إختلاف معدل الضريبة بالنسبة للطبقة الأخرى.

ويلاحظ أن عدم انسجام هذا الأسلوب مع فكرة العدالة ربما راجع إلا إن عملية الانتقال من فئة إلى أخرى خاصة إذا وقعت هذه الفئة في البداية تؤدي إلى زيادة في قيمة الضريبة المستحقة أكبر من الوعاء الضريبي، وذلك نتيجة لتغير طفيف في الدخل، وهذا السبب وجد أسلوب آخر يتمثل في التصاعد بالشرائح .

**ب - التصاعد بالشرائح**، ويسمى أيضا التصاعد بالأجزاء، حيث يطبق فيه معدل الضريبة المتصاعد الجديد على الجزء الإضافي فقط من الدخل وليس على الدخل بكامله.<sup>1</sup>

وفي هذا الأسلوب، تقل قيمة الضريبة المستحقة على الدخول الصغيرة أو التغير الطفيف في الدخل، وفي نفس الوقت تزداد قيمة الضريبة المستحقة على الدخول الكبيرة، نتيجة ما تحتويه من شرائح عديدة ذات أسعار مرتفعة<sup>2</sup>، ومن أهم مميزات هذا الأسلوب هو مساهمته في تحقيق التوازن الاجتماعي.

<sup>1</sup> - مبروكة حجار، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، منشورة ، قسم علوم تجارية كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2005-2006، ص 16.

<sup>2</sup> - أحمد يونس البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 52.

### 3- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يعد هذا التقسيم من أهم تقسيمات الضرائب، وبالرغم من أهمية هذا التقسيم إلا أنه لا يوجد حتى الآن معيار دقيق للتمييز بين هذين النوعين، فأغلبية الكتاب الاقتصاديين يتفقون على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق.

### 3-1-1 الضرائب المباشرة

تعرف الضرائب المباشرة على أنها اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات، والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم إسمية والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية فهي لا يمكن إنتقال عبئها بصفة كلية، وأن المكلف بها هو الذي يتحملها نهائيا ويمكن تصنيفها إلى الضريبة على الدخل و الضريبة على رأس المال.

### 3-1-1-1 الضريبة على الدخل

نظرا لتعدد مصادر الدخل فقد أصبحت الضريبة على الدخل ذات أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة، فقد يكون المصدر من العمل أو من رأس المال أو منهما معا. كما يمكن أن يكون العمل تجاريا أو صناعيا أو مهنة حرة. وكل مصدر من هذه المصادر يدر دخلا يطلق عليه الدخل النوعي أو الفرعي.<sup>1</sup> ومجموع الدخول التي يحصل عليها الفرد من المصادر المختلفة تعرف بالدخل الكلي.

من مزايا هذه الضريبة البساطة والسهولة في تحديد السعر الضريبي، بالإضافة إلى قلة نفقاتها بالنسبة لإدارة الضرائب وذلك لسهولة الحصول على المعلومات عن المكلف بالضريبة.

### 3-1-2 الضريبة على رأس المال

يقصد برأس المال من وجهة نظر الضريبة مجموع الأموال العقارية والمنقولة، المادية والمعنوية، والقابلة للتقويم نقدا، والتي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، سواء كانت مدرة لدخل نقدي أو عيني.<sup>2</sup> من خلال هذا التعريف نجد رأس المال قد حدد من وجهة نظر الضريبة بكل الأشياء المادية أو المعنوية التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، والتي يمكن تقديرها بالنقود.

تعتبر المنقولات والعقارات مثل المباني الأراضية الزراعية رأس مال مادي، أما رأس المال المعنوي فيتمثل في حق الملكية للأسهم والسندات.

<sup>1</sup>- أحمد العناني خمدي، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق - دراسة في اتجاهات الإصلاح المالي والاقتصادي، الطبعة الأولى، الدار المصرية اللبنانية، مصر، 1996، ص 144.

<sup>2</sup>- مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 17.

### 3-2- الضرائب غير مباشرة

هي الضريبة التي يدفعها المكلف (الممول) مؤقتاً ويستطيع نقل عبئها لشخص آخر، فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤداة، وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء وضرائب التداول، تتضمن عدة أشكال وهي:

– **الضرائب على الاستهلاك**، ويطلق عليه بالنفقات الجارية وهو بديل الدخل كقاعدة للضريبة<sup>1</sup> وتفرض هذه الضريبة على الفرد بمناسبة حدوث واقع الاستهلاك أو الإنفاق.

الفرق بين الضريبة على الدخل والضريبة على الاستهلاك هو أن الضريبة على الدخل تفرض مباشرة عند حصول الفرد على الدخل بينما ضريبة الاستهلاك تفرض عند استخدام الدخل في الاستهلاك أي بطريقة غير مباشرة، وتقسم ضرائب الاستهلاك إلى نوعين هما:

● **ضريبة خاصة**، وفي هذه الحالة تفرض ضريبة الاستهلاك على مجموعة معينة من السلع والخدمات مثل: البنزين السجائر، العطور، السينما، المنسوجات ...

● **ضرائب عامة على المبيعات**، و تفرض هذه الضريبة على جميع السلع في حالة بيعها أو تداولها، وهي تعتبر ضريبة تراكمية نظراً لكونها تفرض عند كل مرحلة من تداول السلع فتفرض مثلاً عند البيع من المنتج إلى تاجر الجملة ومرة ثانية عند البيع من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، ومن تاجر التجزئة إلى المستهلك الأخير، ومن أهم مميزات هذه الضريبة وفرة حصيلتها نظراً لتغطيتها جميع أنواع السلع، بالإضافة إلى محاربة الغش والتهرب الضريبي.

– **الضرائب على التداول**، وهي الضريبة التي تفرض على انتقال الثروة والعقارات من شخص لآخر ومن أمثلتها:

- **الضريبة على التسجيل**، تفرض هذه الضريبة عند إثبات واقعة انتقال الملكية من شخص لآخر.
- **ضريبة الطابع**، وهي الضريبة التي تفرض على عملية تداول الأموال و انتقالها من شخص لآخر

<sup>1</sup> - عبد الرازق غازي النقاش، المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1997، ص160.

و الجدول رقم (01) يبين مزايا ومساوئ الضريبة المباشرة و الضريبة غير المباشرة

جدول (01) مزايا ومساوئ الضريبة المباشرة و الضريبة غير المباشرة

المساوئ	المزايا	
<ul style="list-style-type: none"> <li>● طول مدة التحصيل</li> <li>● مرونة اقتصادية ضعيفة</li> <li>● مقبولة بشكل سيئ من طرف المكلف بالضريبة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● سهولة التحصيل</li> <li>● ثابتة المردودية</li> <li>● مرتبة ومعروفة القيمة من طرف المكلفين بالضريبة</li> <li>● سهولة المراقبة نسبيا</li> </ul>	الضرائب المباشرة
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ثقيلة المراقبة</li> <li>● غير مستقرة المردودية</li> <li>● تحصيل ناقص (غش ضريبي)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● مدفوعة بشكل سهل من طرف المكلف بالضريبة</li> <li>● جد منتجة</li> <li>● مرونة اقتصادية قوية سريعة التحصيل</li> </ul>	الضرائب غير المباشرة

المصدر: محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة للنشر، 2000، ص71.

### ثالثا : أهداف الضريبة :

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أهداف معينة، يأتي في مقدمتها الهدف المالي باعتباره مصدرا هاما للإيرادات العامة، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور الدولة إلى أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية وتكنولوجية وبيئية .

#### ● الهدف المالي :

تهدف الضريبة إلى تحقيق غاية مالية، وهي تحقق تغطية النفقات العامة للدولة التي تحتاجها لتسيير نفقاتها العامة وذلك عن طريق الضريبة، وتعد الغاية المالية من الغايات التقليدية للضرائب، ولذا كانت لدى الفكر التقليدي مسوغة بغايتها فحسب<sup>1</sup>.

#### ● الأهداف الاقتصادية :

هناك جملة من الأهداف الاقتصادية للضريبة يمكن تحديد أهم هذه الأهداف في النقاط التالية :

- تحقيق النمو الاقتصادي، وذلك خلال عدة آليات أهمها الإعفاء والتخفيض الضريبيين الذي يؤدي إلى زيادة الدخل المالي لدى الأفراد والمستثمرين .
- تحقيق الاستقرار الاقتصادي ويمكن في التأثير على حجم النفقات سواء بزيادته أو تخفيضه.
- هناك جملة من الأهداف الاقتصادية للضريبة يمكن تحديد أهم هذه الأهداف في النقاط التالية:

<sup>1</sup>- عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الاولى، دار الحامد ، الاردن، 2007، ص 93 .

- تحقيق النمو الاقتصادي، وذلك خلال عدة آليات أهمها الإعفاء والتخفيض الضريبيين الذي يؤدي إلى زيادة الدخل المالي لدى الأفراد والمستثمرين .
- تحقيق الاستقرار الاقتصادي ويمكن في التأثير على حجم النفقات سواء بزيادته أو تخفيضه.
- محاربة الضغط التضخمي والمحافظة على قيمة النقد الوطني .
- المساهمة في التنمية الاقتصادية .
- استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية .
- المساهمة في التنمية الاقتصادية .
- استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية .

#### الأهداف الإجتماعية :

- تؤدي الضريبة إلى أهداف اجتماعية نذكر منها :
- إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل .
- الحد من استهلاك السلع الضارة بالصحة العمومية .
- تشجيع النسل أو الحد منه .
- حماية البيئة من الصناعات المضرة بها وذلك بإخضاعها لضرائب عالية ومتعددة <sup>1</sup>.

#### الأهداف السياسية :

إن فرض الضرائب بطريقة تصاعدية يقلل من الفوارق بين الدخل ، وكذلك يحدد الحد الأقصى للدخول وبذلك يحول المدخرات من أيدي الأفراد إلى الدولة كما نستعمل الضريبة لحماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية، وذلك بفرض ضرائب ورسوم جمركية على السلع المستوردة ، كما أن الدولة تستطيع أن تعبر عن موقفها السياسي اتجاه الدولة الأخرى <sup>2</sup>.

#### الأهداف البيئية :

من أجل التغلب على ضعف الموارد المالية ، خاصة المتعلقة بالمادة الخاضعة للضريبة ، كان لابد من إعادة تقييم تنوع الوعاء الضريبي ، ولهذا ظهرت الضريبة على البيئة وهذا للمحافظة على البيئة .

إن مبدأ الجباية البيئية يرتكز إلى قاعدة أساسية مفادها أن الذي يُحدث أكثر ضررا بيئيا هو من يدفع أكثر وذلك كعقوبة على تدمير البيئة ويرجع ذلك إلى إستخدام تكنولوجيات عدوة للبيئة ، وعليه كلما كانت الضرائب أكبر كلما أحس

<sup>1</sup>- ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، دار هومة للطباعة والنشر ، الجزائر ، 2003 ، ص ص 40-55.

<sup>2</sup>- رضا خلاصي ، النظام الجبائي الجزائري ، ج 1 ، دار الهومة ، الجزائر ، 2005 ص 22 .

الملوثون بأثرها ، ما قد يجعلهم يغيرون استراتيجياتهم الصناعية أو الإنتاجية المرتكزة على تكنولوجيات رخيصة ملوثة إلى البحث عن سبل اعتماد تكنولوجيات صديقة للبيئة.<sup>1</sup>

إذ يلتزم الشخص الملوث بأداء مجموع تكلفة تنظيف التلوث الذي تسبب فيه أو جزء منه ،بالإضافة إلى دور الضرائب في حماية البيئة ستمكن من توفير مداخيل مهمة.

إذ تفرض الضرائب على: - الأكياس البلاستيكية والتغليف.

- غرامات مرتبطة على رمي النفايات في البحار

### • الأهداف التكنولوجية:

تلعب الضرائب دورها من الناحية التكنولوجية، فهي وسيلة لتشجيع التكنولوجيا والبحث العلمي، فالمؤسسة التي تستخدم التكنولوجيا عالية ومتطورة تدفع ضرائب أقل، والعكس فالمؤسسة التي تستخدم تكنولوجيا قديمة تدفع ضرائب أعلى، وهذا ما يؤدي اهتمام المؤسسات بالجانب العملي واستخدام تكنولوجيا متطورة يقلل من تكلفة انجاز أشغال تسير عملية التحصيل الضريبي وزيادة من فعالية النظام الضريبي، كما يمكن استغلال الموارد الجبائية في البحث العلمي الهادف إلى إنتاج ابتكارات تعزز الصداقة مع البيئة .

### رابعاً: التنظيم الفني للضريبة:

ويقصد بتقنيات الضريبة مجموعة العمليات التي يتم بموجبها إعداد وتحصيل الضريبة أي تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض وجباية الضريبة وينصرف هذا التنظيم إلى تحديد وعاء الضريبة وربطها وتحصيلها .

#### 1- وعاء الضريبة :

وهو العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة ،سواء كانت نشاطات سلعة ، عمل أو حيازة تكون مصدر للضريبة إذ انه يمكن أن يكون إما الفاعل الاقتصادي بنفسه أو نتائج نشاطاته كرؤوس الأموال ، الدخل ،أو السلع مثلاً.

#### 2- ربط الضريبة :

أي تحديد مبلغ الضريبة الذي يجب على المكلف دفعها وتحديد هذا المبلغ يتم أولاً تحديد الوعاء الضريبي أو المادة الخاصة وثانياً المرور إلى ربط الضريبة وهناك عدة طرق تقنية في تحديد وتقييم لمادة الخاصة للضريبة وهي :

<sup>1</sup>- فارس مسدور ، أهمية تدخل الحكومات في حماية البيئية من خلال الجباية البيئية ، مجلة الباحث ، العدد07 ، الجزائر ، 2010/2009 ، ص 350 .

أ- النظام الحقيقي:

يطبق هذا النظام على كل الأشخاص الطبيعيين الذين تجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج ويطبق وجوبا (إلزاميا) على كل الأشخاص الطبيعيين الذي تم استثناءهم من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة ويطبق كذلك على كل الأشخاص المعنويين، ويهدف هذا النظام إلى تحديد الربح الخاص للضريبة يتعين على المكلفين التابعين لهذا النظام :

- مسك محاسبة حقيقية (قانونية).
- تحرير فواتير بيع مع إظهار معدل ومبلغ الرسم على القيمة المضافة .
- تقديم تصريح سنوي قبل 1 ماي من السنة التي تلي سنة الاستغلال (الميزانية) الجبائية .
- تقديم تصريح شهري 50G (حافطة بالإشعار بالتسديد) .

ب- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة: تطبق هذه الضريبة على ما يلي :

الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارهم الرئيسية في بيع البضائع أو الأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 10.000.000 دج .

الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات بالمفهوم الصناعي والتجاري عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 10.000.000 دج (خدمات الانترنت والمطاعم).

ويستثنى من هذا النظام ما يلي :<sup>1</sup>

- عمليات البيع بالجملة .
- العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون .
- موزعو محطات الوقود .
- المكلفون الذين يقومون بعمليات التصدير .
- الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات تستفيد من الإعفاء .
- تجار الأملاك العقارية وما شابههم .
- مقدمي العروض المسرحية والألعاب والتسلية .

وتحسب الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي :

$$\text{بالنسبة للفتة الأولى : } IFU1 = 5\% \times CA1$$

$$\text{بالنسبة للفتة الثانية : } IFU2 = 12\% \times CA2$$

ويعفى من هذا النظام ما يلي : ( بصفة دائمة)<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - المادة 288 مكرر 1 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.  
<sup>2</sup> - المادة 282 مكرر 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2013.

- الحرفيون التقليديون وكل الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا أو فنيا .
- المؤسسات التابعة للأشخاص المعوقين والهيكل التابعة لها ، المبالغ المحققة من طرف الفرق المسرحية .
- النشاطات الصغيرة المقامة حديثا من طرف النشاطات محلية ، تستفيد من الإعفاء خلال السنتين الأوليتين من النشاط كما تستفيد من تخفيض من الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي : (بعد انتهاء السنتين الأوليتين )
- السنة الأولى : تخفيض ضريبي قدره 70% .
- السنة الثانية : تخفيض ضريبي قدرة 50 % .
- السنة الثالثة : تخفيض ضريبي قدره 25 % .

## 2- نظام التصريح المراقب :

- يطبق النظام على المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاط مهني حرا والذين يتميز نشاطهم بالاستقلالية والطابع الفكري في تحديد ارقام الأعمال ويسمى الربح المحقق غير التجاري .
- وهناك أربع أصناف من هذه المهن<sup>1</sup> :
- صنف المهن الطبية .
  - صنف الوظائف والدواوين (الموثق) محضر قضائي، محافظ البيع .
  - صنف التقنيين (الحاسب، خبير عقاري، مهندس معماري، مستشار قانوني ....) .
  - صنف المهن القضائية (محامي، مترجم، معتمد....) .
- ويهدف هذا النظام إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة، ويتعين على هؤلاء المكلفين الالتزامات التالية :
- مسك دفتر يومي موقع من طرف رئيس المفتشية (مفتشية الضرائب)، يسجل فيه الإيرادات المهنية والنفقات المهنية.
  - مسك وثيقة مدعمة بالإثبات تحتوي على كل العناصر المخصصة لممارسة المهنة (عناصر الأصول) .
  - إعداد فاتورة الأتعاب التي تثبت مبلغ الأتعاب واسم وعنوان الزبون .
  - الاحتفاظ بكل السجلات والوثائق إلى غاية انقضاء السنة الموالية إلى سنة تحقيق الإيرادات .
  - اكتتاب التصريح الخاص بالمداخيل الذي يودع قبل أفريل من سنة التي تلي الاستغلال .

<sup>1</sup> - المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مرجع سابق.

## خامسا :المبادئ الأساسية للضريبة :

إذا كانت الضريبة فريضة إلزامية ،أصبح من المميز أن توضع بعض المبادئ إلى أفكار الضريبة في فرضها وتحصيلها ويذكر أن الكاتب "آدم سميث" هو أول من صاغ مجموعة متماسكة من المبادئ وهي العدالة ،اليقين الملائمة والاقتصاد وقد اعتبرت بمثابة المبادئ الدستورية العامة للضريبة وهي مازالت مطبقة حتى الآن فصلها في النقاط التالية :<sup>1</sup>

(1) مبدأ العدالة : يقصد بأن يساهم كل أعضاء الجماعة في تحمل الأعباء العامة تبعا للمقدرة التكليفية لكل منهم وتشير إلى أن فكرة العدالة الضريبية.

لقد ذهب "ادم سميث" إلى انه يجب أن يساهم في رعايا الدولة في الاتفاقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي نسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة ، إما في العصر الحديث فالضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة ومن هنا اتجه كتاب المالية العامة إلى الضريبة التصاعدية واعتبروها أكثر تحقيق للعدالة وتقتضي قاعدة العدالة أيضا أن تكون الضريبة عامة على جميع الأشخاص (العمومية والشخصية ) وعلى كافة الأموال العمومية المادية لتحقيق عدالة أكبر في توزيع العبء الضريبي بين المواطنين ،يمنع الاستثناءات من عمومية الضريبة كتقرير بعض الإعفاءات.

(2) مبدأ اليقين: يقصد به تعريف وتحديد الضريبة من حيث المطروح (الوعاء) والمعدل والوفاء ،ويؤدي مراعاة هذه القاعدة أن يعمل الممول بشكل محدد للالتزاماته من قبل الإدارة المالية ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف وسوء استعمال للسلطة من قبل هذه الإدارة .

(3) مبدأ الملائمة في الدفع : إن هذا المبدأ يقتضي ضرورة تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلائم مع أحوال المكلفين بما يسري عليهم دفعها وهذا يعني أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة وطريقته وإجراءاته ملائمة للممول على نحله يعتبر أكثر الأوقات ملائمة لتحصيلها ،وتطبيقا للقاعدة الملائمة في الدفع ، فقد نتج منها قاعدة ((الحجز عند المنبع))، والتي تؤدي إلى تحقيق الممول بعبء الضريبة ،كذلك تعتبر الضرائب عن الاستهلاك أكثر ملائمة للممولين عموما من الضرائب على الدخل لان المكلف يدفعها مجزئة وضمن السلعة أو الخدمة المفروضة عليها .

(4) مبدأ الاقتصاد في النفقات الجباية : يقصد بعد أن تختار الدولة في الجباية وتحصيل الضرائب الطريقة التي تكلفها أقل ما يمكن من النفقات ،بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه الممولون وما يدخل خزينة الدولة اقل ما يمكن هذا ما يفرض على الدولة أن تبتعد عن أسباب الإسراف في تكاليف الجباية ويقصد بها ما تنفقه الدولة على الموظفين من رواتب

<sup>1</sup> - محمد سعد فرهود ، مرجع سابق، صص 162- 164 .

وأجور و ما تشتريه من أدوات ومهمات لازمة لإدارة المالية كما يقصد بتكاليف الجباية ، النفقات التي يتحملها الممولون عند دفعهم للضريبة .

### المطلب الثاني : ماهية الدخل

يختلف مفهوم الدخل من دولة إلى أخرى ومن وقت لآخر تبعا لتداخل عوامل عديدة ، تغزى إلى اعتبارات اقتصادية واجتماعية ومالية .

ومع ذلك و لأغراض هذه الدراسة يمكن تعريف الدخل على انه ((قيمة نقدية أو قابلة للتقدير بالنقود تأتي بصورة دورية أو قابلة للتجدد من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار)).<sup>1</sup>

وأخذت العلوم تعريف الدخل حسب الزاوية التي ينظر إليها الدخل المحاسبي ، والدخل الضريبي والدخل الاقتصادي ، ويتناول الباحث المفاهيم المختلفة للدخل كالاتي :

### أولاً: المفهوم القانوني للدخل

لم تورد أكثر التشريعات تعرف للدخل، لعدم وجود مفهوم قانوني ثابت له، ويكون مفهومه القانوني يعتمد كثيرا على التحديد الاقتصادي المتغير لمعنى الدخل، بل معنى الدخل القانوني قد يختلف من ضريبة نوعية إلى أخرى. فقد حاول كتاب المالية العامة والتشريعات الضريبية وضعت تعريفات مختلفة للدخل وتفريقه عن رأس المال<sup>2</sup>. وخلاصة القول أن المفهوم القانوني للدخل الخاضع للضريبة يتحدد غالبا بتحديد المصدر الذي يبينه القانون الضريبي نفسه، أي المنبع الذي يستقي من ذلك الدخل، ولكن معنى الدخل نفسه قد يتحدد بموجب معيار الإثراء، كما يستفاد من هذا المعيار الأخير في تحديد فترة تحقيق الدخل .

### ثانياً: المفهوم المحاسبي للدخل:

يقاس الدخل عند المحاسبين بالفرق بين الإيرادات المحققة والنفقات الفعلية التي أنفقتها الوحدة الاقتصادية من أجل الحصول على هذه الإيرادات.<sup>3</sup>

إن أبسط تعريف مقدم للدخل في المجال المحاسبي هو الربح الصافي المتمثل في الرصيد الدائن ولكن إذا تعمقنا في المحاسبة نجد أن قياس صافي الربح من اعقد العمليات المالية في المنشأة ، كما انه في غاية الأهمية لما له من تأثير على حياة المنشأة كبقاء المشروع واستمراره ، ويستخدم اصطلاح الدخل المحاسبي للفرق بين الإيرادات والمصروفات ويطلق عليه البعض

<sup>1</sup> - طاهر الجنائي ، علم المالية العامة والتوزيع المالي ، دار الكتب للطباعة والنشر ، المستنصرية، بغداد، العراق، 1994، ص  
<sup>2</sup> - مساعد عبد الباسط، مدى تطبيق الضرائب على الدخل و فق المعيار المحاسبي رقم 12 في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسبير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2011-2012، ص07.  
<sup>3</sup> - عبد الرحيم عبد الجبار احمد عيدة ، الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية ،"حالة تطبيقية في الجمهورية الليبية "، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سورية، 2006، ص200.

مفهوم الربح ، وقد يكون الدخل موجبا وهو في حالة الزيادة الإيرادات عن المصروفات أو سالبا وهو العكس وعندئذ يطلق عليه خسارة.<sup>1</sup>

### ثالثا : مفهوم الدخل الضريبي

إن مفهوم الدخل الضريبي ليس من سهل تحديده حيث يختلف تعريفه من تشريع إلى آخر ، فهناك المفهوم الواسع الذي يقتصر على المفهوم الدخل الضيق وهو ما يشير إلى أن "الدخل عبارة عن كل قوة شرائية نقدية جديدة تتدفق بصورة دورية خلال فترة زمنية معينة يمكن إستهلاكها دون المساس بالمصدر" وهذا ما يعبر عنه في نظرية المصدر، أو الإستثمار، أما المفهوم الواسع لا يقتصر فقط على الدخل الذي يتصف بالدورية وبقاء المصدر، بل يمتد ليشمل أيضا مكاسب رأس مالية أو حتى عرضية وهو ما يطلق عليه نظرية الإثراء والميزانية

### 1- نظرية المصدر

تعرف نظرية المصدر الدخل بأنه مجموعة الإيرادات النقدية ، او التي يمكن تقديرها بالنقود والتي يحصل عليها المكلف خلال فترة زمنية منتظمة .

وتشترط هذه النظرية في الدخل التقويم بالنقود، والقدرة الشرائية الجديدة والدورية، والزمن، وثبات المصدر، وعملت بهذه النظرية العديد من التشريعات الضريبية القديمة وقد تخلت عنها أغلب التشريعات الحديثة حيث بدأت تعمل بنظرية الميزانية<sup>2</sup>

### 2- نظرية الميزانية

نظرية الميزانية في هذه النظرية تكون الأرباح مكونة من الفرق بين قيمة الأصول للمنشأة في آخر مدة و أولها، ونلاحظ هنا الأرباح اوسع مدى من مفهوم الأرباح وفقا لنظرية والإستثمار .

كما ان تطبق نظرية الميزانية تتماشى مع العدالة الإجتماعية ، لأن إخضاع الأرباح الرأس مالية للضريبة يتفق مع المفاهيم الحديثة للعدالة الضريبية فالأرباح الرأس مالية تتحقق عند فئات الدخل العالية بالمقارنة مع فئات الدخول الصغيرة وكما يحكم تحديد نتيجة عمليات المنشأة وفقا لنظرية الميزانية المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً<sup>3</sup>.

1- عبد الله علي منيف واخرون، المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية، جامعة سعود، الرياض، 1996 .

2 - محمد خالد المهاني ،خالد الخطيب ، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات، جامعة دمشق ، سورية، 2000، ص217.

3 - محمد السعيد فرهود، مفهوم الدخل ضريبيا مع دراسة قانونية مقارنة، الإدارة العامة، العدد37، الرياض، 1982، ص23.

### رابعاً: المفهوم الإقتصادي للدخل

يعني المفهوم الإقتصادي للدخل بأنه كل حصيللة أو منفعة يحصل عليها المجتمع في فترة زمنية محدودة هي سنة في العادة، سواء كانت بشكل سلع أو بشكل خدمات، وبهذا يتميز الدخل عن السلع والخدمات الموجودة قبل حصوله لأنه يشكل الزيادة التي تحصل فيها فقط في تلك الفترة الزمنية وهذا هو الدخل الإجتماعي أما الفردي فيمكن تعريفه بأنه كل منفعة أو متعة يحصل عليها الشخص من ثروته أو عمله أو من كليهما في فترة زمنية معينة ويكون منفصل على رأس المال الذي ينتج عنه، بحيث لا يؤثر استهلاكه في كمية رأس المال وقيمه، ولذلك يختلف الدخل عن رأس المال، بالمفهوم الاقتصادي، لان الأخير معين ثابت ومستقل عن الزمن، في حين يعد الدخل متغيراً لأنه ملازم للزمن ولذلك فإن رأس المال يقاس بكميته في حين يقاس نمو الدخل بسعره، ورأس المال هو الثروة الموجودة في وقت معين أو ذلك القسم المعد للاستثمار منها، أما الدخل فهو ما ينتج عن هذا الاستثمار في فترة زمنية معينة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أهمية ضرائب الدخل

إن الدور التقليدي للضرائب الذي ارتبط أساساً بوجودها ونشأتها هو دورها المالي، أو وظيفتها التي تمثل أهم أدوات الدولة في الحصول على الموارد المالية ((الإيرادات العامة)) التي تكفل لها مواجهة النفقات العامة المتزايدة عاماً بعد عام، ومن هنا تأتي أهمية الضرائب بعد تحصيلها لتنفيذ عملية التنمية من خلال النظام العام.<sup>2</sup>

وتعتمد حصيللة ضريبة الدخل على التغيرات الواقعة على المادة الخاضعة لها، والتي تتغير تبعاً لنشاط الاقتصادي وبالمقابل فإن تغير الفعاليات الاقتصادية وتطورها يؤدي إلى تغير حجم هذه الحصيللة، فحساسية الدخل لتغيير الظرف الاقتصادي حسب نوعها (فيما إذا كانت دخولا ناجمة عن العمل أو عن رأس المال أو عن كليهما)، ويؤدي إلى تغير حصيلتها حسب تأثير هذه الأنواع بالظرف الاقتصادي الحاصل، وتتعامل التشريعات المالية مع الدخل من أجل تحديد المادة الخاضعة للضريبة، وتكتفي بتعدد مصادر الدخل الخاضع للضريبة، وإذا لا تتحدد بنظرية المنبع، أو نظرية زيادة القيمة الإيجابية، وإنما تأخذ بمزيج منها، وذلك لتحقيق بعض الأغراض السياسية، والإجتماعية، غير أن معظم التشريعات الحديثة قد هجرت نظرية المنبع، وأخذت بنظرية زيادة القيمة الإيجابية، لأن مصادر الدخل قد تطورت وتعددت فأصبحت نظرية المنبع عاجزة عن تفسير الدخل لتخضعه للضريبة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - سالم شوابكة، الإزدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع الدراسة التطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 02، 2005، ص 21.

<sup>2</sup> - عبد الرحيم عبد الجبار احمد، اثر التخطيط الضريبي على تحقيق عبء ضريبيه الارباح في الشركات الصناعية المساهمة في اليمن مذكرة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، جامعة البيت المفرق، اليمن، 2001، ص 34.

<sup>3</sup> - عبد الرحيم عبد الجبار احمد، مرجع سابق، ص 29.

وهكذا فلم يعد دور الدولة المعاصرة قاصراً على مجرد الاحتفاظ بالتوازن الاقتصادي علاجاً للالتزامات الاقتصادية وإنما تحقيقاً لتنمية الإقتصاد القومي ، وأدى ذلك إلى ازدياد تدخلها واتساع نطاق نشاطها ، مما كان أبلغ الأثر في إزدياد حجم ميزانيتها الإنفاقي و التحصيلي .

## المبحث الثاني : طبيعة العلاقة بين المحاسبة وضرائب الدخل

### المطلب الأول : علاقة المحاسبة بالضرائب

تتميز العلاقة بين المحاسبة وضرائب الدخل بأنها علاقة وطيدة ، ولا يمكن تجاهلها ، حيث تؤثر المحاسبة في الضرائب عن طريق تحديد مقدار الضرائب ونوعها ، وهناك فائدة كبرى تتحقق إذا كان الدخل الضريبي قريباً (بقدر الإمكان) من الدخل المحاسبي المحسوب وفقاً للمبادئ المحاسبية ومن ناحية أخرى فان الضرائب تؤثر في المحاسبة وأنظمتها ، و يتفق أغلب المفكرين والباحثين في مجال المحاسبة على أن فرض الضرائب على الدخل كان من الأسباب الرئيسية التي ساهمت في تطور المحاسبة خلال القرنين الماضيين.<sup>1</sup>

إلى أن التشريع التي فرضت الضرائب على الدخل كان احد عوامل التي تقف وراء تطور مهنة المحاسبة وعلمها ، وأنه قد ساعد على توسع مهنة المحاسبة ، وزيادة الطلب على خدماتها ، وكان لضرائب الدخل تأثير على الفكر المحاسبي باعتباره الأساس ، أو نقطة الابتداء في حساب الدخل الخاضع للضريبة.<sup>2</sup>

و أوضح أن هناك عدة عوامل ساعدت في تطور المحاسبة ، وركز في إستعراضه لجوانب تأثير ضريبة الدخل وأهميتها بسبب إرتفاع معدلاتها على دخل الشركات و الأفراد ، و اتساع عدد المكلفين بدفعها ، مما جعلها تخلق طلباً كبيراً على خدمات مهنة المحاسبة ، بسبب التعقيدات التي اتسمت بها التشريعات الضريبية ، والمشاكل الناتجة عند إحتمساب وتقدير الضريبة ، فضلاً عن مساهمة المحاسبة في تقديم المقترحات لتعديل وتطوير التشريعات الضريبية .

وتزايد إهتمام الحكومات باختلاف أنظمة الحكم فيها ، و الأفكار السياسية التي تؤمن بها إذ تعد الضرائب من أهم وسائل السياسة المالية التي تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية أخرى ، بالإضافة إلى الأهداف المالية ، وقد أدى هذا الإهتمام إلى ضرورة توفير الوسائل التي تساعد في الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة بالشكل الذي يضمن عدم ضياع الموارد عن الخزينة العامة ، وعدم إجحاف المكلفين بدفع الضريبة وظلمهم ، ومن هنا تبرز أهمية التقارير المالية التي تمثل مخرجات المحاسبة لتحقيق هذا الغرض ، كما أن إعداد التقارير المالية لا يمثل هدفاً في حد ذاته ، وإنما وسيلة لتحقيق الهدف الأساس للمحاسبة ، وهو هدف يقوم بتقديم المعلومات المحاسبية المفيدة في إتخاذ القرارات

<sup>1</sup> - عبد الله محمود امين ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل ، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه ، غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، بغداد ، العراق ، 2001 ، ص 20 .

<sup>2</sup> - عباس مهدي الشيرازي نظرية المحاسبة ، طبعة الأولى ، دار السلاسل ، الكويت ، 1990 ، ص 21 ، 22 .

الإقتصادية و الإجراءات التنظيمية والإدارية الأخرى ،ولذا فإن الأهداف تستمد جذورها أصلا من إحتياجات مستخدمي التقارير المالية للحصول على المعلومات المحاسبية.<sup>1</sup>

وتصنف السلطات الضريبية (مصلحة الضرائب ) ضمن فئة المستخدمين المباشرين للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية.<sup>2</sup>

فينبغي أن يكون من الأهداف الأساسية للمحاسبة تقديم القوائم المالية للسلطات الضريبية (مصلحة الضرائب ) بالشكل الذي يجعل تلك القوائم بما تحتويه من معلومات محاسبة تفي بمقتضيات السلطات الضريبية ،بما يجعلها تعتمد على تلك المعلومات في عملية التحاسب الضريبي ، الأمر الذي يؤدي إلى التفاعل المستمر بين الفكر المحاسبي والتطبيقات الضريبية ومما يؤكد وجود هذا التفاعل ويلزم المحاسبة والوفاء بمتطلبات الضريبة ، هو أن الضريبة قد تشكلت احد العوامل المهم لتطور المحاسبة ، ونمو الطلب على الخدمات التي تقدمها ، وفقا لما يعترف به المهتمون في هذا المجال حيث يتفق اغلب المفكرين والباحثين في حقل المحاسبة على أن فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات كان احد الأسباب الرئيسية التي ساهمت في تطور المحاسبة خلال القرنين الماضيين .<sup>3</sup>

وبالرغم من ذلك كله فان المحاسبة لم تقدم للضريبة ما ينبغي لها أن تقدمه، مما أدى إلى وجود فجوة كبيرة بين الفكر المحاسبي والتطبيقات الضريبية ،ويترتب على ذلك عدم الثقة بين السلطة المالية والمكلفين بدفع الضريبة ، ومن ثم عدم الإعتماد على القوائم المالية (التي تمثل مخرجات المحاسبة ) في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، لأن إحتساب الضريبة يتم على أساس إعداد تلك القوائم ، إذ لم يكن هدفا أساسيا من أهداف المحاسبة (على الرغم من أنها تقدم بشكل مباشر إلى السلطات الضريبية ،وتعد (أحيانا) لتلك السلطات فقط ) إلا أن الهدف من ذلك ليس تقديم الخدمة الضريبية ، وإنما لتجنب الضريبة أو تخفيضها قدر الإمكان، وعن طريق إتباع سياسات محاسبية معينة من قبل المكلفين وبطرق مشروعة من خلال التخطيط الضريبي (التجنب) يستطيع المكلفون تخفيض الأعباء الضريبية بإتباع هذه السياسات المحاسبية ،وهنا نلاحظ أن المحاسبة قد تكون عاملا مساعدا ،لتخفيض الضرائب عند استخدام السياسات المحاسبية .<sup>4</sup>

ومن المسلمات المتفق عليها في الفكر المحاسبي أن المحاسبة قديما وحاضرا قد كرسست نفسها لخدمة المستثمر الفرد بالدرجة الأساسية ،وأن ما حصل من تطورات خلال النصف الثاني من القرن العشرين في إعتبار البيانات التي تقدمها المحاسبة هادفة إلى خدمة قطاعات أخرى ،وخدمة المجتمع عموما ، بالإضافة إلى فئات المستثمرين وما في حكمهم (الدائنون)

1 - عباس مهدي الشيرازي مرجع سابق ،ص 170 .

2 - يوسف عوض العادلي واخرون ، مقدمة في المحاسبة المالية ،طبعة الاولى ،ذات السلاسل ،الكويت ،1986 ،ص 72 .

3- عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق ،ص 220 .

4 - عبد الرحيم عبد الجبار احمد ،مرجع سابق ،ص 59 .

ومن يدور في فلکهم (المحللون ، المالیون، المحامون .....الخ) لا یخرجها عن إطار هذه المسلمة ، وأن ما عبر عنه بعض المفكرین والباحثین بالتطور الجدید فی المحاسبة <sup>1</sup>.

والسبب هو بقاء الفكر المحاسبي بدءاً بالأهداف الأساسية التي تم في ضوءها صياغة النظريات والفروض والمبادئ المحاسبية عبر السنين المتعددة، ينطلق من عقيدة خدمة المستثمر، وان جميع التعديلات التي يشار إليها بأنها توجه جديد أو تغيير في المحاسبة لا تخرج عن كونها تعديلات محددة في التطبيقات المحاسبية التي تتحكم بها المعايير المحاسبية التي تضعها الجمعيات، والمنظمات المهنية، شأنها فذلك شأن الكثير من المعايير المحاسبية التي تصدر لأول مرة، او التعديلات التي تطرأ على بعض المعايير النافذة لمواجهة بعض المتغيرات في بيئة الأعمال والبيئة المحاسبية أو لتصحيح بعض الآثار غير المرغوبة التي نجمت عن المعايير المحاسبية النافذة.

ويلاحظ أن هناك فجوة بين المحاسبة والضرائب ، وهي ليست فجوة ضيقة ينظر إليها من خلال حالات عدم الثقة بين المكلفين ومصلحة الضرائب، أو في حالات التهرب الضريبي أو التخطيط الضريبي التي يمارسها بعض المكلفين وإنما هي ابعاد من ذلك لكونها ناتجة بشكل أساسي من وجود خلل معرفي، يتعلق بالأهداف الأساسية للمحاسبة التي على ضوءها تم بناء الإطار الفكري لهذا العلم مثلاً في المبادئ المتعارف عليها .

### المطلب الثاني: تأثير ضريبة الدخل على المحاسبة

إن ظهور الممارسات الضريبية كان سبباً في تطور كل من الفكر والتطبيق المحاسبي ، فالهدف الرئيسي لامسك الدفاتر في اغلب الشركات هو تحقق عنصر الإلزام القانوني المفروض من قبل السلطات الضريبية ، كما أن القرارات الضريبية ذات أثر بالغ في تحديد الإجراءات العامة في المحاسبة ، إذ ساعدت هذه الإجراءات على تطوير المحاسبة ، كما أدت الاختلافات بين المفاهيم الرئيسية و الأهداف المبتغاة إلى وجود إختلافات متعددة في تحديد الدخل للأغراض الضريبية وتحديدده للأغراض المالية <sup>2</sup>.

وفي بداية القرن العشرين بدأت دول العالم وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا في فرض الضرائب على دخول الأفراد والشركات وخاصة المساهمة منها، وصدر القانون العام في 1918 م في الولايات المتحدة لجمع القوانين المحاسبية المالية المتعارف عليها كأساس لتحديد الدخل الضريبي ، ومنذ عام 1918م وحتى الآن والاختلافات قائمة ومتعددة بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية ، وهذه الاختلافات ظهرت نتيجة لتعديل المفاهيم العامة للدخل، ويهدف سد الثغرات في القوانين الضريبية، وترجع هذه الاختلافات إلى إستخدام قوانين الضريبة للتأثر على الإصلاح الاجتماعي ، أو تحقيق

<sup>1</sup> - عبد الله محمود أمين، مرجع سابق، ص 26 .

<sup>2</sup> - فؤاد محمد الليثي ، نظرية المحاسبة الدخل المعاصر ، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية ، مصر 2003 ، ص 39 .

منح خاص لبعض الصناعات ، ويمكن القول : أن القوانين الضريبية كانت مسؤولة إلى حد ما عن تطوير المحاسبة ويتضح ذلك من خلال الآتي:

عملت قوانين الضرائب على اختيار متوسط الممارسات المحاسبية إلى مستوى معياري بالنسبة للضرائب ، مما أدى إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة ، وتحقيق الثبات في ممارسة العملية سمحت القوانين الضريبية بتكوين مخصصات للضرائب وهو ما شجع على إستخدام معظم طرق الإهلاك ، والبحث عن مفاهيم إهلاك أفضل لحساب تكلفة الإهلاك .

- تطلبت قوانين الضرائب ضرورة تقسم المخزون عند تحديد الربح ، مما حتم ضرورة حساب المخزون ، ووجد مشكلة كيفية تقديم المخزون .

- أدى قبول مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل عند تقييم المخزون في القوانين الضريبية في السنوات الأولى إلى تطبيق هذا المبدأ بوجه عام ، وإجراء مناقشات حول مدى صحة هذا المبدأ .

- ترتيب على صدور أحكام في قضايا الضرائب ضرورة تطوير نظرية المحاسبة ، حيث اعتبر أن الكربونات الموزعة على المساهمين في صورة أسهم عادية لا تعتبر دخلا لهم .

وقد عزز هذا القرار من وجهة النظر التي تقيد بان الربح يتحقق في حالة زيادة الثروة فقط ، ويتضح أن القوانين والتشريعات الضريبية لعبت دورا كبيرا في تحسين المبادئ والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبية وتطويرها ، حتى إن بعض المكلفين مازالو يعتقدون ان المحاسبة في الدول التي ماهي إلا إزعاج مفروض من قبل الإدارة الضريبية ، وفي هذا السياق يلاحظ أن المكلفين في الدول التي تفرض ضريبة الدخل المقطوع لا يمسكون الدفاتر المحاسبية التي يفرضها (عادة) القانون التجاري مادامت الإدارة الضريبية تعفيهم منها .

فالتشريعات الضريبية فرضت قواعد ، وتدخلت بصورة جلية في علم المحاسبة مما جعل هذا العلم يفقد جزء من خصائصه وتدخل المشروع الضريبي في تحديد قواعد حساب الإهلاكات والمخصصات والاحتياطات ، ورفض بعض النفقات والأعباء ، وشمول مفهوم الربح لتسجيل الإيرادات العرضية ، كل هذا يدل على أن الضوابط والقواعد المحاسبية تخضع للقواعد والضوابط الضريبية ، ومن هنا نشأ ما يسمى الربح الضريبي والربح المحاسبي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - فؤاد محمد الليثي، المرجع السابق، ص ص 40- 42 .

المطلب الثالث: أساس المحاسبة الضريبية .

يتشكل الكيان الضريبي في أي دولة من ركنين أساسيين<sup>1</sup>:

**الركن الأول** : يهدف إلى خلق أفكار ذي صفة استقلالية بحتة يتولد عنها ما يشار إليه بالأصول العلمية التي يتولد عنها ما يسمى بعلم الضرائب ، حيث كون لتلك الأصول الصلاحية في أن يقام عليها بناء ضريبي متكامل الأركان لمجتمع ضريبي معين .

**الركن الثاني** : فهو خاص بالناجحة التطبيقية لتلك الأصول العلمية ، وذلك خلال مزجها بالإطار العام للأحكام الإلزامية التي تضعها السلطة التشريعية ، حيث ترتبط عند التطبيق بالخبرة الفنية ، والمحاسبية وأحكام القضاء في هذا الشأن ، ويتم تنفيذ ذلك من خلال التنظيم الإداري القائم على هذا التطبيق .

وهكذا يتبين لنا أن الدراسة والبحث الضريبي لهما جانبان أحدهما: جانب علمي يتعلق بالأصول العلمية و الآخر في يختص بالنواحي التطبيقية .

ومن هنا يمكن القول : أن المحاسبة الضريبية لها جانبان ، جانب علمي نظري يتمثل في الأصول المبادئ التي يمكن ان يقام عليها ببيان ضريبي سليم وجانب في تطبيق يتفاعل في سبيل انجاز الخبرة الفنية والمحاسبية ، والنظام المحاسبي بسجلاته ودفاتر ومستنداته ، وتسجيل أمين للعمليات المالية للمشروع ، ثم استخراج وعرض وتحليل البيانات المحاسبية لتحديد وعاء الضريبة ، وإعداد الإقرارات ، وفحص الدفاتر والسجلات ، للتحقيق من صدق الإقرارات وأمانتها<sup>2</sup> .

وفي هذا الصدد يشير البعض إلى كل من الجانبين السابقين بقولهم : إن علم الضرائب هو العلم الذي يبحث القواعد الأساسية التي تخضع لها كافة الضرائب ، ويعني ذلك بالقوانين ، وعلى كل متصل بالأمور الضريبة من أي زاوية أو ناحية أن يكون دارسًا حتى يمكنه أداء عمله ، وبحته بصورة صادقة وسليمة ، أما فن الضرائب فيتولى شرح كل ضريبة على حدة بطريقة وصفية محددًا كل الخطوات العملية ، وما تستند إليه من نصوص تشريعية ، وبالتالي فإن دراسة الضرائب يجب أن تتوفر لها دراسة وفعاليتها يجب أن تدرس الأصول والأسانيد العلمية قبل الاتجاه لناحية الوصفية<sup>3</sup> .

ومما يؤدي الإتجاه السابق أن الضرائب مهما تعددت وتنوعت أشكالها ، وإختلفت تفصيلاتها للإطار العام الذي توجد في حدوده لا يتغير ولا يختلف ، لأنه يعتبر بمثابة أسس عامة ونظريات ومبادئ استقرت علميًا وأخذت مكانها الراسخ ، وثبتت سلامتها ، بعكس فن الضرائب الذي يجب أن يلاحق ظروف المجتمع ، وان يلائم بين أسلوبه وأسلوب الحياة في هذه الدولة أو تلك .

<sup>1</sup>- محمد بهاء الدين ، مدى اتفاق نظام الضريبة الموحد مع معايير نظرية المحاسبة الضريبية ،مجلة البحوث التجارية ،جامعة الزقازيق، المجلد 12 ،عدد (1) 1992، ص280.

<sup>2</sup>- جلال الشافعي، الضريبة على أرباح شركات الأموال والضريبة العامة على الدخل، الطبعة الاولى، مكتبة المدنية، الزقازيق 1987، ص7 .

<sup>3</sup>- محمد بهاء الدين ، مدى اتفاق نظام الضريبة الموحدة مع معايير نظرية المحاسبة الضريبية مرجع سابق ، ص 281 .

ومن هنا يتبين لنا ان المحاسبة الضريبية تعتبر بمثابة حلقة الوصل بين التشريع المالي والمبادئ العامة للمحاسبة حيث أنها تقوم على مبادئ المحاسبة المالية فيما عدا ماقد يقضي به المشرع، ويمثل بعدا عن تلك المبادئ المتعرف بها بالرغم من ان لقوانين الضرائب دورا كبيرا في مجال عملها، ويمكن القول ان في هذا الصدد : انه ليس للمحاسبة الضريبية مبادئ عملية خاصة بها .

انما تستند في آرائها لمهامها على مبادئ المحاسبة المالية محاولة التوفيق بينها وبين متطلبات التشريع الضريب والتي قد تخرج عن مكان تلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - حسن أحمد غلاب، الاصول العلمية للمحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، مكتبة التجارة والتعاون، 2000 ص ص 118-119 .

## خلاصة :

قمنا في هذا الفصل دراسة الضريبة و أهميتها و تطورها و طبيعة العلاقة بين المحاسبة و ضرائب الدخل و تأثير كل منهما على الأخر أي تسليط الضوء على أهمية العلاقة بين المحاسبة و الضريبة ، لكون الضريبة ساهمت في تطور المحاسبة من خلال ذلك تبين لنا أن الضرائب تحتل مكانة هامة بين مختلف المصادر الإيرادات التي تتحصل عليها الدولة ولضمان التحصيل الجيد لهذه مصادر لزمّت الدولة المؤسسات بالمسك محاسبة مفصلة و منتظمة .

# الفصل الثاني

المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل

وفق النظام المحاسبي المالي

والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12)

تمهيد :

تعتبر المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل، والتي تعتبر من أهم الضرائب في النظام الجبائي، كما هدفت إلى معرفة مدى توافق معالجة الضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، و هذا المعيار الذي أنشأ خصيصا لمعالجة الضرائب على الدخل المعالجات المتعلقة بها، ومعرفة مدى تماشي النظام الجبائي مع تطورات النظام المحاسبي و توجهاته الدولية، إذا يعتبر هذا التكامل ضروريا من أجل الوصول إلى الكفاءة المنتظرة من النظامين المحاسبي و الجبائي.

المبحث الأول : المعيار المحاسبي المالي الدولي رقم (12) و النظام المحاسبي المالي .

المطلب الأول : تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم (12).

أولاً: تعريفات إجرائية

الربح المحاسبي: هو صافي الربح أو الخسارة للفترة وذلك قبل طرح مصروف الضريبة.<sup>1</sup>

الربح الخاضع للضريبة ( الخسارة الضريبية ) : هو صافي الربح ( الخسارة ) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها

السلطات الضريبية والذي تتحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للإستيراد).

مصروف(دخل) الضريبة : القيمة الإجمالية التي يتضمنها ربح أو خسارة الفترة متضمنة الضريبة الجارية والضريبة المستحقة.

الضريبة الحالية: مقدار الضريبة الواجبة الدفع (السداد) بالإستناد إلى الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) عن الفترة.

الأرصدة الضريبية الجارية : ينبغي الإعتراف بأرصدة الضرائب الجارية على النحو التالي :

- زيادة أحد الإلتزامات أو الأصول مقابل ضرائب جارية غير مدفوعة (أو دفعها بالزيادة) .

- ينبغي أن يتم الإعتراف بالعائد من الخسارة الضريبية .

إلتزامات ضريبة مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.<sup>2</sup>

أصول الضريبة المؤجلة : هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للإسترداد في فترات مستقبلية نتيجة:<sup>3</sup>

أ- الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع .

ب- ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة .

ج- ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة .

الفروق المؤقتة : هي فروق بين المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام في الميزانية العمومية وقاعدته الضريبية قد تكون:

- فروق مؤقتة خاضعة للضريبة : وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي

(الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم إسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام .

<sup>1</sup> منصور بن عماره، الضرائب على أرباح الشركات، دار هومة، الجزائر، 2010، ص120.

<sup>2</sup> خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، IFRS et IAS، 2007، الطبعة الاولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2008، ص505.

<sup>3</sup> عمر تركي هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12)، ضرائب الدخل على القوائم المالية دراسة اختيارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، قسم المحاسبة و التمويل ، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط، 2012-2013، ص07.

- فروق مؤقتة قابلة للإقتطاع :وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للإقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية.<sup>1</sup>

(1) القاعدة أو الأساس الضريبي : القاعدة أو الأساس الضريبي بالنسبة للأصل أو الإلتزام ،هو المقدار الذي يستقطع من إحدى عناصر الأصول أو الإلتزامات طبقاً لأغراض ضريبية .

(2) الإلتزام الضريبي المؤجل : يتم الإعتراف بوجود إلتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة باستثناء عندما تنشأ من عملية تتسم بأن :

- شهر المحل لم يكن إطفائها قابلاً للإقتطاع طبقاً للأغراض الضريبية ، ليست ضم أو إندماج
- أعمال ، في وقت حدوث العملية لم تؤثر على الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة .

ثانياً : طبيعة المعيار الدولي رقم 12 ضرائب الدخل المؤجلة .

يتناول هذا المعيار محاسبة آثار ونتائج الضريبة الحالية والمستقبلية بحيث يتناول المعاملات والأحداث للفترة الحالية كالإسترداد المستقبلي للقيمة الدفترية .لأصول أو الإلتزامات في قائمة الميزانية ،يهدف هذا المعيار إلى المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل .

## 1- النطاق

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل .

يتناول هذا المعيار كل ضرائب الدخل شاملاً جميع الضرائب المحلية والأجنبية المحجوزة عند المنبع والمفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة كما تشمل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المؤسسات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيع الأرباح للمؤسسة معدة التقرير .

لايعالج هذا المعيار طرف المحاسبة عن الهيئات الحكومية ، والإفصاح عن المساعدات الحكومية أو الخصومات الضريبية لتشجيع الإستثمار وهذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ بين هذه الهيئات والخصومات الضريبية لتشجيع الإستثمار .<sup>2</sup>

2- هدف المعيار: يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك كيف يتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة .

أ- الإسترداد ( السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات مطلوبات معترف بها في الميزانية العمومية للمؤسسة.

<sup>1</sup> - منصور بن اعمار، مرجع سابق، ص121.

<sup>2</sup> - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS ، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية ، بود واو بومرداس، الجزائر، ص 175.

ب- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمؤسسة .  
إن الأمر اللازم للإعتراف بأصل أو الإلتزام هو توقع قيام المؤسسة باسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو إلتزام فإذا كان من المحتمل أن إسترداد أو سداد ذلك المبلغ المسجل يستعجل مدفوعات الضريبة المستقبلية أو أكبر أو أصغر مما لو لم يكن لذلك الإسترداد أو السداد تبعات ضريبته ، فإن هذا المعيار يتطلب من المؤسسة الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل) بإستثناءات قليلة ومحدودة .

يتطلب هذا المعيار من المؤسسة المحاسبية عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك وأية عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق المالكين يجب أن يعرف بالآثار الضريبية المتعلقة بآثارها الضريبية مباشرة في حقوق المالكين ، وبشكل مشابه ، يؤثر الإعتراف بأصول أو خصوم ضريبته في إندماج الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة المالية الناشئة عن هذا الإندماج .  
كذلك يعالج هذا المعيار الإعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل .<sup>1</sup>

### ثالثا: التعديلات التي أدخلت على المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)

التغيرات الرئيسية في هذا المعيار المحاسبي الدولي ( 12 ) الأصلي و التي أدخلت على المعيار الدولي رقم ( 12 ) المعدل و تتمثل هذه التغيرات في<sup>2</sup>:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ( 12 ) الأصلي من المنشآت المحاسبة عن الضريبة المؤجلة باستخدام طريقة التأجيل أو الإلتزام المعروفة أحيانا بطريقة الدخل للإلتزام ، و يمنع المعيار المحاسبي الدولي ( 12 ) المعدل طريقة التأجيل ، ويتطلب طريقة التزم أخرى تعرف أحيانا باسم طريقة الميزانية للإلتزام ، وتركز طريقة قائمة الدخل للإلتزام على فروق التوقيت ، بينما تركز طريقة الميزانية العمومية .للاللتزام على الفروق المؤقتة ، وإن لفروق التوقيت هي فروق بين الربح الضريبي و الربح المحاسبي التي تنشأ في فترة واحدة و تنعكس في أكثر من فترة لاحقة.

أما الفروق المؤقتة فهي فروق بين القاعدة الضريبية لأصل أو التزم وقيمة ذلك الأصل أو الإلتزام المسجلة في الميزانية العمومية و القاعدة الضريبية لأصل أو التزم هي المبلغ الذي يعزي لذلك الأصل أ و الإلتزام للأغراض الضريبية.  
إن جميع فروق التوقيت فروق مؤقتة، كما تنشأ الفروق المؤقتة من الظروف التي تؤدي إلى فروق توقيت مع أن معيار المحاسبة الدولي ( 12 ) الأصلي قد عالجها بالطريقة نفسها ، كما عالج العمليات التي تؤدي إلى فروق توقيت في التالي:

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 158

<sup>2</sup>معايير المحاسبة الدولية - المعيار رقم 12 المعدل -ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان 1999 م.ص202.

- عدم قيام المنشأة التابعة و الزميلة و المشروعات المشتركة بتوزيع كامل أرباحها إلى المنشأة الأم أو المستثمر.
- إعادة تقييم الأصول دون إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية.
- تخصيص كلفة اندماج الأعمال التي تعتبر تمليكاً للأصول و الالتزامات المحددة بالرجوع إلى قيمتها العادلة دون إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية.

#### رابعا : مفهوم الربح المحاسبي والربح الضريبي

**1- الربح المحاسبي** هو الفرق بين الإيرادات المحققة والتي يمكن تحقيقها والنفقات الفعلية سواء دفعت أم لم تدفع التي تم إنفاقها من قبل المنشأة من أجل الحصول على الإيرادات خلال فترة زمنية معينة عادة سنة واحدة وفقا للأساس الإستحقاق المحاسبي .

وعليه فإن مفهوم الربح يرتبط بالإيرادات والنفقات بشكل عام ، فالإيرادات هي الإيرادات العادية التي تنشأ من خلال ممارسة المنشأة أو الشركة للنشاطات العادية ، في حين أن النفقات هي جميع المبالغ التي تدفعها المنشأة أو تتحملها في سبيل الحصول على هذه الإيرادات ، علما أن الإيرادات والنفقات تكون مرتبطة بفترة مالية واحدة ويتم مقابلة الإيرادات بالمصروفات .<sup>1</sup>

**2- الربح الضريبي** : إن الربح الضريبي يبدأ من نقطة النهاية للربح المحاسبي ، وذلك بعد إصدار القوائم المالية للمنشأة والوصول إلى الربح المحاسبي أو الخسارة المحاسبية حيث يتم الإضافة على الربح من خلال بعض البنود غير المقبولة ضريبيا أو وفقا لقوانين وتشريعات ضريبية الدخل أو تخفيض الخسارة المحاسبية وذلك من خلال تعديل بعض البنود الواردة في الحسابات للمنشأة وكذلك فمن الممكن تخفيض الربح أو زيادة الخسارة المحاسبية من خلال بعض الإعفاءات لبعض البنود ، مثل إعفاء بعض الصادرات من الضرائب أو إعفاء أرباح الأسهم وبيع السندات .....الخ.<sup>2</sup>

#### - الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي .

يعود هذا الفرق بينهما إلى أن الربح المحاسبي يتحدد وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في حين الربح الضريبي يتحدد وفقا لقواعد التشريع الضريبي والتي قد تتضمن إعفاءات معينة لأنواع محددة من الإيرادات أو عدم الإعتراف ببعض النفقات إلا بشروط معينة مثال على أساس نقدي أو وضع سقف معين لبعض أنواع المصروفات لضمان عدم المبالغة أو منح المؤسسات حوافز ضريبية معينة مثلا حق ترحيل الخسائر الضريبية للسابق والمستقبل .

<sup>1</sup> - هيثم ممدوح حمدان العبادي ، مدى ملائمة القوانين والتشريعات ضريبية الدخل في الاردن مع معايير المحاسبية ، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة عمان ، العربية ، 2006 ، ص 41 .  
<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 57 .

إن الفروقات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي قد تجعل من الربح المحاسبي أقل من الربح الضريبي للفترة المالية الحالة و يترتب على هذه الفروقات إلتزام ضريبي مؤجل نتيجة زيادة الربح الخاضع للضريبة عن الربح المحاسبي في المستقبل لأسباب نذكر منها :<sup>1</sup>

مثلا : نقص قيمة الإهلاك ، التقليل من المبيعات أو تضخم المشتريات ، إدخال مصاريف تتعلق بدخول معفاة اهلاك ديون لا تتعلق بالشركة ، الخطأ في معالجة مصاريف تدريب الموظفين ، تنزيل الإستهلاك عن أصول مستأجرة تنزيل إحتياطي مكافأة نهاية الخدمة وجميع هذه الأسباب تؤدي إلى وجود الفرق بين الدخل في الحسابات والدخل المعدل حسب قرار الضريبة ، مما يعكس الأثر على قائمة المركز المالي من خلال الأصول الضريبية المؤجلة ، أو الخصوم الضريبية المؤجلة .

ويعتبر التشريع الضريبي أو قواعد القياس الضريبية أحد المتغيرات البيئية التي يمكن أن تؤثر بدرجات متفاوتة على ممارسات المحاسبة في دول المختلفة وفي هذا الصدد يمكن أن نميز بين حالتين :

#### الحالة 1 : إستقلالية كل من أسس القياس المحاسبي وأساس القياس الضريبي .

إذ أن القواعد التي تحكم القياس المحاسبي تختلف إختلافا جوهريا على ما تقضي به أحكام القوانين والتعليمات الضريبية وإن القياس المحاسبي للربح في الدول التي تنتمي لهذه الحالة يتم وفقا للمعايير محاسبة وإن إختلفت من دولة لأخرى فإن الربح المحاسبي عادة ما يختلف عن الربح الخاضع للضريبة كما أن الإختلافات بين قواعد القياس المحاسبي وقواعد القياس الضريبي قد تؤدي إلى ظهور الضرائب المؤجلة في القوائم المالية .<sup>2</sup>

#### الحالة 2 : وجود تأثير قوة للقواعد القياس الضريبي على القياس المحاسبي

الذي قد يصل للارتباط الكامل بينهما ، فقوانين والتعليمات الضريبية يمكن لها تأثير قوي جدا على ممارسات القياس المحاسبي نتيجة إلى ماتطلبه تلك القوانين والتعليمات من تطابق الأعباء المستقطعة ، لتحديد الربح مع المصروفات المحملة محاسبيا ، وتنطبق هذه الحالة على العديد من الدول مثل اليابان والسويد والدول الأوروبية.<sup>3</sup>

#### -تحليل الفروقات الضريبية :

1) الفروقات الدائمة: تتمثل في الفروقات التي تنتج بين الربح المحاسبي والربح الضريبي خلال دورة معينة والتي لا يمكن إمتصاصها خلال الدورات اللاحقة ، وتطرأ مثل هذه الفروقات عندما يجب إدراج بعض العناصر في حساب الربح المحاسبي بينما يجب إقصاؤها في حساب الربح الضريبي،<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - عمر تركي هزاع العجيلي ، مرجع سابق ، ص 13 .

<sup>2</sup> - بن عمارة منصور ، مرجع سابق ، ص 45 .

<sup>3</sup> - عمر تركي هزاع العجيلي ، مرجع سابق ، ص 14 .

<sup>4</sup> - يوسف سامش ، ناصر دادي عدون ، اثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيئتها المالي ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، ص 245 .

وهذه الفروقات الدائمة يمكن أن تتمثل في أعباء ، كما يمكن أن تكون نواتج ، ولكن ليس لها أي أثر على الوعاء الضريبي للدورات المقبلة ، وهذا بسبب الأحكام المنصوص عليها في التشريع الضريبي ، وبالتالي فهي لا تحدث أي إضافة أو إنقاص في الضريبة خلال الدورات اللاحقة ، أي أن أثرها يقتصر فقط على دورة معينة وهو أثر نهائي وغير رجعي ومن بين هذه الفروقات يمكن ذلك مايلي :

الأعباء غير قابلة للخصم جبائياً من الوعاء الضريبي مثل : الغرامات الضريبية ، تجاوز السقف المحدد من خلال النصوص الجبائية مثل تلك المتعلقة بالهدايا ذات الطابع الإشهاري ، الرعاية والكفالة الخاصة بالنشاطات الرياضية والثقافية ، والإعانات والتبرعات والهدايا الممنوحة لصالح المؤسسات البحث العلمي او لصالح الجمعيات ذات الطابع الخيري..... الخ

**(2) الفروقات المؤقتة :**

هي الفرق بين الأساس الضريبي و الأساس المحاسبي فيما يتعلق بالإيرادات أو الأعباء ، ويمكن للفروقات المؤقتة أن تكون :

- أ- فروق مؤقتة خاضعة للضريبة : وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي ( الخسارة الضريبية ) للفترات المستقبلية عندما يتم إسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصول أو الخصوم.
- ب- فروق مؤقتة قابلة للإقتطاع : وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للإقتطاع عند تحديد الربح الضريبي ( الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم إسترداد أو سداد المبلغ المسجل في الأصول أو الخصوم .

#### خامسا :المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

##### أ-قياس النفقة الضريبية

تتكون نفقة ضريبة الدخل من نفقة ضريبة جارية ، و نفقة ضريبة مؤجلة ، وأي من هاتين يمكن أن يكون منفعة (أي مبلغ دائن)، وليس نفقة أو مصروفا (مبلغ مدين)تبعاً لما إذا كان هناك ربح أو خسارة خاضعة للضريبة عن الفترة ، و النفقة الضريبية الجارية تفهم بسهولة على أنها التأثير الضريبي للدخل أو خسارة المنشأة المثبتة الخاضعة لضريبة عن الفترة ، حسب ما تقرر ذلك القواعد وثيقة الصلة لمختلف السلطات الضريبية التي تخضع لها ،أما النفقة الضريبية المؤجلة من ناحية أخرى فهي أكثر تعقيدا : تبعاً لنظرية الجاري تطبقها ،فقد تكون مبنية على فرق الفترة الجارية بين الدخل الخاضع للضريبة و دخل القوائم المالية ، أو قد تكون مبنية على تصور للتغيرات الحادثة في التداعيات المستقبلية للفروق بين مبالغ ضرائب وقوائم مالية معينة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> طارق عبدالعال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، القياس والتقييم المحاسبي، الجزء الخامس، الطبعة الأولى،جامعة عين الشمس، 2004،ص59

ب- طرق قياس نفقة الضريبة المؤجلة : توجد طريقتان لقياس نفقة الضريبة المؤجلة هما:

1- طريقة التأجيل :تحتسب طريقة التأجيل المسموح بها وفق للمعيار (SAI12) الأصلي نفقة الضريبة بالرجوع إلى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة و الدخل المحاسبي ، و بطريقة التأجيل تحدد نفقة ضريبة الدخل عن الفترة بناء على الدخل المحاسبي ، على حين أن الالتزام الجاري مبني على الدخل الخاضع للضريبة ، و يعامل الفرق بين الالتزام الجاري الفعلي و نفقة ضريبة الدخل ، أما على انه نفقة مؤجلة أو مبلغ دائن يستهلك بشكل قابل للتكليف الضريبي مع انعكاس فرق التوقيت ، و فروق التوقيت تنشأ أثناء المدة يشار لها باسم فروق ناشئة على حين أن انعكاس الآثار الضريبية الناشئة من فروق نشأت في فترات سابقة يشار إليها باسم فروق معكوسة ، و بذلك فان طريقة التأجيل كانت موجهة نحو قائمة الدخل غير أن هذه الطريقة لم يعترف بها المعيار الدولي (12) المعدل، إذ كان يعمل بها سابقا في ضلال معيار رقم ( 12 ) الأصلي.

## 2- طريقة الالتزام :

وفقا لطريقة الالتزام ، لا يمكن احتساب النفقة الكلية لضريبة الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر ، بل يجب أن تحتسب باعتباره حاصل جمع مكونين : نفقة الضريبة الجارية و نفقة الضريبة المؤجلة ، و هذا المجموع لن يساوي (بوجه عام) نسبة الضريبة الجارية  $\times$  الربح المحاسبي ، و السبب هو أن نفقة الضريبة المؤجلة معروفة بأنها التغيير في حسابات الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة في الفترة الجارية ، و هذا التغيير قد يشمل أكثر من نسبة الضريبة الجارية  $\times$  الفروق المؤقتة الصافية الحادثة في الفترة المحاسبية الحالية ، و أن طريقة الالتزامات موجهة نحو الميزانية العمومية على عكس طريقة التأجيل الموجهة نحو قائمة الدخل ، و أن الهدف الأساسي من طريقة الالتزامات هو تقديم الضرائب التقديرية الفعلية التي ستكون مستحقة الدفع من فترات مستقبلية باعتبارها التزام ضريبة الدخل في الميزانية العمومية<sup>1</sup>.

## سادسا: الاعترافات بالالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة

### أ- الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية الجارية:

يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة على الفترة الجارية الفترات السابقة كالتزام ، أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق ، فيعترف بالزيادة كأصل .  
- يجب الاعتراف كأصل بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن إستخدامها بأثر رجعي للإسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة .

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص ص60-62 .

- عند إستخدام خسارة ضريبية الإسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة ، تعترف المؤسسة بهذه المنفعة كأصل في الفترات التي تحدث فيها الخسارة الضريبية لأن عندها يكون من المحتمل أن المنفعة ستدفع إلى المؤسسة ويمكن قياسها بصورة موثقة .

### ب- الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة :

قبل الاعتراف بالالتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة ، لابد من معرفة طبيعة الاختلافات المؤقتة ، لأن الالتزامات و الأصول المؤجلة ناتجة عن الاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي .  
و يوجد نوعان من الاختلافات المؤقتة هما:

**1- الاختلافات المؤقتة الخاضعة للضريبة :** تنشأ بعض الاختلافات المؤقتة عندما يدخل المصروف أو الدخل في احتساب الربح المحاسبي في فترة ، و لكن يدخل في احتساب الربح الضريبي في فترة مختلفة<sup>1</sup> ، هذه الاختلافات ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة<sup>2</sup> :

- دخل الفائدة يدخل في الربح المحاسبي على أساس الزمن ، غير أنه لدى بعض دوائر الاختصاص يمكن أن يدخل في الربح الضريبي عندما يتم تحصيل النقدية ، و أن لإيرادات لا تؤثر في الربح الضريبي إلا بعد تحصيل النقدية .

- الإهلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي أو الخسارة الضريبية يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي ، و هنا ينشأ التزام ضريبي مؤجل عندما يحسب الإهلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة (أما إذا كان الإهلاك الضريبي أبطأ من الإهلاك المحاسبي ، فينشأ اختلاف مؤقت قابل للاقتطاع مما ينجم عنه أصل ضريبي مؤجل)

- تكاليف التطوير يمكن أن ترسم و تطفأ خلال فترة قادمة عند تحديد الربح المحاسبي ، في حين يمكن أن تقتطع في الفترة التي تمت كبدها الغايات في الفترة اللاحقة لتحديد الربح الضريبي .

- اختلاف المبلغ المسجل للاستثمارات في المنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو الحصص في المشاريع المشتركة عن القاعدة الضريبية للاستثمار أو الحصص

- تكون القاعدة الضريبية لأصل أو التزام عند الاعتراف الأولي به تختلف عن المبلغ الأولي المسجل له عندما تستفيد المؤسسة من الهبات الحكومية غير الخاضعة للضريبة المتعلقة بالموجودات .

**2-الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع :** يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الاختلافات المؤقتة منه .

<sup>1</sup>-المعيار المحاسبي المصرفي رقم 24 ص6 .  
<sup>2</sup>-المعيار الدولي رقم 12 المعدل، الفقرة 17.

ومن أمثلة الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع التي تنتج عنها أصول ضريبية مؤجلة<sup>1</sup>:

- تكاليف من منافع التقاعد يمكن أن تقتطع في تحديد الربح المحاسبي عند تقديم الموظف للخدمة، ولكن تقتطع في تحديد الربح الضريبي عند دفع المنشأة للمساهمات إلى صندوق التقاعد، وهنا يوجد اختلاف مؤقت بين مبلغ الالتزام المسجل و قاعدته الضريبية .

- تكاليف البحث و التطوير يعترف بها كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي ولكن قد لا يسمح بها كتخفيض في تحديد الربح الضريبي حتى فترة لاحقة و يكون الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث كمبلغ تسمح السلطات الضريبية باقتطاعه في فترات مستقبلية، و المبلغ المسجل وهو لا شيء، فرق مؤقت قابل للاقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل.

- في حالة اندماج أعمال عن طريق التملك يتم توزيع تكاليف التملك على الأصول و الالتزامات بالرجوع إلى قيمتها العادلة بتاريخ التبادل .

- هناك أصول محددة يمكن أن تظهر بالقيمة العادلة أو تتم إعادة تقييمها دون تعديل مماثل للأغراض الضريبية ، وهنا ينشأ اختلاف مؤقت قابل للاقتطاع إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل تزيد عن مبلغها المسجل.

### 3- الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة :

يتم الإعتراف بأصل الضريبي مؤجل لقاء الخسائر الضريبية و الخصومات الضريبية غير مستخدمة المدورة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لإستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها.

كما أن معايير الإعتراف بالأصول الضريبية الناشئة عن تدوير اخسائر الضريبية والخصومات الضريبية

غير المستخدمة هي نفس معايير الإعتراف بأصول ضريبية مؤجلة ناشئة عن فروق مؤقتة قابلة للإقتطاع ،

ولكن وجود خسائر ضريبية غير مستخدمة يعد دليلاً قوياً على إحتمال عدم توفر أرباح ضريبية مستقبلية وعليه عندما يكون لدى المنشأة خسائر حديثة فأنها تعترف بأصل ضريبي مؤجل من خسائر ضريبية و خصومات ضريبية غير مستخدمة فقط إلى الحد الذي كون لدى المنشأة إختلافات ضريبية مؤقتة،

أو توجد أدلة مقنعة أخرى، كوجود ربح ضريبي كاف لإستخدام الخسائر الضريبية و الخصومات الضريبية غير المستخدمة.

<sup>1</sup> - المعيار الدولي رقم 12 المعدل، الفقرة 26.

#### 4-إعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

في تاريخ كل ميزانية عمومية، تقوم المنشأة بإعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها. وتعترف المنشأة بالأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به سابقاً وذلك إلى الحد الذي يكون من المحتمل بأن يسمح الربح الضريبي المستقبلي باسترداد الأصل الضريبي المؤجل. فعلى سبيل المثال \_ التحسس في ظروف الاتجار يمكن ان يجعل المنشأة قادرة على توليد ربح ضريبي كاف في المستقبل يفني بمعايير الإعتراف للأصل الضريبي المؤجل.<sup>1</sup>

#### 5-الإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع المنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة.

تنشأ الإختلافات المؤقتة عندما تصبح المبالغ المسجلة للإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة أو الحصص في المشاريع المشتركة مختلفة عن القاعدة الضريبية للإستثمار أو الحصة (والتي غالباً ماتكون التكلفة) تنشأ مثل هذه الإختلافات في عدد من الظروف مثل:<sup>1</sup>

- وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة ، أو المشاريع المشتركة .
- تغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية عندما تتواجد المنشأة الأم وشركتها التابعة في بلدين مختلفين .

#### سابعاً: القياس

يجب قياس الإلتزامات والأصول الضريبية الجارية للفترات الجارية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده) من السلطات الضريبية باستخدام المعدلات الضريبية (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلاً بتاريخ الميزانية العمومية. ويتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة عادة باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) التي تمسها ولكن بعض الأحيان تعلن الحكومة عن معدلات ضريبية (وقوانين ضريبة) لها نفس تأثير القانون الفعلي الذي يمكن أن يتبع الإعلان بعد عدة أشهر ، و في هذه الظروف يتم قياس الأصول و الإلتزامات باستخدام معدل الضريبة (وقوانين ضريبة) المعلن.<sup>2</sup>

ويجب أن تقاس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بموجب معدلات الضرائب المتوقع أن يطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الإلتزام بناء على معدلات الضريبة (وقوانين ضريبة) السارية أو السارية فعلاً بتاريخ الميزانية العمومية.

عندما تطبق معدلات ضريبية مختلفة عن مستويات دخل ضريبي مختلف عن الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة تقاس باستخدام متوسط المعدلات الذي يتوقع أن يطبق على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية ) للفترات التي من المتوقع أن تنعكس فيها الإختلافات المؤقتة.

<sup>1</sup> - عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، مرجع سابق، ص ص 169-170.

<sup>2</sup> - المعيار الدولي رقم 12 المعدل، الفقرة 46-48 .

وفي الأخير يجب إعادة النظر في المبلغ المسجل للأصل الضريبي المؤجل بتاريخ كالميزانية عمومية ، و يجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل الضريبي إلى الحد الذي لا يعود محتملا توفر ربح ضريبي سمح باستخدام جزء من الأصل الضريبي المؤجل أو كامله ، و يجب عكس أي تخفيض من هذا القبيل إلى الحد الذي يصبح معه من المحتمل توفر ربح ضريبي كامل<sup>1</sup> .

#### ثامنا :العرض

يجب إجراء مقاصة بين أصول الضريبة المتداولة وإلتزامات الضريبة المتداولة في الميزانية فقط إذا كان للمنشأة الحق القانوني والنية في الإطغاء على الأساس الصافي .إضافة أن هذه الأصول والالتزامات قد تم فرضها من ذات السلطات الضريبية على نفس المنشأة أو منشآت مختلفة وذلك من أجل تحصيل الأصل وإطفاء الإلتزام في نفس الوقت وعادة ما يتم تصنيف وعرض أصول و إلتزامات الضريبة المستحقة كأصول وإلتزامات غير متداولة<sup>2</sup> .

**تاسعا :الإفصاح:** لقد أوضح المعيار (IAS12) الإفصاحات بشكل من فصل عن مكونات مصروف الضريبة عن كل عام<sup>3</sup> .

يتم تقديم قائمة دخل عنه ، و هذه الإفصاحات بقائمة الدخل ، يمكن أن تضم مصروفات الدخل ما يلي:

أ - مصروف دخل الضريبة الجارية.

ب -أي تعديلات معترف بها في الفترة عن ضريبة جارية من فترات سابقة.

ج - (مبلغ مصروف ) دخل (الضريبة المؤجل الذي يعود إلى نشوء و انعكاس الاختلافات المؤقتة.

د - (مبلغ مصروف) دخل (الضريبة المؤجل الذي يعود إلى تغيرات في معدلات الضريبة المؤجلة أو فرض ضرائب جديدة.

هـ -مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبة غير معترف بها سابقا ،أو خصومات ضريبية، أو اختلافات لفترات سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري.

و -مبلغ المنفعة من خسائر غير معترف بها سلفا، أو خصومات ضريبية، أو اختلافات لفترات سابقة مستخدمة لتخفيض الضريبة الجارية.

ز -مصروف الضريبة المؤجلة الناشئ عن تخفيض أو انعكاس تخفيض لأصل ضريبي مؤجل.

ح -مبلغ مصروف) دخل (الضريبة الذي يعود إلى تلك التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الأساسية المشمولة في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة.

كما يجب أيضا الإفصاح في القوائم المالية بشكل من فصل كما يلي<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> - المعيار الدولي رقم 12 المعدل، الفقرة46-54 .

<sup>2</sup> - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق،ص509.

<sup>3</sup> - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق،ص129.

<sup>4</sup> -عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، مرجع سبق،ص176 .

- إجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحساب حقوق المالكين .
  - مصروف (دخل) الضريبة يعود للبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة .
  - شرح العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في احد الشكلين التاليين أو كليهما :
- 1- مطابقا ترقمية بين مصروف (دخل) الضريبة، وناتج ضرب الربح المحاسبي بمعدل (معدلات) الضريبة المطبق، مفصحا كذلك عن أساس إحتساب معدل (معدلات) الضريبة.
- 2- مطابقا ترقمية بين متوسط معدل والضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق مفصحا كذلك عن أساس احتساب معدل الضريبة المطبق.
- شرح للتغيرات في معدلات الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة .
  - مبلغ (وتاريخ الإنهاء إن وجد) للإختلافات المؤقتة القابلة للإقتطاع والخسائر الضريبية غير المستخدمة، الخصومات الضريبية غير المستخدمة و التي يعترف بأصل ضريبي مؤجل عنها في الميزانية .

### المطلب الثاني: تقديم النظام المحاسبي المالي حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)

#### أولا: النظام المحاسبي المالي

من خلال عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، قام المجلس الوطني للمحاسبة المكلف بمهمة التوحيد المحاسبي بإعداد النظام المحاسبي المالي الذي يتضمن مجموعة من المعايير المحاسبية مستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية ومخطط حسابات يتوافق مع المخطط المحاسبي العام الفرنسي الحالي (PCG) بالإضافة إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية لاسيما في مجال تجميع الحسابات والملاحق.

#### 1- مفهوم النظام المحاسبي المالي :

عرف النظام المحاسبي المالي المحاسبة المالية على أنها : " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها ، وتقييمها ، وتسجيلها ، وعرض قوائم تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ( أي المؤسسة) ونجاعته ، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"<sup>1</sup>.

ويطبق النظام المحاسبي إجباريا على :<sup>2</sup>

- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية ، إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة .

<sup>1</sup> - قانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر 200 المتضمن النظام المحاسبي المالي، جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 74، المادة رقم 3، ص 3 .

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، المادة رقم 4، ص 3 .

- وكل الأشخاص الطبيعيين اوالمعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي .
- ويتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ، و معايير محاسبية ، و مدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها، ويتعين على محاسبة كل مؤسسة<sup>1</sup>:
- مراعاة المصطلحات والمبادئ التوجيهية المحددة في النظام المحاسبي المالي .
- تطبيق الإتفاقيات والطرق والإجراءات .
- الإستناد على تنظيم يستجيب لمتطلبات مسك ومراقبة وجمع وإيصال المعلومات المراد معالجتها .

## 2-الإطار التصوري :

ويتضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها مثل : محاسبة الإلتزامات ، الإستمرارية في الإستغلال، القابلية للفهم ، الدلالة المصدقية، القابلية للمقارنة، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني. ويشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وإختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب تأويل أو معيار.

كما يتضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية مفاهيم لكل من الاصول ، والخصوم والمنتجات والأعباء بالإضافة إلى أنواع الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية وكيفية عرضها .

ثانيا : الفرضيات المحاسبية : تم التأكد من فرضيتين :

### 1- محاسبة الإلتزام

تحضير القوائم المالية إعتماذا على صفقات وأحداث تمت فعلا ، بتعبير آخر تسجيل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها و ليس عند الدفع أو القبض للمبالغ المقابلة ، و تسجل في دفاتر المحاسبة في ذلك التاريخ و تظهر في القوائم المالية للدورات التي وقعت فيها .<sup>2</sup>

### 2- إستمرارية الإستغلال:

تعد القوائم المالية على أساس إستمرارية الإستغلال، بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطاتها في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادي الاولى عام 1429 هـ الموافق لـ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق احكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27، المادة رقم 04، ص 11.

<sup>2</sup> - محمد بيوتن ، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية ، الاوراق الزرقاء ، الجزائر ، 2010 ، ص 52 .

وإذا لم يتم إعداد القوائم المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في إستمرارية الإستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق<sup>1</sup>.

ثالثا : المبادئ المحاسبية الأساسية.

تبنى النظام المحاسبي المالي ضمنا مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي<sup>2</sup>:

#### 1- مبدأ الدورة المحاسبية :

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في N/01/02 وتنتهي في N/12/31 ، كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31، إذا كان نشاطها مقيد بدورة إستغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي الحالات الإستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا، كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

2- إستقلالية الفترات : النتيجة المحققة في كل فترة مستقلة عن التي تسبقها والتي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.

3- قاعدة الوحدة المحاسبية : تعتبر المؤسسة كوحدة محاسبة مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، و تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول وخصوم وأعباء ونواتج المؤسسة من ناحية، وبين التي تخص المشاركين بالأموال الخاصة أو مساهمين من ناحية أخرى وعليه فيجب ألا تأخذ القوائم المالية للمؤسسة في الحسبان إلا معاملات المؤسسة دون معاملات مالكيها.

4- قاعدة الوحدة النقدية : لا بد من توحيد القياس عند تسجيل الصفقات التي تقوم بها المؤسسة ، ولقد فرض النظام المحاسبي المالي ضرورة مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية (الدينار الجزائري)

5- مبدأ الأهمية النسبية : تكون المعلومة ذات ، أهمية إذا كان غيابها من القوائم المالية يمكن أن يؤثر على القرارات الإقتصادية المتخذة من طرف مستعملي هذه القوائم .

6- مبدأ الحيطة والحذر : يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر يحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل المؤسسة بالديون ممتلكات المؤسسة أو نتائجها ، لكن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين إحتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

1 - المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 ، مرجع سابق ، المادة رقم 7 ، ص 11 .  
2 - ابراهيم بورنان الطاهر مخلوف ، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية ، مداخلة ضمن المتلقي الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، الجزائر ، 2009 ، ص ص 4-6.

7- مبدأ إستمرارية الطرق : أن المؤسسة ملزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة خلال الفترات المتعاقبة ، ذلك لأن إنسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

8- مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة بخلاف فإنه يمكن تعويض التكلفة التاريخية وتنظيم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة وفي حالات خاصة . مثل الأدوات المالية والأصول البيولوجية

9- مبدأ عدم المساس بالميزانية الإفتتاحية : يجب أن تكون الميزانية الإفتتاحية لسنة مالية معينة مطابقة لميزانية إفتقال النسبة المالية السابقة .

10- أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني: من الضروري تسجيل وإظهار العمليات والأحداث الإقتصادية حسب حقيقتها الإقتصادية وليس حسب شكلها القانوني ، فمثلا عملية القرض الإيجاري من الناحية القانونية تعتبر عملية إيجار، أما من الناحية الإقتصادية فهي تعتبر عملية بيع أو شراء .

11- مبدأ عدم المقاصة : لا يمكن إجراء أي المقاصة بين عنصر من الأصول و عنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء و عنصر من المنتجات ، إلا إذا نمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم المنتجات والأعباء بالتتابع، أو على أساس صاف .

12- الصورة العادلة :

يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، وحتى تتوفر هذه الصورة لابد من إحترام القواعد والمبادئ المحاسبية، وتكون القوائم المالية للمؤسسة قادرة على تقديم المعلومات ذات الصلة عن الوضع المالي والأداء والتغيرات في الوضع المالي لها. وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه وتبرير ذلك في الملحق .

13- مبدأ القيد المزدوج :

تحرر التسجيلات المحاسبية حسب المبدأ المسمى « القيد المزدوج »، حيث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل إحترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

رابعاً : الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي SCF :

بعد ما تعرفنا على الضرائب المؤجلة في المعايير المحاسبية الدولية سوف نقوم بمعرفة نظرة النظام المالي المحاسبي الجزائري للضرائب المؤجلة حيث تعرض النظام المالي المحاسبي للضرائب المؤجلة في الجريدة الرسمية العدد رقم 19 المؤرخ في 28 ربيع الاول عام 1430 لـ 25 مارس 2009 م في الفصل الثالث القسم الرابع .

تسجل كل على حدى في الجانب الدائن لهذا الحساب

- الضرائب المؤجلة على الأصول (133) .

- الضرائب المؤجلة على الضرائب (134) .

لا يمكن تأجيل إدراج عملية ما في حسابات المنتوجات أو الأعباء إلا بتطبيق مبدأ ربط الأعباء إلا بتطبيق مبدأ ربط الأعباء بالمنتوجات، وهكذا فإن عبئ مالا يرتبط ارتباطاً أكيد، بحاصل مستقبلي يمكن تحديده يجب إدراجه في الحساب كعبء بمجرد حدوثه، وأي حاصل لا يرتبط ارتباطاً أكيد بعبئ مستقبلي<sup>1</sup>.

المطلب الثالث : الجوانب الجبائية للنظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي رقم (12)

أولاً: علاقة المحاسبة بالجبائية في النظام الجزائري آلية حساب النتيجة المحاسبية للانتقال إلى النتيجة الجبائية

1- النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي: تقدم النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي على النحو التالي:

إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) - نفقات على التكاليف النشاط +/- تغيرات الديون و قروض الاستغلال الجارية +/- تغيرات بين مخزون الافتتاح للدورة و مخزون عند إغلاق الدورة +/- التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/- التصحيحات الخاصة بالقروض = نتيجة الدورة 1.

2- النتيجة الجبائية : لم يشير المشرع صراحة إلى تعريف النتيجة الجبائية و لكن حسب قانون الضرائب المباشرة يمكن استنتاج تعريفين للنتيجة الجبائية الأول متعلق بالوضعية المالية و التي ترتبط مباشرة بالميزانية المحاسبية و الخاصة بالنسبة المالية و الثاني متعلق بحسابات التسيير و الاستغلال .

2-1- تعريف النتيجة الجبائية من حيث حسابات الميزانية .

يتشكل الربح الصافي من الفرق في القيم الأصول الصافية لدى اختتام و افتتاح الدورة التي يجب استخدام النتائج المحقق فيها كقاعدة ضريبية و تضاف لها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال الدورة" و

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية العدد 19 المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1430 لـ 25 مارس 2009، صفي الفصل الثالث، القسم الرابع، ص 18

يقصد بالأصول الصافية ، الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من الغير و الاستهلاكات المالية و الأرصدة المتبقية أي أن :

النتيجة الجبائية = قيم الأصول في بداية السنة - قيم الأصول × نهاية السنة

المقصود بالأصول الصافية = الأصول - الاهتلاكات - المؤونات

**2-2- النتيجة الجبائية من خلال حسابات جدول حسابات الاستغلال.**

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 1 مع مراعاة المادتين 172 و 173 على انه "الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت و التي تنجزها وحدة أو مستثمرة بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته".

كما حدد المشرع الجبائي الأساس الخاضع للضريبة "الربح الصافي الناتج بين : النتائج المحققة من طرف المؤسسة الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة ، تكاليف مالية ، اهتلاكات، مؤونات ، ضرائب ورسوم...)"<sup>1</sup>

مما سبق يستنتج أن النتيجة الجبائية ماهي إلا نتيجة محاسبية معدلة وفق ما ينص عليه المشرع في القوانين السارية .

**ثانيا : الاختلاف بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي .**

تعتبر نقاط الاختلاف من أهم الإشكاليات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في الجانب الجبائي فتطبيق هذا الأخير ابتداء من سنة 2010 سيؤثر بشكل مباشر في العناصر المتعلقة بتحديد الضريبة على أرباح الشركات، خاصة و أن هذا النظام يجبر المؤسسات على الإشارة في قوائمها المالية و بالضبط في الملحق معلومات تخص المقاربة بين العباء الضريبي الموضح في جدول حساب النتائج و العباء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الفعلي أي إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ، هذا ما سيشكل للمؤسسات تحديا وضاحا بسبب الاختلاف في تقييم بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي عن النظام الجبائي الجزائري، و فيما يلي سيتم عرض هذه العناصر.

**-التغيرات في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء:**

يتم تحميل التغيرات وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة المعلق عليها في الملاحق ضمن رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية دون تسجيل ذلك ضمن الأعباء و النواتج وبالتالي إبعاده عن النتيجة المحاسبية التي هي منطلق تحديد النتيجة الجبائية، وهذا الأمر سيكون له اثر واضح على مقدار الضريبة الحقيقي بالنقصان.

<sup>1</sup> مبارك بوعلاق و آخرون، الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في النسبة المحاسبية الجزائرية، مداخلة حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات في اجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، جامعة ورقلة، ص618.

– التسجيل المحاسبي الضريبي لبعض العناصر :

هناك بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي تواجه إشكالا في التسجيل المحاسبي الضريبي و من بينها:

✓ **الضرائب المؤجلة:** يمكن ان يحدث عمليا اختلالا زمنيا بين تاريخ اخذ عبء ضريبي بعين الاعتبار محاسبيا و تاريخ اخذها نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية ، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المؤجلة و التي ينتج عنها تسجيل الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة الداخلة في تحديد النتيجة الصافية للنشاط و الضريبة المستحقة هي مبلغ الضريبة المدفوعة او المسترجعة.<sup>1</sup>

**ثالثا : تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي:**

بالنظر للجهود المبذولة في إطار تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي ، يلاحظ أن اغلب هذه المواد تم الرجوع إليها و تعديلها خاصة ما تعلق بأرباح الشركات ، المصاريف القابلة للخصم ، المصاريف الأولية الإعانات، فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم .. الخ إلا انه تبقى هناك بعض القواعد الجبائية واجبة التعديل والتوضيح أكثر أو طرح قواعد جديد بالأساس ومنها<sup>2</sup>:

– **قواعد تسجيل الأعباء المقبولة جبائيا وخصمها:** بحيث يجب ان يتوقع هنا السماح للمؤسسات بتطبيق الاهتلاكات الاستثنائية الناتجة عن كون مدة الاستعمال الاقتصادية للأصل اقصر من مدة استعماله في المؤسسة ، أو السماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح باهلاك سريع لاصولها .

هناك بعض الأعباء المقبولة جبائيا وغير مسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية بحيث يتم خصمها باستعمال التسجيلات الشبه محاسبية كمصاريف إعادة التجديد ، الإصلاح و المراجعة و مصاريف البحث ، هذه الاعباء ووجب وضعها في جدول ووضعها في الرزمة الجبائية من اجل السماح للإدارة الجبائية بمتابعة معالجتها .

– **قواعد تسجيل الأعباء المقبولة محاسبيا:** يجب أن يتوقع هنا السماح للمؤسسات بدمج بعض الأعباء و النواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية ، لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار ، كالأعباء التي تعتبر غير مبررة من طرف الإدارة الجبائية ، نواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة ، الأعباء و النواتج التي تتم من الفروع او مؤسسات مشتركة

– **قاعدة تسجيل الاستثمارات:** تسجل الاستثمارات حسب النظام المحاسبي المالي على أساس إمكانية مراقبتها ، في حين تعتمد القاعدة الجبائية على انتقال ملكية الأصل لأخذه بعين الاعتبار ، يفترض في هذا الإطار اخذ بعين الاعتبار

<sup>1</sup> - مبارك بوعلاق وآخرون، المرجع السابق، ص622.

<sup>2</sup> - الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRSAS-IPSS) في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية – المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 ص:627-628

لهذا الشرط من الناحية الجبائية لأنه يمكن أن يحدث تأخر في حساب الاهتلاكات في حالة تسجيل فارق بين تاريخ انتقال الملكية و تاريخ إمكانية مراقبتها ولكن يبقى مجموع الاهتلاكات كما هو اي ليس له اثر على موارد الخزينة الجبائية

- القواعد المحاسبية المقبولة جبائيا : تعتبر بعض القواعد المحاسبية مقبولة جبائيا لأنها لا تؤثر على النتيجة الجبائية مثل قواعد تسجيل العقود طويلة الأجل، إلغاء بعض الطرق لتقييم المخزونات لأنها ليس لها اثر على النتيجة الجبائية التسجيل على أساس التكلفة التاريخية.<sup>1</sup>

#### رابعا : النظام المحاسبي الجديد والنتيجة الجبائية:

- حسب التطبيقات التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد، فإنه على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملحق معلومات تخص المقارنة بين كل من النتيجة المحاسبية، العبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، وهذا يستلزم من المؤسسة إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات.
- والعناصر التي يكون الإختلاف فيها في تقييمها في تحديد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي، والقواعد الجبائية الجزائرية نرتكز عموما في النقاط التالية.
- القواعد والتقنيات جديدة للاهتلاك، والخسائر في القيمة، هذه الأخيرة تعتبر عنصرا جديداً عن النظام الجبائي الجزائري.
- التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي
- تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية والأجنبية.
- تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحياة.
- المعالجة المحاسبية للضرائب، وخاصة الضرائب المؤجلة، مع إمكانيات وجود فارق زمني بين تاريخ أخذها بعين الإعتبار محاسبيا وتاريخ أخذ نفس الضريبة في تحديد النتيجة الجبائية .
- تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، والتي يظهر أثرها مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون التسجيل في جدول حسابات النتائج.
- فوائض القيم طويلة الأجل ونواتج التنازل عن الإستثمارات أو عمليات إستثنائية أخرى.

<sup>1</sup> - تسعديت بوسبعين، أثر تطبيق النظام الجبائي في الجزائر، مداخلة في ملتقى بجامعة ورقلة يومي 24 -23 نوفمبر 2014، ص627-

- الأعباء والنواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار، مثل الأعباء التي تعتبر من الكماليات وغير المبررة من وجهة نظر الإدارة الضريبية ونواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة و أعباء ونواتج مرتبطة بالعمليات التي تتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة
- العمليات غير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية.

#### خامسا: النتائج الجبائية

من أهم الآثار الجبائية المتعلقة بتغييرات طريقة الإهلاك بحسب مكونات الأصل بالموازاة عند أول تطبيق لقاعدة الإهلاك والخسارة في قيمة الأصل فالطريقة المحاسبية الجديدة يجب عليها أن تكون مطبقة سلفا، أي كأنها دائما مستعملة قبل تقييم الأصل حسب مكوناته هذا ما يؤدي بنا إلى حساب إهلاك جميع أصول المؤسسة حسب القواعد الجديدة<sup>1</sup>

ولكن عمليا هناك طريقتين يمكن تطبيقهما من طرف المؤسسة من أجل المرور إلى النظام الجديد، وهما:  
- طريقة إعادة تكوين لتكلفة الإهلاكات الناتجة عن التكلفة التاريخية للمكونات التي وجب تطبيقها، وإعادة حساب الإهلاكات انطلاقا من هذه التكلفة، تغييرات الأصول تعالج محاسبيا في الأموال الخاصة.  
- طريقة إعادة منح القيم المحاسبية، التي هي طريقة توقعة على مستوى حساب الإهلاكات، والتي ليست لديها أثر على رؤوس الأموال الخاصة الافتتاحية حيث يجب عليها إعادة تقييم القيم المحاسبية الصافية بدلالة النسب التي تمثل تكلفة كل عنصر مع القيمة الإجمالية للأصل كل مكون يهلك على مدة استعماله المتبقية ابتداء من أول سنة تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي الجديد.

التطبيق الأول لطريقة الإهلاك لكل عنصر تفرض على المؤسسات إعادة إرجاع المؤونات الموجهة للإصلاحات الكبيرة المتعلقة بإعادة تعويض الاستثمارات.

#### أ) مدة الإهلاك:

➤ بالنسبة للأصول غير المركبة:

يجب علينا الأخذ من أجل تحديد النتيجة الضريبية مدة الاستعمال للجزء المتعلق بالاستثمارات الثابتة ، وما عدا مباني التوظيف (مبنى حيز عليه لهدف واحد وهو تحقيق عائد من رأس المال المستثمر) والذي سوف يهلك على أساس مدة حياته الفعلية ومعرفة إهلاكات مكونات الأصل يكون على قاعدة مدة استعماله.  
الإختلاف بين القواعد المحاسبية والضريبية المتعلقة بالأصل لها أن تعالج بالطريقة التالية:

<sup>1</sup> صالح مرزاق و عبد الكريم فرحات، النظام المحاسبي المالي و القواعد الحيازية الجزائرية الواقع والآفاق، مداخلة في الملتقى حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، في الجزائر، يومي 24-25 جامعة ورقلة، ص636.

- إذا كانت مدة الاستعمال الإقتصادية أقصر من مدة إستعماله في المؤسسة، سوف يطبق إهلاك إستثنائي
  - إذا كانت مدة الاستعمال الإقتصادية أطول من مدة إستعماله في المؤسسة، فإن الحل ليس محدد بطريقة نهائية .
  - تكون المؤسسة أمام إشكالية إعادة إدماج الفرق الموجود بين الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجبائي، والذي ليس له أثر إلا بوضع المؤسسة في الحالة الابتدائية.
  - وأما بالسماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح بإهلاك سريع لأصولها.
- بالنسبة للاستثمارات غير المركبة:

الإهلاك المحاسبي يجب أن يحسب المدة الحقيقية، إذا كانت مدة الاستعمال جد قصيرة، الإدارة الجبائية يجب عليها أن تسمح للمؤسسات بتطبيق إهلاكات إستثنائية

الفرق بين القواعد المحاسبية والجبائية يمكن أن يعالج بالطريقة التالية<sup>1</sup>:

- إذا كان الإهلاك المحسوب على أساس مدة استعمال كبيرة على مدة الإهلاك المحسوب بمدة استعمال في المؤسسة فإن الفرق يجب إدماجه ضريبيا.

- إذا كان الإهلاك المحسوب على أساس مدة استعمال قصيرة على مدة الإهلاك المحسوب بمدة استعمال في المؤسسة فإن الفرق يجب إدماجه ضريبيا.

- ويمكن الأخذ بإمكانية الإهلاك حسب الطريقة المتناقضة ومدة الإهلاك لكل مكون سوف تحديد معامل الإهلاك المتناقض المختار.

#### ب) مصاريف إعادة التجديد الإصلاح والمراجعة:

- هناك نظام يمكن أن يمنح الخيار للمؤسسات:
- إما تخصيص مؤونات للإصلاحات الكبيرة
  - إما بتطبيق طريقة المكونات مع التسجيل المحاسبي لمكونات الأصل والمنشأة في هذا الوضعية وهذه الخاصية (الخيار) ينتج منها .

نتائج جبائية: ففي الحالة الأولى المؤسسة تقوم بتخفيض مصاريفها، وفي الحالة الثانية المؤسسة وجب عليها إعداد مخطط اهتلاكي خاص بكل مكون من مكونات الأصل.

#### ج) قاعدة إهلاك الأصل:

القيمة المهلكة للأصل في القاعدة (المبلغ) التي يحسب عليه الإهلاك، وهو المبلغ الإجمالي (مبلغ الحيازة) بطرح القيمة

<sup>1</sup> صالح مزرقة وعبد الكريم فرحات، المرجع السابق، ص 637

المسترجعة (القيمة الأصلية للأصل مطروح منها أعباء التنازل) في هذا المنظور هناك بعض الأصول الثابتة قيمتها المهتلكة متناقصة، لكن يمكن للمؤسسة أن تحسب الإهلاك على كل القيمة (القيمة الإجمالية) عن طريق إهلاكات استثنائية.

### سادسا: الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي و القواعد الجبائية

من اهم بعض الإختلافات نذكر مايلي:

- **تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء:** حسب النظام المحاسبي المالي فإن كل التغييرات والتصحيحات الناتجة عن الدورات السابقة والتي علق عليها في الملاحق، تدرج مباشرة على مستوى الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية (الترحيل من جديد، الاحتياطات)، دون أن تسجل في حساب النتائج. هذا المفهوم الجديد تم اعتماده محاسبيا ولكنه غير وارد في القواعد الجبائية الجزائرية. وبالتالي فإن كل ما هو متعلق به يتطلب إعادة النظر فيه إذا ما اعتمد جبائيا. وعليه فإن إبعاد هذه التصحيحات عن النتيجة المحاسبية سيؤثر بالنقصان في الوعاء الضريبي، باعتبار النتيجة المحاسبية منطلق حساب النتيجة الجبائية، وبالتالي على الإدارة الجبائية تحديد الاستراتيجيات المتبعة لاعتماد هذه القواعد الجديدة من عدمها.

**الضرائب المؤجلة:** يقصد بالضريبة المؤجلة " مبلغ الضريبة على الأرباح القابل للدفع أو القابل للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية"، وهناك نوعين : ضرائب مؤجلة على الأصول و ضرائب مؤجلة على الخصوم.

الجدول رقم (02) : الضرائب المؤجلة وفقا للنظام المحاسبي المالي و القواعد الجبائية

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
تتماز بالتحقيق الفعلي للتكاليف ، لكي تدمج في النتيجة الخاضعة للضريبة و بالتالي ليس للضرائب المؤجلة أي أثر على الوعاء الضريبي	يستند إلى مفهوم التكاليف المفترضة التي تكون إلى حد كبير مندمجة في النتيجة المحاسبية

**المصدر:** الملتقى الدولي دور معايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص634.

**المؤونات:** حسب النظام المحاسبي المالي لا يمكن تشكيل مؤونة لتكاليف مستقبلية منتظرة، كأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى لأنها لا تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية الدورة أما جبائيا فيسمح بتكوين مؤونات لأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى .

**المؤونات المخصصة للمعاشات والالتزامات المماثلة:** حسب النظام المحاسبي المالي يمكن للمؤسسة في كل عملية إقفال

لحسابات السنة المالية تشكيل مؤونات مخصصة لمواجهة التزامات الكيان بخصوص المعاش و تكميلات التقاعد، التعويضات المقدمة بسبب الإحالة على التقاعد أو المنافع المماثلة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة وشركائها ووكلائها وتحدد هذه المحصنات على أساس.

الضريبة على الأرباح:

الجدول رقم ( 03): الضريبة على الأرباح وفقا للنظام المحاسبي المالي و القواعد الجبائية

النظام المحاسبي المالي	القواعد الجبائية
- تعالج الضريبة على الأرباح على أنها اعباء وتسجل حسب طبيعتها في حسابات الأعباء. - تحسب على أساس النتيجة العادية (تستبعد النتيجة الاستثنائية)، ثم بعد طرح مبلغ الضريبة تضاف النتيجة الاستثنائية إلى النتيجة الصافية.	- تعتبرها بمثابة توزيع على الأرباح، أي اعتبار الدولة كشريك له الحق، وهذا ما يبرر تسجيلها في حسابات النتائج وعدم تسجيلها في حسابات الأعباء. - تحسب مقدار الضريبة على أساس النتيجة الإجمالية (نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال).

المصدر: الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 636-637

المبحث الثاني : الضرائب على الدخل وكيفية معالجتها

المطلب الأول : الضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي

تعتبر هذه الضريبة من الضرائب المباشرة التي جاء بها التشريع الجبائي لسنة 1992

اولا : تعريف وخصائص الضريبة على أرباح الشركات .

1- تعريف الضريبة على أرباح الشركات :

تنص المادة رقم 135 من قانون الضرائب المباشرة (ق،ض،م) على انه " " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداحيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة "136" من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، و تسمى هذه الضريبة ضريبة على أرباح الشركات" <sup>1</sup>

2- خصائص الضريبة على أرباح الشركات :

تتميز هذه الضريبة بعدة خصائص يمكن إيجازها فيما يلي :

- ضريبة وحيدة: أي أنها ضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين .
- ضريبة عامة: وذلك بجمع كل الأرباح والمداحيل دون مراعات طبيعتها.
- ضريبة سنوية : أي أنها تفرض كل سنة مرة على إجمالي الأرباح .
- ضريبة نسبية : تخضع لمعدل واحد وليس لسلم ضريبي تصاعدي .
- ضريبة تصريحية : أي يجب تقديم وبصفة إجبارية تصريح بالميزانية الجبائية لمفتشية الضرائب قبل الفاتح من أفريل من كل سنة . <sup>2</sup>

ثانيا : مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات .

تفرض هذه الضريبة على الأشخاص المعنويين وإستنادا إلى المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على الشركات التالية : <sup>3</sup>

أ) الشركات التي تخضع بصفة إجبارية :

شركات الأموال : كما حددها القانون التجاري في الأنواع التالية :

- شركات الأسهم.
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة

<sup>1</sup> - المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

<sup>2</sup> - خلاصي رضا ، النظام الجبائي الجزائري ، مرجع سابق ، ص 29 .

<sup>3</sup> - المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ، 2013 .

- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري
- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركات الأسهم.
- شركات التوصية بالأسهم .

ب) الشركات التي تخضع بصفة اختيارية:

- شركات التضامن.
- شركات التوصية البسيطة .

ثالثا : الإعفاءات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات .

المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتماثلة تحدد الإعفاءات والأنظمة الخاصة بموجب القوانين المالية كما أن هناك إعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات بصفة مؤقتة أو دائمة .

- تستفيد الأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر المؤهل للإستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات ابتداء من دخولها حيز النشاط وترفع هذه المدة إلى 6 سنوات إذا كان النشاط في منطقة يجب ترقيتها وتمدد فترة الإعفاء هذه بسنتين عندما يتعهد المستثمرين عندما يتعهد المستثمرين بالتوظيف 3 عمال على الأقل لمدة غير محدودة .

- تعفى التعاونية الاستهلاكية التابعة لمؤسسات العمومية من ضريبة على أرباح الشركات.
- تعفى المؤسسات التابعة لجمعيات أشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.
- تعفى صناديق التعاضدية الفلاحية لفائدة العمليات البنكية والتأمين المحققة مع شركائها فقط .
- تعفى التعاونيات الفلاحية للتمويل والشراء وكذا الاتحادات المستفيدين من الإعتماد التي تسلمه المصالح التابعة لوزارة الفلاحة .

- تعفى الشركات التعاونية للإنتاج والتحويل وحفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا الاتحادات المعتمدة المتبعة لها .
- تستفيد من إعفاءات لمدة 3 سنوات من الوكالات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب باستثناء الوكالات و الأسفار وكذلك شركات الاقتصادية المختلطة الناشطة في القطاع السياحي <sup>1</sup> .
- تستفيد من الإعفاء دائم للعمليات المدرة للعملة الصعبة ولاسيما عمليات البيع الموجهة لتصدير وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير .

<sup>1</sup> - المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتماثلة .

- يعنى مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق الممارسة للنشاط المسرحي .

#### رابعاً : الوعاء الضريبي ومعدلات الضريبة على أرباح الشركات

يعتبر الوعاء الضريبي الربح الخاضع للضريبة وهو الربح الصافي وتعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية حيث تفرض بمعدل ثابت .

1- الوعاء الضريبي : نتناول فيه الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والأعباء القابلة للخصم .

#### أ- الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات :

تستحق الضريبة سنويا على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة 12 شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المنصرمة.

إذا امتدت السنة المالية المحتملة في السنة المنصرمة إلى أكثر من 12 شهر تدفع الضريبة المستحقة حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية في حالة عدمية حصيلة خلال سنة ما ، تؤسس الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية على السنة الموالية على الأرباح المحققة في الفترة المنصرمة ابتداء من نهاية آخر فترة فرضت فيها الضريبة أو من بداية العمليات بالنسبة للمؤسسات الحديثة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة المعتمدة تم تخفيض فيها بعد هذه الأرباح من نتائج الحصيلة التي تضمنها عندما يتم إعداد حواصل متتالية في ظرف سنة واحدة . تجمع نتائج هذه الحواصل لتحديد وعاء الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية وتخضع للإمكانات المتاحة أمام المؤسسات لاختتام سنواتهم المالية في تاريخ آخر 31 ديسمبر ، لأحكام القرار الصادر من وزارة المالية بتاريخ 23 جوان 1975 المتعلق بكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة .

يتمثل الربح الخاضع للضريبة من الربح الصافي المحدد حسب نتيجة العمليات مهما كانت طبيعتها بشرط ان تنجزها ال مؤسسة بما في ذلك التنازل عن أي عنصر من عناصر الأصول

ان الربح الصافي يحدد بالفرق في قيم الأصول الصافية عند اختتام وافتتاح الفترة التي تستخدم النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة ، مقتطعا منها الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة .

حيث تكون المعادلة كالتالي: <sup>1</sup>

$$\text{الربح الضريبي} = \text{الإيرادات} - \text{الاعباء القابلة للخصم} + \text{الإستردادات} - \text{التخفيضات.}$$

ويقصد بالأصول الصافية الفائضة في قيم الأصول (أصول ثابتة ، أصول متداولة ..... الخ ) من بين مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، (الإهتلاكات المالية ، المؤونات) .

فيما يخص الزيادات المالية يجب أن توضع الزيادات ، النقدية ، أو العينية المقدمة للمؤسسة ( حصص في رأس المال ) عند إنشائها لتخضع للضريبة ، ونفس الشيء بالنسبة لهذه الزيادات عندما تقدم خلال فترة الاستغلال ، وبذلك فان الربح الصافي يجب ان تحسم منه الزيادات الممنوحة للمؤسسة خلال فترة ضريبية <sup>2</sup>.

- الحرفيون التقليديون والشركات السياحية التي وضعت من طرف مؤسسات جزائرية باستثناء وكالات السفر والشركات المختلفة فإنها تحصل على إعفاء يتراوح من ثلاث إلى خمس سنوات إذا كان في الشمال ويمتد إلى 10 سنوات في الجنوب ، كما تستفيد لمدة 5 سنوات الشركات التجارية التي يكون شكلها ذو طابع رياضي

- كما يخضع للضريبة قوائم القيم الناجمة عن التنازل عن الأملاك التي هي جزء من الأصول الثابتة إذ تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة المدى يحسب مبلغها 70 % من الربح الخاضع للضريبة أما إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة المدى يحسب مبلغها 35 % من الربح الخاضع للضريبة ، كذلك شركات الأسهم التي يقصد من ورائها تمليك المستغل حصة من رأسمال الشركة <sup>3</sup>.

- تخضع الأرباح المعاد استثمارها إلى معدل مخفض يقدر بـ 15 % حسب قانون المالية لسنة 1991، بعدما كانت 33 % من قبل .

- تخضع الأرباح للنسبة المخفضة عندما يتم تخصيصها أثناء سنة تحقيقها ، لاستثمارات عقارية ومنقولة تنجزها المؤسسات في إطار نشاطها أو خارجه.

- كما تخضع أرباح المؤسسات لنفس النسبة 15 %، عندما تلتزم المؤسسات المعينة عند اكتتاب تصريحها وذلك بتخصيصها في خلال السنة المالية التابعة لتحقيقها.

كما يجب أن تبقى الأموال التي تخضع للضريبة بمعدل مخفض مدة خمس(5)سنوات على الأقل من ضمن أصول المؤسسة وفي حالة التنازل عن هذه الأصول أو إخراجها من النشاط في هذه الفترة وإن لم يعد استثمارها فوراً، فإنه

<sup>1</sup> - الجمهورية الجزائرية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2009 ، المادة 139 .

<sup>2</sup> - حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية ، المرجع السابق ، ص ص 74 - 75 .

<sup>3</sup> - منصور بن اعمار ، الضريبة على ارباح الشركات ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2010 ، ص 19 .

يطبق على المبالغ المستفيدة من المعدل المخفض كامل، وذلك بعد فصل المبلغ الذي استفاد من المعدل المخفض، وتحمل المؤسسة المعنية معدلا إضافيا حدد ب: 5% .

وكما يخصص إخضاع ضريبي إضافي وبنفس الشروط في حالة عدم إحترام الالتزام المنصوص عليه مع تطبيق زيادة تقدر ب: 25% على الأرباح التي تم تخصيصها كأرباح معاد استثمارها .

ويتم تحديد قائمة الأملاك العقارية المنقولة التي تمنع الاستفادة من المعدل المخفض عن طريق التنظيم المعمول به .

#### ب- الأعباء القابلة للخصم :

حتى تكون الأعباء قابلة للخصم، عند تحديد الربح الخاضع للضريبة يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية:

- تدخل هذه الأعباء في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو لمصلحتها المباشرة .
- تكون الأعباء حقيقية مدعمة بمبررات كافية،
- أن تكون مدرجة ضمن أعباء السنة التي تم تحميلها .
- تؤدي إلى أحداث نقص في الأصول الصافية .

#### وتتمثل هذه الأعباء فيما يلي :

- المشتريات وإستهلاكات السلع واللوازم .
- الخدمات المقدمة من طرف الغير
- مصاريف النقل والتنقل وكذلك مصاريف المختلفة الخاصة بالتسيير <sup>1</sup> .
- مصاريف العاملين : أجور ورواتب يجب أن تتطابق مع عدد فعلي ويجب أن لا تزيد أو يبالغ فيها بالمقارنة مع الأجور التي تعطى لعمال لهم نفس المؤهلات المهنية ويمارسون نشاطاتهم في شروط مماثلة بمؤسسات أخرى هذه الاجور يجب ان تخضع الى دفع المساهمات المقررة بالنسبة للمنح العائلية واقتطاعات اخرى الاجتماعية المرتبطة بالاجور هي قابلة للخصم .
- النفقات المالية : فوائد الديون وخسائر الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات <sup>2</sup> .
- العمولات ،مكافآت هن السمسرة ، الإنقاصات والأتعاب ومختلف المكافآت الأخرى : تعتبر بدورها قابلة للخصم من نتيجة الدورة كل من الأتعاب وإتاوات لأجل براءات الكفاءة والترخيصات وعلامة الصنع ومصاريف المساعدة التقنية وغيرها من المكافآت والمدفوعة من طرف المؤسسة إلى أشخاص لا ينتمون إلى مستخدميهم المؤجرين.

<sup>1</sup> - عاشوري نعيم، اشكالية الإزدواج الضريبي و أثره على أرباح الشركات في الجزائر، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير جامعة منتوري بقسنطينة، 2007-2008، ص ص 68-69..

<sup>2</sup> - منور أبو سرير، مرجع سابق، ص ص 124-125.

- الضرائب والرسوم المهنية : نص المشرع على قابلية خصم الضرائب المهنية الموجودة على عاتق المؤسسة والتي تولدت خلال نشاط الدورة مثل الدفع الجزائي والرسم على النشاط المهني (TAP, VF) .
- مصاريف التأمين : تعتبر مصاريف التأمين قابلة للخصم إذا كانت موجهة من اجل تغطية خطر قد تؤدي إلى حدوث خسارة او تكلفة وهذا ما يقتضي خصمها من الأرباح .
- إيجار المحلات المهنية (مباني إدارية) والتجهيزات : يعتبر مبلغ الإيجارات المهنية المستحقة او الجارية خلال الدورة من بين الأعباء القابلة للخصم ، ويتضمن هذا المبلغ ، مبلغ الإيجار والنفقات الملحقه به والتي تتحملها المؤسسة وفق عقد كراء إلا أن هناك بعض الإستثناءات فيما يخص الإيجارات حيث هناك بعض الحالات التي يمكن فيها خصم مبلغ الكراء المتمثلة في الإيجارات المدفوعة مسبقا وحق الدخول أو ثمن العتبة .
- مصاريف الصيانة والتصليح: تعتبر مصاريف أعمال التصليح والصيانة قابلة للخصم ، غير أن النفقات التي تؤدي إلى زيادة قيمة العناصر المسجلة في الأصول أو تمديد عمر استعمال هذه العناصر لا تعتبر قابلة للخصم<sup>1</sup> .
- تعتبر المصاريف المتعلقة بالعناصر ذات القيمة المنخفضة أعباء قابلة للخصم بشرط أن لا تتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسم .
- مصاريف المقر تعتبر أعباء قابلة للخصم في حدود 1% من رقم أعمال السنة المالية الحالية<sup>2</sup> .
- الإهلاك : الغرض من حسم الإهلاك هو السماح للمؤسسة بإنشاء مرة أخرى عند نهاية المدة العادية باستعمال رأس المال يساوي القيمة الاسمية سعر التكلفة العنصر الأصلي وعدد الإقتضاء وإعادة تقريره ومن أنواعه ( الإهلاك الخطي ، الإهلاك التنازلي ، الإهلاك التصاعدي ) .
- المؤونات : هي اقتطاع من السنة المالية قصد تغطية بعض التكاليف او خسارة لم تقع بعد ان تجعلها الاحداث ممكنة الوقوع تساوي مبلغ قابل إنحفاظ القيمة لعناصر الأصول الغير القابلة للإهلاك المالي ، تمتاز المؤونات بخاصية قابلية الإلغاء بمعنى يمكن إضافتها كلياً أو جزئياً إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية المعينة متى زال الخطر الذي خصصت له سواء زال كلياً أو جزئياً .
- تسجيل الأعباء : في حالة تسجيل عجز في السنة المالية فإن هذا العجز يعتبر عبئ يدرج في السنة المالية وينخفض من الربح المحقق خلال تلك السنة إذا كان الربح غير كافي لتخفيض كل العجز فإن العجز المتبقي ينتقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة الخامسة الموالية لسنة تسجيل العجز<sup>3</sup> .

1 - خلاصي رضا ، مرجع سابق، ص ص 47-48

2 - حنان شلغوم، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر و انعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، رسالة الماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة منتوري قسنطينة، 2011-2012، ص 110.

3 منور أبو سرير، مرجع سابق، ص ص 125-126.

- غير أن هناك أعباء غير واجب خصمها وهذا حسب المادة 149 من قانون الضرائب المباشرة .
- الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية ، أو زوج شريك أو زوج حائز على أسهم في الشركة مقابل إشتراكه الفعلي هي ممارسة النشاط إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل، او يشغل نفس المنصب في العمل مع مراعاة دفع كل الاشتراكات الخاضعة بالمنح العائلية والإقتطاعات الإجتماعية الأخرى كما انه لا يمكن ان يقل التخفيض المشار إليه على الأجر الوطني الأدنى المضمون .
- لا يكون قابل للخصم من اجل تحديد الربح الجبائي الصافي كل من :
- مختلف الأعباء وأحور الكراء الخاصة بالمباني غير المختصة مباشرة للاستغلال .
- مختلف الهدايا ماعدا تلك التي لها طابع إشهاري مالم تتجاوز قيمتها بالوحدة مبلغ 500 دج لكل مستفيد
- الهدايا والإعانات والتبرعات ماعدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني مالم تتجاوز مبلغ سنوي قيمته 200.000 دج .
- مصاريف الإطعام والفندقة والعروض يجب أن تكون مبررة ومثبتة بوثائق قانونية وربطها باستغلال المؤسسة .
- يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية من اجل تحديد الربح الجبائي شريطة إثباتها في حدود نسبة 10 % من رقم الأعمال للسنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين وفي حد إقصاء 10.000.000 دج .
- بالنسبة للسيارات السياحية فيحسب القسط الإهلاك في حدود مبلغ أقصاه 1000.000 دج باستثناء لدى المؤسسات التي تشكل هذه السيارات استثماراتها الرئيسية مثل مؤسسات النقل بالسيارات الخفيفة ، مؤسسات الإسعاف ومؤسسات تأجير السيارات ويستفيد من هذا الخصم كذلك النشاطات الثقافية المختصة فيما يلي :
- تحديد المعالم الأثرية والمناظر التاريخية وتحديدها ورد الإعتبار لها .
- توعية الجمهور بالتراث التاريخي سواء معنوي أو مادي ، وكذلك تحسيسه بجميع المسائل المتعلقة به إحياء المناسبات التقليدية المحلية .
- لا تمنح الخصوم بالنسبة لتجمعات الشركات المنشأة بتحويل كيانها تابع جبائيا إلى كيانات مستقلة جبائيا إلا بنسبة 50 % من التحديدات المسموح بها .
- يخصم مبلغ الهبات المترتبة على عمليات البحث العلمي ، أو التقني من أرباح العام أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف وذلك من أجل تحديد الضريبة .

- تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة في 1 % من مبلغ هذا الدخل أو الربح ، الهبات التي يقدمها الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المقيمون في المؤسسات المقيمة المعتمدة للبحث العلمية ، او الجمعيات ذات الطابع الخيري المصرح به بمنفعتها .

ويجب التصريح بهذه الهبات للإدارة الجبائية ، وفي حالة تقديمها لفائدة البحث العلمي يجب أيضا التصريح بها إلى المؤسسة الوطنية المكلفة بمراقبة البحث العلمي .<sup>1</sup>

ومنه يمكن حساب الربح الجبائي كالتالي :

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الإسترداد- التخفيضات .
---

مع العلم أن الربح المحاسبي = رقم الأعمال - التكاليف . <sup>2</sup>
--

2- معدلات الضريبة على أرباح الشركات :

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

- 19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية، ويطبق هذا المعدل كذلك على الأنشطة المختلطة في حالة ما إذا كان رقم الأعمال للأنشطة المذكورة يساوي 50% من رقم الأعمال الإجمالي أو يفوقه.

- 25% بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات.

- 25% بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم أعمالها المحقق في التجارة أو الخدمات أو أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم.<sup>3</sup>

غير أنه تم توحيد المعدلين في معدل واحد هو 23% بموجب قانون المالية لسنة 2015.<sup>4</sup>

تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

- 10% بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات.

- 10% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبي.

- 20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى اقتطاع من المصدر.

<sup>1</sup> بن اعمارة منصور، مرجع سابق، ص47-48.

<sup>2</sup> - حنان شلغوم، مرجع سابق، ص113.

<sup>3</sup> - الجمهورية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2013، مادة 150.

<sup>4</sup> - الأمر رقم 14-10 المتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية، العدد 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2014، المادة 12.

- 40% بالنسبة للمداحيل الناتجة عن سنوات الصناديق غير اسمية أو لحاملها، ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.
- 24% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات، ويطبق كذلك على المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر، والحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج أما بموجب امتياز رخصة استغلال براءتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.<sup>1</sup>

### 3- أنظمة دفع الضريبة على أرباح الشركات

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات عن طريق نظام الدفع الفوري والذي يعرف بالتسديد التلقائي والذي يعد رئيسا وهناك طريقة أخرى تتمثل في نظام الاقتطاع من المصدر.

#### 3-1 نظام الدفع الفوري

تدفع الضريبة على أرباح الشركات بصفة تلقائية لدى قباضة الضرائب بعد القيام المكلف بحساب مبلغ الضريبة بنفسه دون إشهار مسبق من طرف مصلحة الضرائب لهذا الأخير بالتسديد. ويتم تسديد الضريبة حسب نظام التسديد التلقائي وفق ثلاثة أقساط متبوعة بقسط التسوية، الذي يعبر عن الرصيد الباقي من الضريبة الواجبة الدفع، تدفع هذه الأقساط في السنة والدورة المعنية كما يلي:

القسط الأول: من 15 فيفري إلى 15 مارس.

القسط الثاني: من 15 ماي إلى 15 جوان.

القسط الثالث: من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر.

تستخدم قاعدة الضريبة هذه الأقساط في حساب الضريبة الواجبة الدفع تدفع هذه الأقساط من كل سنة مالية، حيث مبلغ القسط الواحد يمثل 30% من الضريبة المستحقة على أرباح الدورة الأخيرة المرصد. وعند غياب الدورة الأخيرة نعتد على 5% من رأسمال الشركة لحساب مبلغ القسط. ولتطبيق قاعدة حساب الأقساط على الربح يجب أن تكون:

- أرباح الدورة الأخيرة مرصدة عند تاريخها المحددة.

- أرباح الفترة الأخيرة للخضوع وهذا عندما لا تكون أي دورة مرصدة.

- الأرباح التي تحققت في مدة 12 شهرا وهذا في حالة ما إذا كانت دورة ما أقل أو أكثر من سنة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- الجمهورية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، المادة 150.

<sup>2</sup>- الجمهورية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، مادة 150.

- عندما ترصد كل دورة يجب على الشركة أن تقوم بتقديم تصريح بنتائجها المحققة يجب:
- أن تقوم بالتسديد للتلقائي لضريبة على أرباح الشركات المعنية بها.
- مبلغ الضريبة يحسب على أرباح الدورة المعتبرة أو التي نرتكز عليها.
- أن نقارن بين مبلغ الضريبة الواجب للدفع مع الأقساط المدفوعة خلال الدورة وفي هذه الحالة تميز حالتين:<sup>1</sup>
- حالة نقص في التسديد، هنا يجب على الشركة تسديد لإدارة الضرائب.
- حالة فائض في التسديد يجب على إدارة الجباية أن تدفعه للشركة أو تنقله إلى السنة الموالية.

### 2-3 نظام الاقتطاع من المصدر

- تتمثل الإيرادات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات الخاضعة للاقتطاع من المصدر في:
- الإيرادات المحققة من طرف الشركات الأجنبية.
  - إيرادات الأموال منقولة.
  - إيرادات تأجير قاعات لإحياء الحفلات أو تنظيم اجتماعات أو ندوات.

### 1-2-3 الاقتطاع المطبق على إيرادات الشركات الأجنبية

تقتطع الضريبة على أرباح الشركات من طرف الأعوان الاقتصاديين الجزائريين من خلال كل عملية دفع تقام لصالح الشركة الأجنبية، يجب تسديد الاقتطاع المطبق قبل الواحد والعشرين من الشهر المقبل الذي فيه الدفع لدى خزينة قباضة الضرائب المتنوعة، بمكان تحقيق العملية أو مكتب التمثيل أو المؤسسة الرئيسية للشركة الأجنبية في الجزائر، وذلك حسب النسب المذكورة في المادة 150 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

### 2-2-3 إيرادات الأموال المنقولة

وتتضمن إيرادات الأموال المنقولة كمايلي :

-إيرادات القيم المنقولة، يجب على المدينين الذين يوزعون مداخيل القيم المنقولة فيما يخص تلك المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات أو يقوموا بتطبيق اقتطاع الضريبة على كل دفعة، وأن يدفعونها إلى خزينة قباضة الضرائب التابعين لها، وذلك في خلال عشرين يوما الأولى من الشهر الذي يلي شهر الدفع.

<sup>1</sup>- نصيرة بوعون يحيوي، جباية المؤسسة، الصفحات الزرقاء، ص 88.

-إيرادات الديون والودائع والكفالات، يجب أن تقوم كل البنوك والمؤسسات المصرف وغيرها من المدنيين الذين يدفعون الفوائد، القيام بتحديد الضريبة على أرباح الشركات استخلاص ضريبة اقتطاع من المصدر خلال العشرين يوما الأولى من الشهر التالي لدى قبضة الضرائب المتنوعة التي يوجد بها مقرهم.

-إيرادات تأجير قاعات لإحياء الحفلات أو تنظيم اجتماعات أو ندوات، وتحسب على إجمالي الإيرادات المحققة خلال شهر، وذلك بتطبيق نسبة 10%، وتدفع لدى قبضة الضرائب المختلفة التي يتبع لها مكان وجود القاعدة، في غضون عشرين يوما من الشهر الذي تم خلاله تحقيق الإيراد.<sup>1</sup>

ثانيا: تعريف وخصائص الضريبة على الدخل الإجمالي :

### 1-تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي :

تنص المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"<sup>2</sup>.

### 2-خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي :

تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بالخصائص التالية :<sup>3</sup>

- تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين .
- ضريبة سنوية: تستحق الضريبة كل سنة على أساس الأرباح أو الدخول التي حققها المكلف بالضريبة أو التي تحصل عليها خلال سنة مدنية .
- ضريبة إجمالية: تقع على الدخل الإجمالي الصافي وهي ناتجة عن الفرق بين الدخل الإجمالي الكلي والأعباء المحددة من طرف الدولة .
- ضريبة وحيدة: أي يضم أو يشمل كل أصناف المداخيل
- ضريبة تصاعدية: تطبق من خلال معدلات متزايدة وبصورة متصاعدة .
- ضريبة تصريحية: يجب التصريح بها بعد تأسيسها وتغطيتها .

ثانيا : مجال تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي .

تصنف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي إلى أنواع المداخيل الصافية والأشخاص الخاضعين وهم كالاتي:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - Impôt sur bénéfiques des société, le site de la direction :www.mfdji.gov.dz.consults le 13/04/2012, p : 12.

<sup>2</sup> - المادة (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مرجع سابق .

<sup>3</sup> - منصور بن عمارة ، مرجع سابق، ص 56 .

<sup>4</sup> - المادة (02) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مرجع سابق .

## 1- الأشخاص الخاضعين :

تنص المادة (03) من قانون الضرائب المباشرة على إخضاع دخول الأشخاص الطبيعيين للضريبة على الدخل الإجمالي

الصافي المتكونة من :

- مداخيلهم الشخصية .
- مداخيل الأشخاص الذين يكونون تحت كفالتهم .
- شركاء شركات الأشخاص .
- شركاء شركات مدنية .

2- المداخيل الخاضعة : تستحق الضريبة على الدخل الإجمالي في كل سنة على المداخيل والأرباح التي يحققها

المكلف خلال سنة، إن الدخل الخاضع للضريبة يتكون من الأرباح الإجمالية الناتجة للمكلف ، مطروح منها جميع النفقات

المصرفية لكسب هذا الدخل الصافي الإجمالي السنوي والمتأتى من النشاطات التالية :

- الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية.
- الأرباح الغير تجارية .
- المداخيل الناتجة عن تأجير العقارات المبنية و غير المبنية .
- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.
- الأجور و المرتبات.
- فوائض القيمة المترتبة عن التنازل عن العقارات المبنية و غير المبنية .

ثالثا : حساب الضريبة على الدخل الإجمالي :

تشمل الآلية الأساسية لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي العمليات التالية :

- العملية الأولى : الدخل الخام الإجمالي مشكل من الإيرادات الصافية الفئوية .
- العملية الثانية : الدخل الصافي الإجمالي، يحصل عليه عن طريق خصم أعباء المحددة قانونا من الدخل الخام الإجمالي.
- العملية الثالثة : الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة، يحصل عليه عن طريق خصم التخفيض الخاص المقدر ب 10% الممنوح في إطار تصريح ضريبة مشتركة من الدخل الصافي الإجمالي .
- العملية الرابعة : مبلغ الضريبة الإجمالي ، يحصل عليه بتطبيق جدول لحساب الضريبة على الدخل الصافي الخاضع للضريبة .

- العملية الخامسة : الضريبة الصافية ، يحصل عليها بخصم من الضريبة الإجمالية كل من :

✓ القرض الضريبي المتعلق بمدخيل الأموال المنقولة .

✓ التخفيضات إن وجدت .

✓ الإقامة في إحدى الولايات المذكورة .

✓ تحقيق مداخيل .<sup>1</sup>

وتحسب الضريبة حسب الجدول التالي :

الجدول رقم (04) : حساب الضريبة على الدخل الإجمالي :

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع
0%	لا يتجاوز 120.00 دج
20%	من 120.001 إلي 360.00
30%	من 360.001 إلي 1440.000
35%	أكثر من 1440.000

المصدر : المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتمثلة .

رابعا : كيفية تصريح و الدفع

يكون التصريح والدفع الخاص بالخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي :<sup>2</sup>

**التصريح :** على كل شخص تابع لنظام العام الحقيقي يفرض الضريبة إكتتاب تصريح خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أن يسلم أو يرسل قبل 20 يوم من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد في دائرة الإختصاص كشفا تفصيليا G50 يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال شهر السابق ، من جهة ، وتفاصيل عمليات الخاضعة للضريبة وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت حسب هذا الكشف من جهة أخرى ، وإذا تزامن هذا الأجل مع يوم عطلة قانونية يمدد هذا الأجل إلى اليوم الذي يليه ويكون التسديد إما نقدا أو شيك بنكي أو حوالة.

**الدفع :** يتم الدفع الضريبة على الدخل الإجمالي وفق نظامين هما :

<sup>1</sup> - نصيرة يحيواوي ، جباية المؤسسة ، مرجع سابق ، ص 86-83

<sup>2</sup> - Impot sur le revenu global : le site de la direction : [www.mfdgi.gov.consult](http://www.mfdgi.gov.consult) le 09 /03/2015 .

1 - نظام التسبيقات : عندما يفوق مبلغ الضريبة المستحقة عن 1500 دج بالنسبة لسنة المنصرمة يتعين على المكلف في هذه الحالة دفع التسبيقات على الحساب والتي كما يلي :

التسبيق الأول : 20 فيفري 20 مارس

التسبيق الثاني : 15 ماي 15 جوان

ويكون أجل إستحقاق رصيد التصفية في اليوم الأخير من الشهر الثاني الموالي لبدء تحصيل الضريبة عن طريق الجدوال ، مبلغ كل تسبيق يكون بنسبة 30 % من مبلغ الضريبة .

2 \_ نظام الإقتطاع من المنبع : يجب أن تكون الإقتطاعات المخصصة للمدفوعات خلال شهر محدد مدفوعة في 30 يوم الأولى من الشهر الموالي لصندوق القابض المختلف حيث يرفض المدين بإستمارة التصريح.

### المطلب الثاني : الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم

يجب الإعتراف بالضريبة الحالية كإلتزام ومصروف في الفترة المتعلقة بـ:

- إلتزام أصل لضرائب حالة لم تدفع أو دفعت بالزيادة وإستحقت .

- وفرات ناتجة عن خسائر ضريبية ترحل للخلف لإسترداد الضريبة سددت في فترات سابقة ويجب الإعتراف بها كأصل

### أولاً : الإلتزام الضريبي المؤجل

يجب الإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل بالنسبة لكل الفروق المؤقتة التي تنشأ عن :

- الشهرة التي لايجوز خصم إستهلاكها للأغراض الضريبية .

- الإعتراف المبدئي بأصل أو إلتزام في صفقة ليست ضمن إندماج مؤسسات الأعمال

- عندما لا تؤثر وقت حدوث الصفقة على المحاسبة أو الربح الخاضع للضريبة .

### ثانياً : الأصل الضريبي المؤجل

يتم الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لكل الفروقات المؤقتة واجبة الخصم إلى المدى الذي يكون فيها احتمال الإسترداد

من الأرباح الخاضعة للضريبة واجباً ولايعترف المبدئ بأصل أو الإلتزام غير إندماج مؤسسات الأعمال وعندما لا يؤثر

وقت الصفقة لا في المحاسبة ولا في الربح الخاضع للضريبة .

- يتم الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل بالنسبة للخسائر الضريبية المرحلة المتبقية أي التي لم ينتهي الحق في ترحيلها بعد

أي خصومات ضريبية اخرى الى المدى الذي يحتمل فيه ان تسترد في المستقبل .

- تنشأ فروق مؤقتة عندما تصبح القيمة الدفترية المعدلة للإستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشروعات المشتركة مختلفة عن الأساس الضريبي المستخدم لها .
- تقاس أرصدة الضريبة الحالية المؤقتة باستخدام مايلي :
- أسعار ضريبية وقوانين الضرائب السارية في تاريخ الميزانية .
- أسعار الضريبة التي تعكس كيف يمكن إسترداد الأصل أو تسوية الإلتزام بطريقة الإلتزام .
- أسعار الضريبة المطبقة على أرباح غير الموزعة عند وجود أسعار مختلفة .
- الآثار التبعية لضريبة الدخل على التوزيعات يعترف بها عندما يعترف الإلتزام بدفع التوزيعات.
- ممنوع الخصم .
- ينبغي على الكيان إعادة تقدير إمكانية الإسترداد للأصول الضريبية المؤجلة وغير المعترف بها في تاريخ كل ميزانية.
- يجب الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة كدخل أو مصروف وإدخالها في قائمة الدخل ماعدا الضريبة الناشئة عن:
  - ✓ صفقة او حدث يعترف به مباشرة في حقوق الملكية .
  - ✓ إندماج الأعمال الذي يأخذ شكل إستحواذ شراء (إفتاء) .

### المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للضرائب الدخل

أولاً: المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات تتكون كالاتي

التسجيل المحاسبي :

المرحلة الاولى : عند تحديد الضريبة المستحقة

695	ضرائب على ارباح المؤقتة	xxxx	xxxx
144	ضرائب على النتائج		xxxx

في حالة دفع تسبيق

4441	تنسيق ضرائب على النتائج	xxxx	xxxx
51/53	نقديات	xxxx	xxxx

المرحلة الثانية : تسديد الدين الضريبي

xxxx	xxxx	ضرائب على النتائج	444
		نقديات	51/53

المرحلة الثالثة : تسوية التسيقات

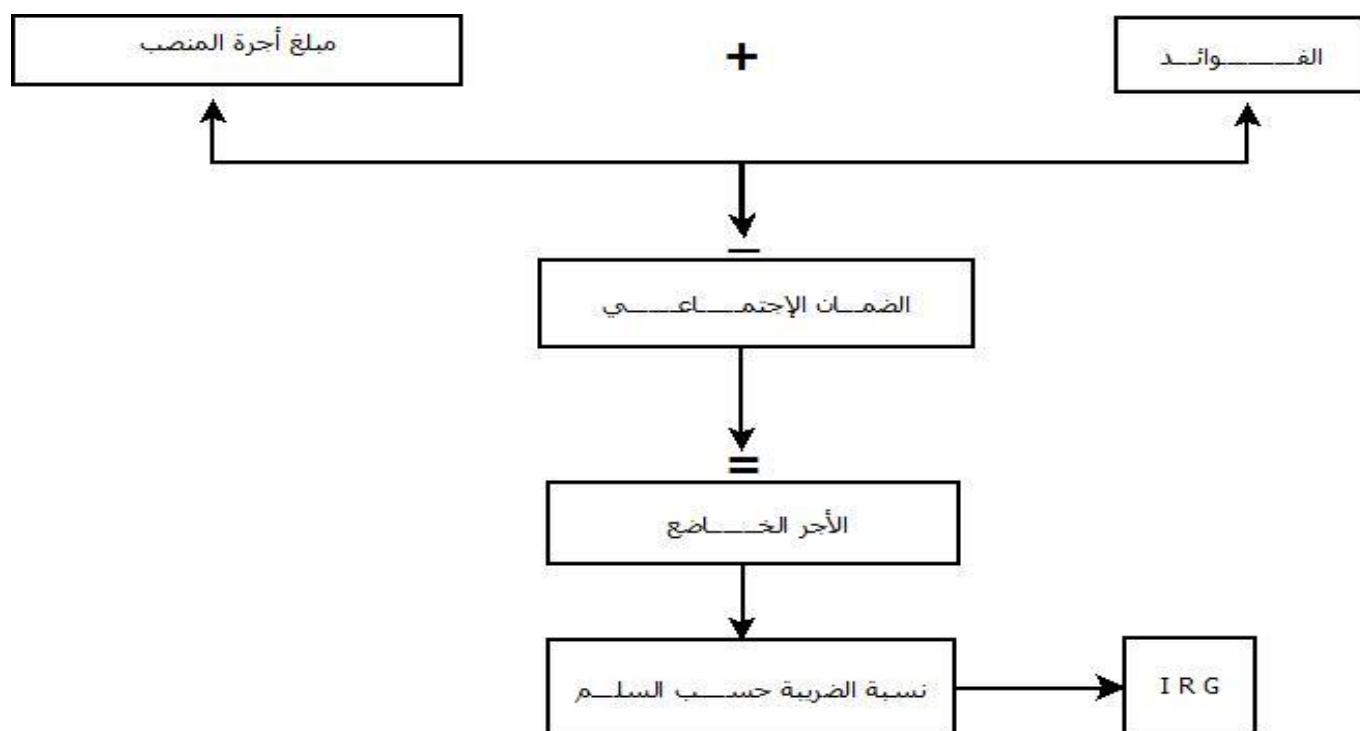
xxxx	xxxx	ضرائب على النتائج	444
		تنسيق ضرائب على النتائج	4441
		نقديات	51/53

المصدر: Manuel de Comptabilité générale de la classe 4 s-16 mars2010 p 159

ثانيا: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل الإجمالي

1- كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور

شكل رقم (02) : كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور



المصدر: N.Merzoug, A, Bechir, les opérations comptables selon le SCf, p 96

### ثانيا: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل الإجمالي

يتم معالجة الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور عن طريق استخدام الحسابات التالية  
 كيفية حساب وتسجيل الضريبة .

الحساب		التعريف
مدین	دائن	تسجيل كشف الأجور
631 رواتب وأجور		
44 أجور مستخدمين		
43 هيئات اجتماعية		
444 ضرائب محجوزة		
44 أجور المستخدمين		التصريح السديد للأجور
53/51 النقديات		
444 ضرائب محجوزة		التصريح السديد للأجور
53/51 النقديات		

### ثالثا: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المالي المحاسبي

لقد قسم النظام المالي المحاسبي الجزائري الضرائب المؤجلة إلى ضرائب مؤجلة أصول وإدراجها في الحساب 133 وضرائب مؤجلة خصوم 134 وسوف نتعرف على المعالجة المحاسبية لكل من الحسابين :

#### 1- ضرائب مؤجلة أصول

تسجل الضرائب المؤجلة أصول في [ ] اية الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي المتعارف عليها عند تواريخ الإقفال، دون حساب التحيين حيث تسجل وفق:

- الفوارق التي بين تسجيل النواتج أو المصروف في المحاسبة و أخذها بعين الاعتبار في القاعدة الضريبية .
- الخسائر الضريبية أو الديون الضريبية المؤجلة حيث يتم تسجيلها في الأرباح الضريبية أو الضريبة المستقبلية الممكنة.
- عند الإقصاءات أو التسويات المنجزة في إطار إعداد الكشوف المالية المجمعة.

ملاحظة: إن الحساب 133 هو في نفس الوقت حساب تجميع وتسجيل.

إن حسابات " الضرائب المؤجلة " المنشأة لتسجيل المبالغ المحسوبة للضرائب المؤجلة كما هو مبين أعلاه.

الضرائب المؤجلة تتعلق بكل من قسم الفروقات الآتية أو كل قسم من الخسائر الضريبية أو الديون الضرائب الغير مسجلة (مستعملة) تسجل على حدى.

- أن عملية المقاصة ممكنة حين إنجاز الميزانية و حسابات النتائج إلا في حالة:

- المدنين و الدائنين يخضعون لنفس الإدارة الضريبية و بنفس المؤسسة الخاضعة .
- يوجد قانون جبائي تنفيذي يخول المقاصة حسب الطريقة أو أصل الضريبة المتعلقة.<sup>1</sup>

المبالغ		التعين	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	.....	الضرائب المؤجلة عن الأصول		133
.....		فرض الضريبة المؤجلة عن الاصول	692	

عند اقفال الدورة:

1- في حالة الارتفاع:

المبالغ		التعين	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	.....	الضرائب المؤجلة عن الأصول		133
.....		فرض الضريبة المؤجلة عن الاصول	692	

<sup>1</sup> الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص ص 650-651.

2- في حالة الانخفاض:

المبالغ		التعيين	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	.....	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		692
.....		الضرائب المؤجلة عن الاصول	133	

2- : ضرائب مؤجلة خصوم

مثلا لاحظنا فيما يتعلق بتسجيل الضرائب المؤجلة أصول فان الضرائب المؤجلة خصوم كذلك تسجل في نهاية كل سنة وفق قاعدة التشريع الجبائي (الضريبي) عند إقفال الحسابات بدون تحيين و يتم ذلك بي:

- بفارق زمني بين تسجيل المنتوج أو المصروف في المحاسبة و حسابا في القاعدة الضريبية
- خسائر وديون ضريبية مؤجلة حيث يتم تسجيله على أرباح أو الديون الضريبية ممكنة ذلك؛
- اقصاءات أو تسويات المنحزة في إطار إعداد القوائم المالية المأمعة.

ملاحظة: إن الحساب 134 هو في نفس الوقت حساب تجميع وتسجيل.

إن حساب الضرائب المؤجلة هي منشأة لتلقي المبالغ المحسوبة في الضرائب المؤجلة كما هو معرف أعلاه :

أ- الضرائب المؤجلة المرتبطة بكل قسم من الفوارق الآتية أو لكل قسم من الخسائر الضريبية أو الديون الضريبية الغير مسجلة (مستعملة) تسجل على حدى.

ب - إمكانية عملية المقاصة خلال إعداد الميزانية و جدول حسابات النتائج إلا في حالة<sup>1</sup>:

- المدينون و الدائنون يخضعان لإدارة ضريبية واحدة و لنفس المؤسسة الخاضعة.
- يوجد هناك تشريع ضريبي تنفيذي لعملية المقاصة حسب طبيعة و أصل الضريبة المتعلقة بها.

<sup>1</sup>الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية - المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص 652

الفصل الثاني المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم (12)

تتم عملية التسجيل على النحو التالي:

المبالغ		التعيين	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	.....	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم		693
.....		الضرائب المؤجلة عن الخصوم	134	

عند إقفال الدورة:

1- في حالة الارتفاع

المبالغ		التعيين	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	.....	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم		693
.....		الضرائب المؤجلة عن الخصوم	134	

2- في حالة الانخفاض:

المبالغ		التعيين	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	.....	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم		134
.....		الضرائب المؤجلة عن الخصوم	693	

### خلاصة

من خلال هذا الفصل يتضح لنا أهمية الضرائب على الدخل ، سواء على المستوى الوطني أو الدولي ، فعلى المستوى الوطني نجد أن المشرع خصص لها قانون خاص ألا وهو قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و يتم تحديثه بشكل دوري عن طريق قوانين المالية ، أما في الجانب الدولي فتتجلى هذه الأهمية من خلال تخصيص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ليفسر و يعالج ضرائب الدخل .

# الفصل الثالث

دراسة تطبيقية لمؤسسة الجزائرية

للأشغال المتعددة بالمسيلة

تمهيد:

من أجل الدراسة التطبيقية للمعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل إرتأينا إختيار المؤسسة الجزائرية للأشغال المتعددة ولإسقاط الجانب النظري المتطرق إليه في الفصول السابقة على المؤسسة ودراسة ضرائب الدخل وضرائب المؤجلة وكيفية معالجتها ندرج في هذت الفصل مايلي:

مبحث الأول: لمحة عن المؤسسة محل الدراسة وهيكلها التنظيمي

مبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لضرائب على الدخل لمؤسسة الجزائرية للأشغال المتعددة

مبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لمؤسسة الجزائرية للأشغال المتعددة

## المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الجزائرية للأشغال المتعددة

تعتبر شركة المساهمة الجزائرية للأشغال المتعددة بالمسيلة من أهم المؤسسات نظرا للنشاط الذي تقوم به حيث كان الهدف من إنشائها هو القيام بالنشاطات المتعلقة بإنجاز الأشغال المتعددة البناء والري.

## المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة محل الدراسة

تأسست شركة المساهمة الجزائرية للأشغال المتعددة بالمسيلة في سنة 1980/06/26، كمؤسسة محلية يتمثل نشاطها في البناء، الأشغال العمومية، والري وكذلك بيع الرمل وتحديدًا في إطار الأشغال العمومية، يتواجد مقرها الرئيسي بالمنطقة الصناعية بالمسيلة، فهي عبارة عن شركة مساهمة عمومية إقتصادية ذات طابع صناعي تجاري يقدر رأس مالها الإجتماعي يقدر ب34000000.00، ويقدر عدد عمالها 272 عامل إلى غاية 2015/04/30، حيث تخضع للنظام الحقيقي ويقوم تسييرها .



### المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي

يعد هيكل المديرية أهم عنصر داخل الوحدة والتي تضم العلاقات الإدارية الوظيفية بينهم

#### أ- الإدارة العامة:

مجلس الإدارة يتولى إدارة و تسيير شؤون المؤسسة ويساعده مدير عام في إتخاذ القرارات والتخطيط الإستراتيجي ويتكون مجلس الإدارة من خمسة أعضاء، عضوين هما مدير المؤسسة ورئيس لجنة المشاركة وثلاثة أعضاء خارج المؤسسة يتم التصويت عليها.

#### ب- المدير العام:

له دور فعال وهام في المؤسسة وله صلاحيات إبرام الصفقات مع المتعاملين مع المؤسسة، وتوكل له مسؤولية تشجيع وتحفيز العمال لأداء عملهم بأكثر فعالية .

#### ج- مصلحة المالية:

تقوم الإدارة بكل العمليات المالية والمحاسبية وتعمل على تطبيق إجراءات أنظمة المحاسبة بتحليل الحسابات ومراقبة مختلف التصريجات من أعمال الضرائب كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر والتسجيلات المحاسبية ، حيث تمثل مهام مديرية المالية والمحاسبة في ما يلي:

- الإشراف على التسيير والتنسيق بين المصالح والفروع المختلفة .

- تساهم في تسيير الموارد المالية والمادية للمؤسسة .

- تساهم في وضع خطة المستقبلية للمؤسسة.

وتنقسم المصلحة إلى:

#### ✓ خلية المحاسبة العامة:

يرأسها رئيس دائرة المحاسبة والمالية للشركة حيث يقوم بإعداد الميزانية المحاسبية بكل مراحلها ويقوم بالمتابعة اليومية لكل المبيعات، وتنفيذ المحاسب المتعلق بكل عمليات البيع، المتابعة اليومية لكل عمليات الشراء والديون.

#### ✓ خلية المالية:

يشرف عليها مدير المحاسبة والمالية حيث يقوم بتسديد الفاتورات (الموردين، أجور العمال، مصاريف المؤسسة.... إلخ) وهذه الأخيرة تنبع منها خلية الصندوق

#### ✓ خلية الصندوق:

تنبع من خلية المالية يرأسها امين الصندوق حيث تقوم ب:

• تمويل الصندوق.

• تغطية المصاريف الصغيرة المتعلقة بالمؤسسة.

• إعادة سحب الاموال لتغذية الصندوق.

#### د- مصلحة المستخدمين:

تسهر هذه المديرية على القيام بعدة وظائف خاصة بتسيير العمال ويشرف عليها رئيس دائرة المستخدمين وتنقسم إلى ثلاثة فروع رئيسية هما: خلية الاجور، خلية التسيير و الوسائل العامة.

- خلية الأجور: يرأسها رئيس مصلحة المستخدمين ولها وظيفة رئيسية هي الاجور العمل بصفة عامة.

- خلية التسيير: تهتم بتسيير العمال داخل المؤسسة ومن اهم الوظائف التي يقوم بها:

- مراقبة حركة العمال داخل الورشات وتوجيههم في حالة توقف إحدى الورشات .

- إستقبال طلبات التوظيف ومعالجة الملفات المعروضة لدى المؤسسة.

- خلية الوسائل العامة: يشرف عليها رئيس مصلحة المستخدمين وتهتم بوسائل الشركة كتصريح للضمان الإجتماعي،

التعويضات المرضية، حيث يتم تنصيب الشخص المرسل بين الضمان الإجتماعي والعمال لتسهيل الإجراءات بين العامل والضمان الإجتماعي .

#### هـ- مصلحة التجارة:

يشرف عليها رئيس مصلحة التجارة وتمثل هذه الإدارة الصلة بين المؤسسة والزبائن وهدفها الرئيسي هو تلبية أكبر عدد من الطلبات وتبالي فهي تهتم بكل ما يتعلق بالبيع وهذا بالتنسيق مع مختلف الهياكل والإدارة العامة .

وتفرع مصلحة التجارة إلى خلية التموين و خلية التخزين:

- خلية التموين:

تقوم هذه الإدارة بإعداد وتطبيق برامج الإستيراد وشراء المواد الاولية كما انها تشارك بالتفاوض مع الموردن المحليين والأجانب وتلبي إحتياجات المؤسسة من المواد الأولية .

- خلية التخزين:

تهتم بتسيير المخازن على مستوى المؤسسة، وتسجيل دخول وخروج المواد الأولية من المخازن، والمقارنة بين المخزون الحقيقي والمخزون المحاسبي، سواء كان المخزون من المواد الأولية او منتجات تامة الصنع ويشرف عليها رئيس مصلحة التجارة.

## و- مصلحة التقنية:

هيا مصلحة مختصة في المشاريع ويتمثل دورها في المناقصات ويكون ذلك عند نشر المناقصات في الجرائد فتقوم المؤسسة بالشراء دفتر الشروط المتعلق بهذه المناقصة من المصلحة المتعلقة بها ويجب أن تكون المؤسسة مؤهلة بهذه المناقصة، وبعد إرضاء المناقصة وقبولها تصبح هنا كصفحة بين المؤسستين ودورها يتمثل في مراقبة المشاريع والورشات الخاصة بالمؤسسة ويترأسها المدير التقني ويكون فيها مهندسين وتقنيين ساميين.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل المؤسسة البناء للأشغال العمومية :  
سنتطرق في هذا المبحث للضرائب التي تخضع لها مؤسسة البناء للأشغال العمومية كيفية معالجتها محاسبيا.

المطلب الأول: الوضعية الجبائية في المؤسسة

أولا: ضرائب المؤسسة

بحكم الطبيعة القانونية تخضع مؤسسة البناء للأشغال العمومية إلى الضرائب التالي:

1-الضريبة على أرباح الشركات: بالنسبة لهذا الجانب من الضرائب تخضع المؤسسة إلى معدل 19% كما نصت عليه المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

2- الضريبة على الدخل الإجمالي:

- الإقتطاع من المصدر:

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا لجدول التصاعدي ونظرا لكون النشاط يشغل عمالا فإن المؤسسة تخضع لدفع الضريبة على الدخل الإجمالي على الرواتب و الأجور حسب المادة 75 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تحسب الضريبة على أرباح الشركات بالعلاقة التالية:

الضريبة على أرباح الشركات = النتيجة الجبائية × معدل الضريبة

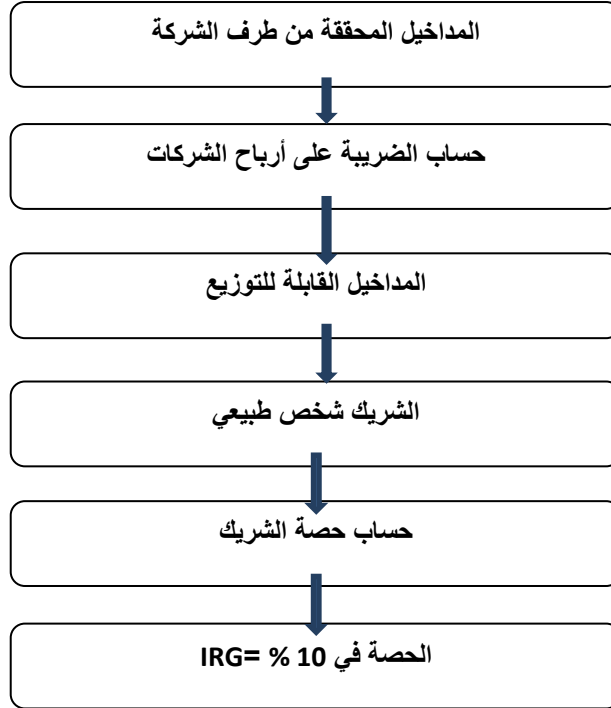
الاستيرادات هي المصاريف و الأعباء المقبولة جبائيا سواء كليا أو جزئيا

التخفيضات هي اعباء لم تدرج في النتيجة المحاسبية مثل خسائر سنوات سابقة، تخفيضات ضريبية على IBSتسمح بها الشركة.

2-مداخيل رؤوس الأموال المنقولة:

وتحسب كما يلي:

الشكل رقم (04): آلية فرض الضريبة على المداخيل الموزعة



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جدول حسابات النتائج .

3- الرسم على القيمة المضافة:

تخضع المؤسسة إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% أو حسب نص المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

4- الضريبة على النشاط المهني:

يخضع رقم أعمال المؤسسة إلى الرسوم على النشاط بمعدل 2%

ثانيا: كيفية تحديد النتيجة الجبائية

النتيجة الجبائية = النتيجة المالية + الأعباء المرفوضة - التخفيضات - العجز

الشكل رقم (05): كيفية تحديد النتيجة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على جدول حسابات النتائج .

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للضرائب على أرباح الشركات

إعتمدنا في المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات على المثال التالي:

لدينا معطيات التالية المتعلقة بتحديد النتيجة الجبائية للسنوات 2007-2008-2009-2010-2011.

أولا: النتائج المحاسبية

الجدول رقم (05): النتائج المحاسبية للمؤسسة (الوحدة دج)

2011	2010	2009	2008	2007
75898268.72	113333779.65	6303921.86	736323.79	495876.14

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على البيانات المالية للمؤسسة

- النتيجة قبل الضرائب لسنة 2011 = النتيجة المحاسبية ل2011 + الفروقات المؤجلة + ضرائب على أرباح الشركات.

- النتيجة قبل الضرائب لسنة 2011 (ملحق رقم 02 جدول رقم 09)

$$94141703.39 = 18159949.43 + 83485.24 + 75898268.72 = 2011$$

ثانيا: حساب النتيجة الجبائية 2011

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإعباء المرفوضة - التخفيضات - العجز

النتيجة قبل الضرائب = 94141703.39 دج.

التخفيضات: هي أعباء لم تدرج في النتيجة المحاسبية مثل خسائر سنوات سابقة ، تخفيضات ضريبة على IBS تسمح بها الشركة.

الأعباء المرفوضة: تتمثل في مجموعة التكاليف التي رفضتها الإدارة الجبائية لأنها لا تعتبر مصاريف إستغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد في التشريع الجبائي وهي:

- الغرامات والعقوبات بقيمة: 2000.00 دج

- الإشتراكات الإجتماعية بقيمة: 1385289.00 دج

- الحماية من الأخطار البيئية: 49688.66 دج

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإعباء المرفوضة - التخفيضات - العجز

= 94141703.39 + (2000.00 + 1385289.15 + 49688.66)

= 94141703.39 + 1436977.66 = 95578681.20 دج

في الملحق رقم 01 جدول رقم 09

ثالثا: المعالجة الجبائية لضريبة على أرباح الشركات

تحسب الضريبة على أرباح الشركات بالعلاقة التالية:

الضريبة على أرباح الشركات = النتيجة الجبائية × معدل الضريبة

الضريبة على أرباح الشركات = النتيجة الجبائية × 19%

= 95578681.20 × 19%

= 18159949.43

رابعا: حساب النتيجة الجبائية الصافية: (في الملحق رقم 02)

النتيجة الجبائية الصافية = النتيجة الجبائية - الضريبة على أرباح الشركات

= 95578681.20 - 18159949.43

= 77418731.77

خامسا: تسديد الضريبة على أرباح الشركات سنة 2015

تسدد وفق 3 أقساط متساوية وذلك بالإعتماد على سنة 2010 بنسبة 30 % من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات في

تلك السنة وتكون هذه الأقساط متبوعة في النهاية برصيد التسوية (قسط التسوية)

الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2010 تقدر ب: 21533418.13

مبلغ القسط =  $21533418.13 \times 30\%$

= 6460025.44

الأقساط	مبلغ القسط	تاريخ القسط
1	6460025.44	2011/03/14
2	6460025.44	2011/06/13
3	6460025.44	2011/10/14

قسط التسوية = IBS(2011) - مجموع الأقساط المدفوعة

= 19380076.32 - 18159949.43

= 1220126.89

التسجيل المحاسبي:

المرحلة الأولى: عند تحديد الربح المستحق

695	ضرائب على أرباح الشركات	18159949.43
444	ضرائب على النتائج	18159949.44

في حالة التسبيق الأول:

4441	تسبيق ضرائب على النتائج	6460025.44
53/51	نقديات	6460025.44

المرحلة الثانية: تسديد الدين الضريبي

444	ضرائب على النتائج	18159949.43
53/51	نقديات	18159949.43

المرحلة الثالثة: تسوية التسبيقات

444	ضرائب على النتائج	18159949.43
4441	تسبيق ضرائب على النتائج	6460025.44
53/51	نقديات	11699923.99

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل الإجمالي ل: **IRG**

سنتطرق في هذا المبحث على كيفية حساب الأجر الخاضع للضريبة "دراسة حالة عامل في مؤسسة البناء والأشغال العمومية".

أولا: كيفية حساب الأجر الخاضع للضريبة

### 1- أجرة المنصب

تعتبر الأجرة الأساسية للعامل وهي خاضع للضريبة وللاشتراكات الضمان الاجتماعي ، وتتكون من الأجر القاعدي والعطل المدفوعة الأجر، وتخصم منها غيا بات العامل إن وجدت.  
تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{أجرة المنصب} = \text{الأجر الأساسي} + \text{العطل المدفوعة الأجر} - \text{خصم الغياب}$$

أ- الأجر الأساسي (القاعدي):

هو أجر محدد في سلم الأجور حيث لكل صنف الدرجة الخاص بها وكذا الأجر الموافق له، وهو المبلغ الذي يحسب على أساسه باقي المنح والتعويضات لذلك سمي بالأجر القاعدي أو الأساسي، ويحسب على أساس أيام العمل الحقيقي، ففي حال غياب العامل تخصم قيمة أيام الأجر القاعدي.

ب- خصم الغياب :

هو خصم يتعرض له العامل نتيجة تغييره عن العمل ويحسب على أساس الأجر القاعدي لليوم إلى عدد أيام التغيب.

ج- العطل مدفوعة الأجر:

هي من العناصر الأساسية التي تدخل في تكوين أجرة العمال وتحسب على أساس أيام العمل الحقيقية ، فيقتطع منها عند غياب مثلها مثل الأجر الأساسي.

### 2- المنح والتعويضات

أ- المنح والتعويضات المعفية من الضريبة على الدخل الاجمالي:

- التعويض عن المنطقة الجغرافية:

هذه المنحة تخضع للضمان الاجتماعي فقط وتختلف من منطقة لأخرى، تمنح كتعويض للعمال الذين يعملون في مختلف المناطق المعزولة ب21% من الاجر القاعدي.

التعويض عن المنطقة الجغرافية = الأجر القاعدي × 21%

- منحة الأجر الوحيد:

هي منحة للعمال المتزوجين وتخص الزوجة، وهي معفية من اشتراكات الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي.

ب- المنح والتعويضات الخاضعة لاشتراكات الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي:

- منحة منصب العمل (I.T.P)

تمنح هذه المنحة للعمال الذين لا يستطيعون مغادرة مكان العمل من وقت البدء حتى نهاية الدوام، مثل أعوان الأمن والسائقين، وتتراوح نسبتها بين 0-30% من الأجر الأساسي. تحسب بالعلاقة التالية:

منحة منصب العمل = الأجر القاعدي × نسبة منحة منصب العمل

- منحة الخبرة المهنية (I.E.P):

وهو تقييم للخبرة المهنية الناتجة عن الاقدمية المكتسبة في المؤسسة أو خارج المؤسسة ( أي مؤسسة أخرى)، وتحسب على أساس الأجر الأساسي بنسبة مئوية منها 02% للسنة بالنسبة للعمل داخل المؤسسة و 01% للسنة بالنسبة للعمل خارج المؤسسة، مع مراعاة عدد سنوات العمل. تحسب بالعلاقة التالية:

منحة الخبرة المهنية = الأجر الأساسي × نسبة الخبرة المهنية

- تعويض الضرر:

يتقاضى العامل هذا التعويض شهريا ، و يحسب بتحديد نسبة مئوية من الأجر الأساسي مع الأخذ بعين الاعتبار المنطقة و منصب العمل ودرجة منصب العمل . يحسب بالعلاقة التالية :

تعويض الضرر = الأجر القاعدي × نسبة علاوة المردودية

-تعويض المردودية: PRI

هي علاوة تمنح بصفة دورية للعمال و هي ليست شهرية و نسبتها تتراوح بين 15-30% من الأجر القاعدي وتحسب بالعلاقة التالية:

علاوة المردودية = الأجر القاعدي × نسبة علاوة المردودية.

ج- المنح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي و المعفية من اشتراكات الضمان الاجتماعي :

-تعويض قفة :

قيمة الوجبة الغذائية التي من المفروض العامل في مطعم المؤسسة وعندما لا تتوفر المؤسسة على مطعم تعوض بمبلغ يقدر

150دج لكل يوم عمل

تعويض القفة = التعويض اليومي x عدد أيام العمل الفعلية

-تعويض النقل :

يمنح هذا التعويض بحسب عدد كيلوا مترات ما بين مكان العمل و مقر سكن العامل ، لكل مسافة معينة مبلغ خاص

بها .

-تعويض عدم التعرض لحادث :

يمنح هذا التعويض للسائقين لعدم التعرض لحادث مرور يلحق أضرار بالمركبة أو الأشخاص .

3-الاقتطاعات و كيفية حسابها

أ- اشتراكات الضمان الاجتماعي :

وهي اقتطاعات اجبارية قانونية يخضع لها العمال و نسبتها 9 % من الأجر الخاضع لاشتراكات الضمان

الاجتماعي ،و بحسب بالعلاقة التالية :

اقتطاع الضمان الاجتماعي = الدخل الخاضع لاشتراكات الضمان الاجتماعي x 9 %

-الدخل الخاضع لاشتراكات الضمان الاجتماعي :

يتكون من أجرة المنصب و كل المنح الخاضعة لاشتراك الضمان الاجتماعي

الدخل الخاضع لاشتراكات الضمان الاجتماعي = أجرة المنصب + المنح الخاضعة لاشتراك الضمان الاجتماعي (منحة

المنطقة الجغرافية + منحة منصب العمل + منحة الخبرة المهنية + تعويض الضرر + علاوة المر دودية)

-الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة

الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة = أجرة المنصب + المنح الخاضعة ل I.R.G - اشتراكات الضمان الاجتماعي

المنح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي: منحة منصب العامل، منحة الخبرة المهنية، تعويض الضرر، علاوة المر

دودية، تعويض القفة، تعويض عدم التعرض لحادث.

-الضريبة على الدخل الإجمالي

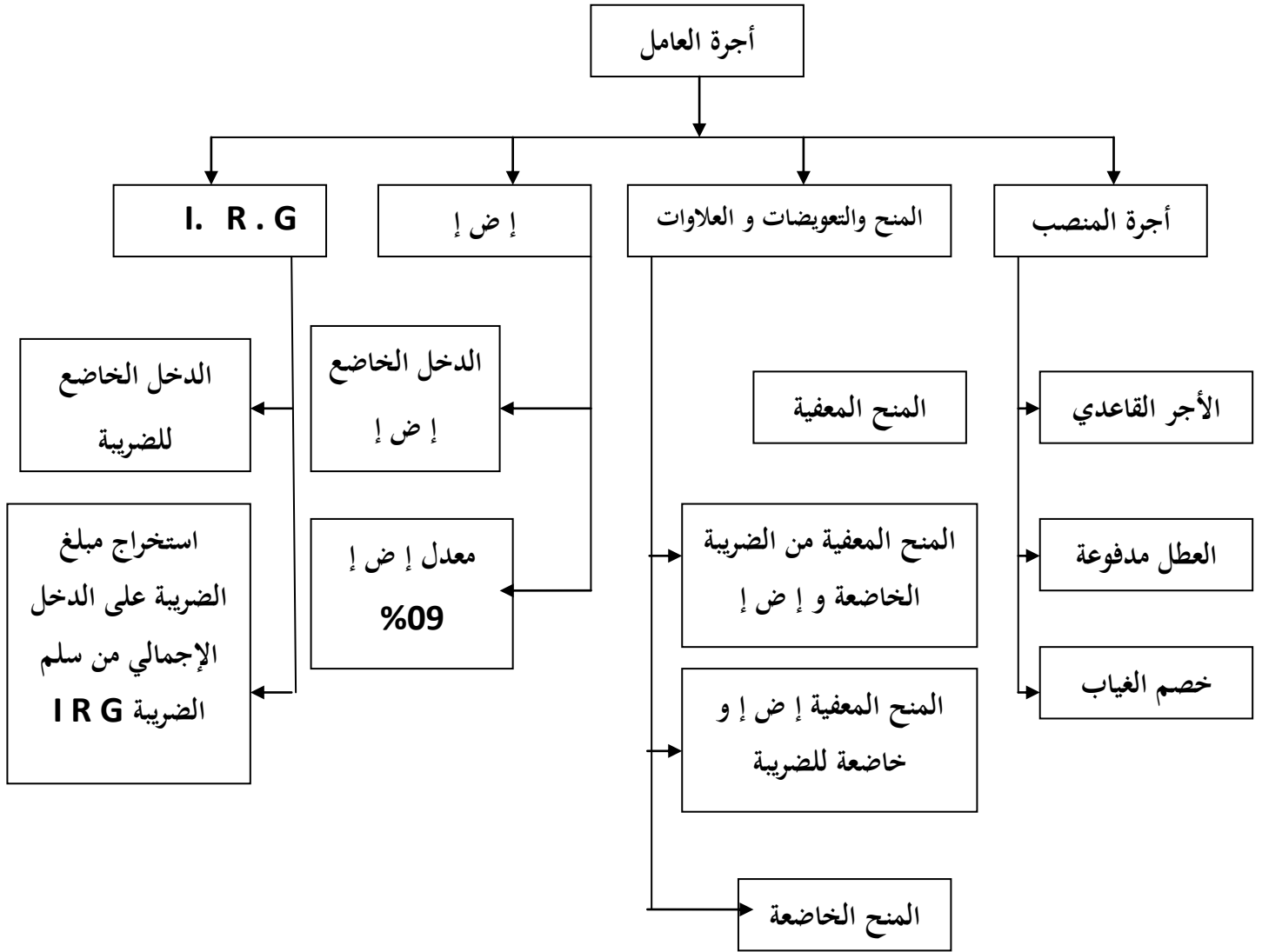
نحصل على مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال سلم الضريبة لرواتب الأجور الصادر سنة 2008 ففيه نجد كل أجر يقابله مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص به.

-الدخل الصافي

هو الدخل يسلم للعامل بعد الاقتطاعات القانونية و الضريبة على الدخل الإجمالي. ويحسب بالعلاقة التالية:

الدخل الصافي= أجرة المنصب كل المنح والتعويضات و العلاوات- (اشتراكات الضمان الاجتماعي + الضريبة على الدخل الإجمالي)

شكل رقم (06): كيفية حساب أجرة عامل



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على كشف الراتب

حساب الدخل الإجمالي ومكوناته للعامل محل الدراسة

1- حساب أجر المنصب:

$$\begin{aligned} \text{أجر المنصب} &= \text{الأجر الأساسي} + \text{العطل المدفوعة الأجر} - \text{خصم الغياب} \\ \text{و ذلك بحساب الأجر القاعدي للساعة ضربه في عدد ساعات العمل} \\ \text{حساب الأجر القاعدي الفعلي} &= 173.33 \times 83.660 = 14500.00 \\ \text{خصم غياب} &= \text{الأجر القاعدي للساعة} \times \text{عدد ساعات الغياب} \\ \text{حساب خصم الغياب} &= 16.00 \times 83.660 = 1338.56 \\ \text{أجر المنصب} &= 14500.00 - 1338.56 = 13161.44 \end{aligned}$$

أ- حساب منحة تعويض الضرر:

$$\begin{aligned} \text{منحة تعويض الضرر} &= \text{أجر المنصب} \times 14000 \\ &= 13161.44 \times 14000 = 1842.60 \end{aligned}$$

ب- حساب الساعات الإضافية:

$$\begin{aligned} \text{الساعات الإضافية} &= 50 \times 8.00 = 125.490 \\ &= 1003.92 \end{aligned}$$

$$\text{الساعات الإضافية} = 00 = 16.00 \times 83.660 = 1338.56$$

ج- تعويض جزافي إنتقالي:

$$\text{تقدر قيمته بـ } 2174.83 \text{ دج}$$

د- بطاقة ناجمة عن سوء الأحوال الجوية:

$$\begin{aligned} \text{بطاقة ناجمة عن سوء الأحوال الجوية} &= \text{ج} = [\text{الأجر القاعدي} + \text{تعويض الأضرار} + \text{الساعات الإضافية} + \text{تعويض جزافي إنتقالي}] - \text{عدد ساعات} \\ &\text{المتغيرة} \times 0.375 \\ &= 0.375 \times [14500.00 + 1842.60 + 1003.42 + 1338.56 + 2174.83] \\ &= 0.375 \times 19521.35 = 73.21 \end{aligned}$$

هـ- الدخل الخاضع لإشتراكات الضمان الإجتماعي:

$$19521.35 =$$

2- حساب إقتطاع الضمان الإجتماعي:

إقتطاع الضمان الإجتماعي = الدخل لإشتراكات الضمان الإجتماعي × 09%

$$1756.9 = 09\% \times 19521.35 =$$

أ-- تعويض النقل = 22.00 × 50.000 = 1100.00

ب- تعويض الأكل = 22.00 × 160.000 = 3520.00

ج- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

الضريبة الخاصة بهذا العامل مقدرة ب 146200

د- حساب منحة منصب العمل:

تتمثل في العلاوة الزوجية ومبلغها هو 120000

هـ- حساب الدخل الصافي للعامل:

الدخل الصافي للعامل = المبلغ الخاضع للضريبة \_ مبلغ الضريبة على الدخل + العلاوة الزوجية

$$22049.22 = 120000 - 1462.00 - 22311.22 =$$

$$22049.22 = \text{الدخل الصافي للعامل}$$

3- كشف الأجر:

سنستخلص في هذه العمليات في الجدول كشف الاجر والمرتبات في جدول يوضح كل مكونات الأجر منح التعويضات،

العلاوات، الإقتطاعات، ونسبها ومبالغها.

جدول رقم (06): كشف الأجر

1338.56		83.660	16.00	عدد الساعات المتغيبية
	14500.00	83.660	173.33	الأجر القاعدي
	1842.60	14.000	13161.44	تعويض الأضرار
	1003.92	125.490	8.00	الساعات الإضافية 50
	1338.56	83.660	1600	الساعات الإضافية 00
	2174.83			تعويض جزائي إنتقالي
73.21		0.375	19521.35	بطاقة ناجمة س.أ.ج 0.375
1756.92		9.000	19521.35	RETSS
	1100.00	50.000	22.00	تعويض النقل
	3520.00	160.000	22.00	تعويض الأكل
1462.00			22311.22	إقتطاع الضريبة على الدخل
	1200.00			العلاوة الزوجية
22049.22			157.33	صافي الدفع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قبل مصلحة المحاسبة للمؤسسة

ثانيا: التسجيل المحاسبي للضريبة على الدخل الإجمالي

ويمر بمرحلتين هما:

1- تسجيل كشف الرواتب والتصريح بالضريبة إقتطاع الضمان الإجتماعي

يتم التسجيل المحاسبي للأجر كالتالي

	25268.14	رواتب وأجور المستخدمين	631	
22049.22		أجور	421	
1756.92		إشتراكات الضمان الإجتماعي	431	
1462.00		الضرائب على الدخل الإجمالي	444	

2- تسديد أو دفع الضريبة:

يتم التسجيل المحاسبي لتسديد الضريبة على الدخل الإجمالي:

دائن	مدين		دائن	مدين
	22049.22	أجور المستخدمين - الأجور المستحقة		421
	1756.92	إشتراكات الضمان الإجتماعي		431
	1462.00	ضرائب على الدخل الإجمالي		444
25268.14		البنك	512	

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤسسة الجزائرية للأشغال المتعددة بالمسيلة

المطلب الأول: حساب الضريبة المؤجلة والتسجيل المحاسبي

يدرس هذا المطلب النتائج التي توصلت إليها دراسة حالة مؤسسة الإشغال العمومية والبناء بالمسيلة حيث تم دراسة الضريبة على الأرباح من خلال جدول التعويض عن التقاعد للأجر الخاضع لإشتراكات الضمان الإجتماعي من خلال إختيار عامل في المؤسسة .

الأجور التي تقاضها العامل خلال 12 شهر خلال فترات العمل

جدول رقم (07): التعويض عن التقاعد الضمان الإجتماعي للأجر الخاضع

الفترة	الأجر الخاضع لإشتراكات الضمان الإجتماعي
أفريل 2014	32777.00
ماي 2014	32777.00
جوان 2014	33067.00
جويلية 2014	-
أوت 2014	30671.00
سبتمبر 2014	30671.00
أكتوبر 2014	30671.00
نوفمبر 2014	30671.00
ديسمبر 2014	30671.00
جانفي 2014	30.671.00
فيفري 2014	30671.00
مارس 2014	30671.00
المجموع	343989.00

المصدر: مكتب مصلحة المحاسبة للمؤسسة

حسب إتفاقية كل مؤسسة مدة العمل المعادلة ل03عمل أشهر لكل 05سنوات عمل داخل المؤسسة: 15شهر

متوسط الاجر الخاضع لإشتراك الضمان الإجتماعي:  $28665.75 = 12 \div 343989.00$

مبلغ التعويض عن التقاعد:  $429986.25 = 15 \times 28665.75$

إقتطاع الضريبة على الدخل 10%:  $42998.63 = 10\% \times 429986.25$

صافي الدفع = مبلغ التقاعد - الاقتطاع الضريبة على الدخل 10%

الصافي للدفع: 386987.62 دج

إقتطاع مبلغ السلفة المتبقي الخاص بالخدمات والمقدر ب: 35000.00 دج

المبلغ المتبقي للدفع: 351987.62 دج

أولاً: حساب الضريبة المؤجلة

حسب إتفاقية المؤسسة فإن مدة العمل المعادلة ل03أشهر لكل 05سنوات عمل داخل المؤسسة: 15شهر

- حساب متوسط الأجر الخاضع لإشتراك الضمان الإجتماعي =  $\sum$  الأجر الخاضع للإشتراكات الضمان الإجتماعي  $\div 12$  شهر

$$28665.75 = 12 \div 343989.00 =$$

- حساب مبلغ التعويض عن التقاعد = متوسط الأجر الخاضع لإشتراكا لإجتماعي  $\times 15$  شهر

$$429986.25 = 15 \times 28665.75 =$$

- إقتطاع الضريبة على الدخل = مبلغ التعويض عن التقاعد  $\times 10\%$

$$42998.63 = 10\% \times 429986.25 =$$

المبلغ الصافي للدفع = مبلغ التعويض عن التقاعد - الضريبة على الدخل

$$386987.62 = 42998.63 - 429986.25 =$$

- كما يتم إقتطاع مبلغ السلفة المتبقي الخاص بالخدمات الإجتماعية المقدرة ب 35000.00 دج .

- حساب المبلغ المتبقي للدفع = المبلغ الصافي للدفع - المبلغ السلفة المتبقي الخاص بالخدمات الإجتماعية

$$351987.62 = 386987.62 - 35000.00 \text{ دج}$$

$$351987.62 =$$

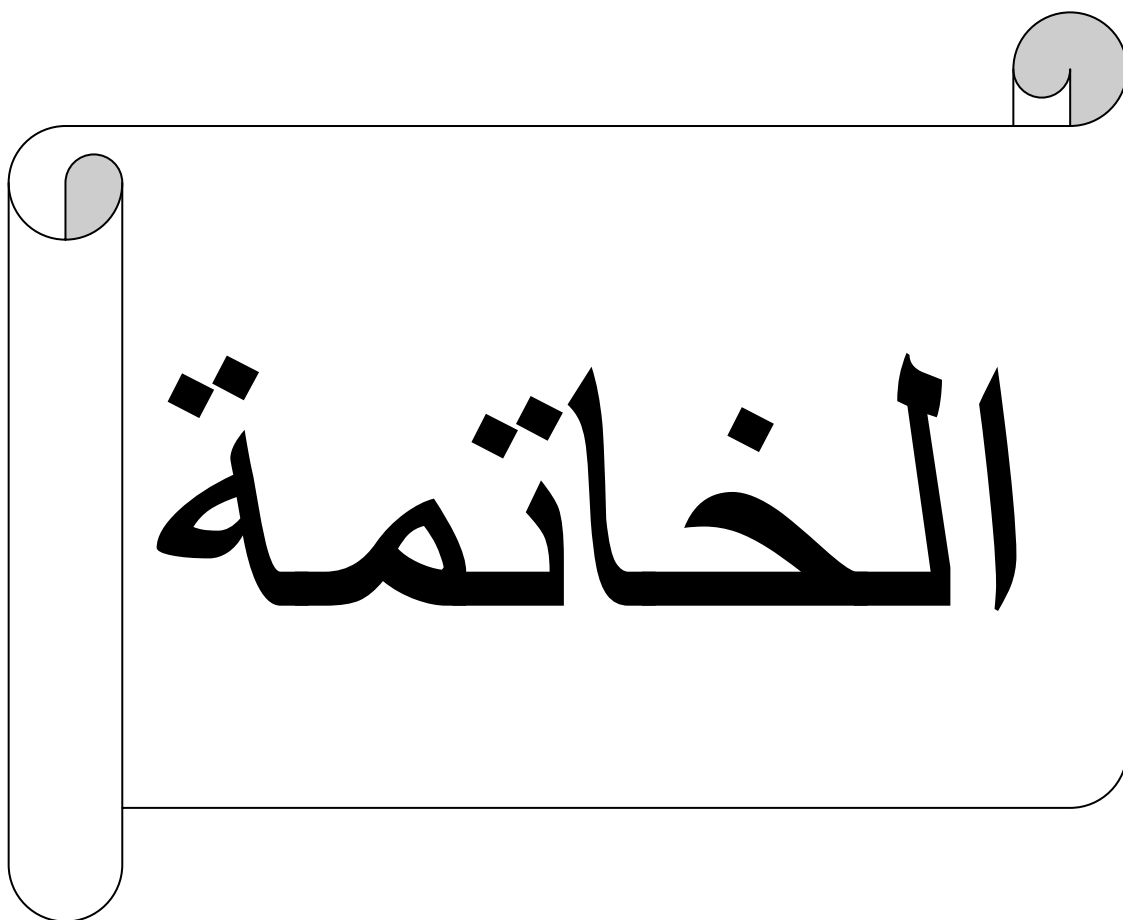
ثانيا: التسجيل المحاسبي

في حالة خروج عامل في السنة المقبلة مثلا وكان المبلغ عامل أكبر من المؤونة التي خصصت له تكون العملية كالتالي:

	2167722.30	مؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة		153000
	213213.95	مستخدمون الاجور المستحقة		657000
386987.62		الدولة ، الضرائب والرسوم القابلة	421000	
		للتحصيل من الأطراف الأخرى	442100	
42998.63		اموال الخدمات الإجتماعية		
41186.74	41186.74	فرض الضرائب المؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة على الأصول	133000	692000
	386987.62	مستخدمون الأجور المستحقة		421000
	42998.63	الدولة ، الضرائب والرسوم القابلة		442100
		للتحصيل من الأطراف الأخرى	512	
429986.25		البنك		

## خلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل إلى الجانب العملي و ذلك من خلال إجراء الدراسة التطبيقية على شركة جزائرية للأشغال المتعددة بالمسيلة و التي تمارس النشاط الانتاجي و التجاري ، و قد تمت معالجة كيفية مساهمة الضرائب الدخل . من خلال ترحيل الخسائر إلى السنوات لاحقة ، والتي ساعدت المؤسسة على الحصول على مصدر تمويلي لاستثماراتها.



### الخاتمة:

من خلال تناولنا لموضوع الضرائب على الدخل و فق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ، تطرقنا إلى الضرائب على الدخل بصفة عامة ، بهدف توضيح مختلف الاجراءات و الإعفاءات التي تقوم بها الدولة لتحصيل هذه الضرائب و التعرف على الإختلاف الموجود بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي حيث تعتبر المحاسبة الركيزة الاساسية و الوظيفة الحيوية في المؤسسة ، ولذا يجب ان تحترم المبادئ و القواعد التي تقوم عليها حتى تكون اكثر مصداقية و دقة، و اكثر تعبيرا عن الواقع الذي تعيشه المؤسسة ، كما ان هناك العديد من المهام و الأدوار الموجودة في المؤسسة لا يمكن تدقيقها إلا من خلال مسك محاسبة دقيقة و منتظمة.

كما هو الحال بالنسبة إلى محاسبة الضرائب التي تتطلب منه متابعة مستمرة لقوانين المالية المتغيرة باستمرار ليضمن المعالجة الصحيحة و القانونية لهذه الضرائب، خاصة ضرائب الدخل لأنها تمثل النسبة الأكبر من الضرائب التي تخضع لها المؤسسة.

و بعد ذلك قمنا بعملية اسقاط الجوانب النظرية على الجانب التطبيقي من خلال حساب ضرائب الدخل والتسجيلات المحاسبية لها.

### أولا : اختبار الفرضيات :

**الفرضية الأولى :** تخضع المؤسسة الاقتصادية في الجزائر لجملة من الضرائب من بينها الضرائب على الدخل و تتمثل في كل من الضريبة على أرباح الشركات ، و الضريبة على الدخل الاجمالي و لقد تحققت هذه الفرضية من خلال أن المؤسسة تطبق ضرائب على المؤسسة المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري المدرجة ضمن النظام الحقيقي .

**الفرضية الثانية :** الاختلاف بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي ، يؤدي إلى فروقات دائمة و فروقات مؤقتة يعبر عنها بالضرائب المؤجلة، ولقد تحققت من خلال تسجيل الاختلاف بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي الذي نتج عنه فروقات دائمة ومؤقتة، يعبر عنها بالضرائب المؤجلة.

**الفرضية الثالثة :** الضرائب على الدخل من الضرائب المباشرة التي شملتها اصلاحات لذلك فهي تواكب التطورات الاقتصادية و المحاسبية هذه الفرضية صحيحة إلى حد ما ، فالجانب الصحيح هو حقيقة أن الضرائب على الدخل شملتها الاصلاحات ، لكنها لا تواكب التطورات الاقتصادية و المحاسبية ما زالت متأخرة عنها نوعا ما كذلك بعض القوانين التي تخصها نجد أنها لا تواكب هذه التطورات الاقتصادية و المحاسبية ، ما زالت متأخرة عنها نوعا ما كذلك بعض القوانين التي تخصها نجد أنها لا تسير هذه التطورات بنفس الوتيرة .

## الخاتمة

الفرضية الرابعة: تتوافق المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي مع المعيار الدولي رقم (12)، بعد الدراسة النظرية و التطبيقية لموضوعنا تم اثبات صحة هذه الفرضية ، من خلال دراستنا للمعيار الدولي رقم (12) وكذا المعالجات وفق النظام المحاسبي المالي ، فالنظام المحاسبي المالي عالج الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، ولكن بشكل جزئي و مبسط ، نظرا للبيئة الاقتصادية الجزائرية، و ما يوجد بها من صعوبات .

### ثانيا: نتائج الدراسة

توصلنا إلى النتائج التالية:

- الإختلاف بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي ينجم عنه فروقات دائمة و فروقات مؤقتة .
- الضريبة المؤجلة تحقق مبدأ استقلالية السنوات المالية و مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات .
- الضريبة المؤجلة تحقق مصدر تمويل الإستثمار .
- توفر المعلومات حول الضرائب المؤجلة في الوثائق المحاسبية يساعد على بناء استراتيجية الجباية .
- تعتبر الضريبة متغيرا استراتيجيا يجب مراعاته عند تحديد القرارات المتعلقة بالمؤسسة .
- لم تتضح كيفية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى الجبائية كون طبيعة العلاقة الموجودة بين الجباية والمحاسبة لم يتضح لحد الآن .
- يعالج النظام المحاسبي المالي الضرائب على الدخل وفق المعايير المحاسبية الدولية.

### ثالثا: الاقتراحات :

من خلال دراستنا النظرية و التطبيقية لموضوع الضرائب على الدخل وفق معيار المحاسبي الدولي رقم 12 ، يمكننا أن نقترح جملة من التوصيات و هي كالتالي :

- تطبيق النقاط المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي المالي في جميع المؤسسات كالضرائب المؤجلة .
- تهيئة الاقتصاد الوطني للانفتاح أكثر على المعايير المحاسبية الدولية .
- ضرورة الاهتمام أكثر بالمعايير المحاسبية الدولية ، خاصة المتعلقة منها بضرائب الدخل .
- العمل على تكييف التشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي حتى تتقلص درجة التباعد و التعارض .

### رابعا : أفاق الدراسة :

هناك الكثير من الجوانب لم يتسنى دراستها، لذا يمكن الإشارة إليها كمواضيع مقترحة للباحثين القدمين على اختبار نفس الموضوع و البحث به و هي :

- 1- أثر الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية .
- 2- أثر الضرائب المؤجلة على تحديد الوعاء الضريبي .



قائمة

المراجع

## قائمة المصادر و المراجع:

### المراجع باللغة العربية :

اولا : كتب

1. أحمد حشيش عادل ، أساسيات المالية العامة - مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة، مصر،1992.
2. أحمد غلاب حسن ،الاصول العلمية للمحاسبة الضريبية ،ط1 ،مكتبة التجارة والتعاون ،2000
3. بن اعمار منصور ، الضريبة على ارباح الشركات ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2010
4. بن عمارة منصور ، الضريبة على ارباح الشركات ، دار الهومة ، الجزائر ، 2010 .
5. بن عماره، منصور الضرائب على أرباح الشركات، دار هومة، الجزائر، 2010.
6. بوزيدة حيد ، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
7. بيوتن محمد ، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية ، الاوراق الزرقاء ، الجزائر ، 2010 .
8. جفال محمد ،المبادئ الأساسية للرسوم على دقة الأعمال في القانون الجبائي والجزائري ، دار الشهاب للطباعة والنشر، 1987.
9. جمال الجعارات خالد ، معايير التقارير المالية الدولية، 2007، IFRS et IAS، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن،2008.
10. الجنائي طاهر ، علم المالية العامة والتوزيع المالي ، دار الكتب للطباعة والنشر ، المستنصرية، بغداد، العراق، 1994.
11. حسين مصطفى حسين ، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1992.
12. خالد المهائني محمد ،خالد الخطيب ، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات، جامعة دمشق , 2000.
13. خلاصي رضا ، النظام الجبائي الجزائري ، ج1 ،دار الهومة ، الجزائر ، 2005 .
14. سامش يوسف ، ناصر دادي عدون ، اثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيئتها المالي ، دار المحمدية العامة ، الجزائر .
15. سعد فهد محمد ، مبادئ المالية العامة ، ج1 ، منشورات جامعة حلب.
16. سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، منشورات الحبلي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2003 .
17. السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 2000.

18. الشافعي جلال ،الضريبة على أرباح شركات الأموال والضريبة العامة على الدخل ،ط1،مكتبة المدنية الزقازيق 1987 .
19. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS ،ط1، مكتبة الشركة الجزائرية ، بودواو، الجزائر.
20. صالح الفريجات ياسر ، المحاسبة في علم الضرائب ، دار المنهاج للنشر ، عمان ، الأردن ، 2009.
21. طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، القياس والتقييم المحاسبي، جزء5 . 2004. الشمس ط1، جامعة عين 46-
22. العادلي يوسف عوض وآخرون ، مقدمة في المحاسبة المالية ، ط1 ، ذات السلاسل ، الكويت ، 1986
23. عباس محززي محمد ، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط2 ، 2005 .
24. عبد المنعم فوزي ، المالية العامة وأساسيات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1972.
25. علي منيف عبد الله وآخرون ، المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية، ط2 جامعة سعود ،الرياض، 1996 .
26. العناني خمدي أحمد ، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق - دراسة في اتجاهات الإصلاح المالي والاقتصادي، ط1، الدار المصرية اللبنانية، مصر، الطبعة الأولى، 1996.
27. غازي النقاش عبد الرازق ، المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1997.
28. فهد محمد السعيد ، مفهوم الدخل ضريبيا مع دراسة قانونية مقارنة، الإدارة العامة، العدد37، الرياض.
29. فليح العلي عادل ، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي ، ط1 ، دار الحامد ، الاردن ، 2007 .
30. فؤاد محمد الليثي ، نظرية المحاسبة الدخل المعاصر ، ط2 ، دار النهضة العربية ، مصر 2003 .
31. مهدي الشيرازي عباس نظرية المحاسبة ، ط1 ، دار السلاسل ، الكويت ، 1990 .
32. ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ،دار هومة للطباعة والنشر ،الجزائر ، 2003.
33. نور عبد الناصر وآخرون ،الضرائب ومحاسبتها ، دار المسيرة ،عمان ، الأردن ، 2003.
34. يونس البطريق أحمد ، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.

#### ثانيا: الرسائل و الأطروحات العلمية

1. تركي هزاع العجيلي عمر ، اثر عدم تبني المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الاوسط ، 2012 – 2013 .

2. تركي هزاع العجيلي عمر ، اثر عدم تبني المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية .
3. تركي هزاع العجيلي عمر ، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12)، ضرائب الدخل على القوائم المالية دراسة اختيارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، قسم المحاسبة والتمويل ، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط، 2012-2013.
4. حجار مبروكة ، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، منشورة ، قسم علوم تجارية كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2005-2006.
5. شلغوم، حنان أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر و انعكاساته على المؤسسة الإقتصادية، رسالة الماجستير ،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة منتوري قسنطينة، 2011-2012.
6. عاشوري نعيم ،اشكالية الإزدواج الضريبي و أثره على أرباح الشركات في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير جامعة منتوري بقسنطينة، 2007-2008.
7. عبد الرحيم عبد الجبار احمد عبدة ، الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية ،"حالة تطبيقية في الجمهورية الليبية "، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سورية، 2006.
8. عبد الرحيم عبد الجبار احمد، اثر التخطيط الضريبي على تحقيق عبء ضريبه الارباح في الشركات الصناعية المساهمة في اليمن مذكرة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة ، جامعة البيت المفرق، اليمن، 2001 .
9. عبد الله محمود امين ،تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل ،مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية ، بغداد، العراق، 2001 .
10. لقمة محمد ، دور التسيير الجبائي في التحكم في التكاليف الجبائية دراسة حالة مؤسسة ذات الشخص الوحيد للإستيراد والتصدير بالمسيلة خلال الفترة 2009-2012، مذكرة لنيل شهادة الماستر ،غير منشورة ،قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد بوضياف ،المسيلة 2012-2013.
11. مساعد عبد الباسط، مدى تطبيق الضرائب على الدخل و فق المعيار المحاسبي رقم 12 في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة، 2011-2012 .
- هيشم ممدوح حمدان العبادي ، مدى ملائمة القوانين والتشريعات ضريبة الدخل في الاردن مع معايير المحاسبية مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة عمان ، العربية ، 2006 .

## ثالثا: ملتقيات :

1. ابراهيم بورنان الطاهر مخلوف ، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية ، مداخله ضمن الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، الجزائر، 2009 .
2. بوسبعين تسعديت ، أثر تطبيق النظام الجبائي في الجزائر، مداخله في ملتقى بجامعة ورقلة يومي 24-23 نوفمبر 2014.
3. بوعلاق مبارك و آخرون، الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في النسبة المحاسبية الجزائرية، مداخله حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات في اجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، جامعة ورقلة .
4. صالح مرزاقه و عبد الكريم فرحات، النظام المحاسبي المالي و القواعد الحيازية الجزائرية الواقع والآفاق، مداخله في الملتقى حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، في الجزائر، يومي 24-25 جامعة ورقلة،
5. الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRSAS-IPSS) في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية – المنعقد بجامعة ورقلة ، الجزائر ، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.

## رابعا: المجالات

1. بهاء الدين محمد ، مدى اتفاق نظام الضريبة الموحد مع معايير نظرية المحاسبة الضريبية ،مجلة البحوث التجارية ،جامعة الزقازيق، المجلد 12 ،عدد (1) 1992 .
2. شوابكة سالم ، الإزدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع الدراسة التطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية ، العدد 02، 2005
3. مسدور فارس ، أهمية تدخل الحكومات في حماية البيئية من خلال الجباية البيئية ، مجلة الباحث ، العدد 07 ، الجزائر ، 2010/2009

## خامسا القوانين المراسيم :

1. الأمر رقم 14-10 المتضمن قانون المالية لسنة 2015، المنشور في الجريدة الرسمية، العدد 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2014، المادة 12.

2. الجمهورية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2013 .
  3. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الاولى عام 1429 هـ الموافق لـ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق احكام القانون 07-11 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27 ، المادة رقم 04 .
  4. الجريدة الرسمية العدد 19 المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1430 لـ 25 مارس 2009 .
  5. قانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر 2009 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74 ، المادة رقم 3 .
  6. المعيار المحاسبي المصري رقم 24 .
  7. المعيار الدولي رقم 12 الضرائب المؤجلة .
- سادسا: مواقع الأنترنت :

1. Impot sur Bénéfices des sociétés :le site de la direction : [www .mfdgi .gov .dz](http://www.mfdgi.gov.dz),consulte le13/04/2015
2. [www.IASb/ias12,www.IFRS.com](http://www.IASb/ias12,www.IFRS.com) /ias12,et [www.infotecaccountants.com](http://www.infotecaccountants.com) /ias12 .
3. Impot sur le revenu global : le site de la direction : [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz),consult le 09 /03/2015 .

ثانيا : مراجع باللغة الأجنبية :

1. Manuel de Comptabilité générale de la classe 4 Alger ,1- 16 mars2010 -2011.
2. -N.Merzoug, A, Bechir, les opérations comptables selon le SCf.

## ملخص

النظام المحاسبي المالي SCF و المعايير الدولية للحاسبة IAS والمالية IFRS ، فغير كل من الإطار المفاهيمي للمحاسبة و مدونة الحسابات و المعايير المعمول بها في المحاسبة .

و تزامن ذلك مع التغيير الجذري الذي وقع على المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل من خلاله تم التعرف على الاختلاف الموجود بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي و هذا راجع لوجود فروقات تطراً نتيجة إدراج بعض العناصر في حساب النتيجة المحاسبية و اقصاء البعض الآخر في حساب النتيجة الجبائية ، هذه الفروقات تعرف بالضرائب المؤجلة و هي نوعان:

فروقات دائمة و هي التي يمكن امتصاصها خلال الدورات اللاحقة.

أما الفروقات المؤقتة و هي التي تنتج عن التفاوت الزمني في الأخذ بعين الاعتبار للأعباء أو النواتج في حساب النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية ما يؤدي إلى الدفع المسبق للضريبة أو تأخيرها إلى دورات لاحقة.

**الكلمات المفتاحية:** ضرائب مؤجلة، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية

## Résumé :

Le système comptable financier (SCF) et les normes mondiales de comptabilité (IAS) et de finances (IFRS). Ils ont changé chacun du cadre conceptuel de comptabilité et ,du code des comptes et des normes applicables en comptabilité .

Cela a coïncidé avec le changement radical qui a eu lieu sur les IAS N°(12) Impôts sur les bénéfiques .A cause de ce changement, on a reconnu la différence entre le bénéfice comptable et le bénéfice fiscal en raison des différences qui surviennent à la suite d'inclure certains éléments dans le calcul des résultats comptables et d'exclure d'autres du résultat fiscal ,ces différences sont connus les impôts différés ,qui sont deux types :

Différences permanentes qui ne peuvent pas être absorbés au cours de ses sessions ultérieurs .

Et es différences temporaires qui résultent de l'introduction des écarts de temps entre le compte de la charge ou les sorties dans le résultat du calcul de la comptable et résultat fiscal conduisant à payer à l'avance soit au séances retardées à plus tard .

### Les mots clés :

Impôts différent, le système de comptable financier SCF , les normes internationales de comptabilité (IAS) (IFRS) et de financier .

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ