



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص: دراسات محاسبية و جباية معمقة

بعنوان:

مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي رقم ١٢ في الجزائر

من إعداد الطالب: مساعد عبدالباسط

نوقشت و أجازت علنا بتاريخ

أمام اللجنة المكونة من السادة

- | | |
|-------------|---------------------|
| رئيسا | - سويبي هوري |
| مشرف ومقررا | - غوالي محمد البشير |
| مناقشا | - خمقاني بدر الزمان |

السنة الجامعية ٢٠١٢/٢٠١١

الشكر و التقدير



إلى كل من قيل فيهم:

أقدم أستاذي على نفس والدي
فذاك مربّي الروح والروح جوهر
وإن نالني من والدي الفضل والشرف
وهذا مربّي الجسم و الجسم من الصدق
الحمد والثناء والشكر لله العليّ القدير على نعمه الظاهرة و الباطنة وتوفيقني لإنجاز
هذا العمل .

إعترافاً بالفضل وتقديراً للجميل، لا يسعني وأنا أنتهي من إعداد هذا البحث إلا أن
أتوجه بجزيل شكري وامتناني إلى الأستاذ الفاضل الدكتور "خوالي محمد البشير"
لقبوله الإشراف على هذا العمل، ونصائحه توجيهاته
و على ماتكروم به عليا ومن سعة صدر ونصح وإرشاد.

كما لا أنسا الزملاء ميلودي عثمان و خمتاني بدر الزمان وكل الذين قدموا لي العون
من قريب أو من بعيد
وإلى كل من علمني حرفا فصرت على ما أنا عليه وكل معلميا في مسيرتي الدراسية
إلى كل من وقف معي ولو بالدعاء

مساعدة محمد الباسط

لقد عرفت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع مطلع العام ٢٠١٠ الدخول في مرحلة حاسمة من الإصلاح الاقتصادي عموماً، حيث دخل النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الاقتصادية حيز التطبيق، ويعتبر هذا الأخير مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS).

الإشكالية: كيف ينظر النظام المحاسبي المالي الجزائري الى الضريبة على الدخل في ظل المعيار الدولي رقم 12؟

إن إقدام الدولة على تبني المعايير المحاسبية الدولية جعل المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي (في ظل المعايير المحاسبية الدولية) للضرائب على الدخل تختلف عن النظام القديم (المخطط المحاسبي الوطني) من حيث الحسابات وكيفية المعالجة و طرق التحصيل و التسديد ، ولكن لا يختلفان على كون الضرائب على الدخل عبيء على المؤسسات و إيراد للدولة ، ورغم ذلك فإن النظام المحاسبي المالي عالج الضرائب على الدخل وفق المعيار الدولي رقم ١٢ بشكل مبسط و محدود وذلك لعدم امكانية تطبيقه بشكل كامل نظرا للبيئة الاقتصادية الجزائرية و ما يوجد بها من صعوبات كثيرة تجعل من تطبيق المعيار الدولي رقم ١٢ أمراً صعباً .

Je savais que les institutions économiques algériens avec le début de l'année 2010 dans une phase cruciale de la réforme économique en général, Où il a pénétré dans le système de comptabilité financière des institutions économiques dans l'application, et celle-ci est inspirée par les normes comptables internationales et des normes d'information financière IAS/IFRS.

Problème: Comment fonctionne le système comptable financier algérien à l'impôt sur le revenu en vertu NIMP n ° 12?

Le fait que l'État d'adopter les normes comptables internationales rendre le traitement comptable selon le système de comptabilité financière (normes comptables internationales) d'impôts sur les bénéfices diffère de l'ancien système (système de comptabilité nationale) en termes de comptes et la façon dont le traitement et les méthodes de collecte et de paiement , Mais ne diffèrent pas sur le fait que le fardeau fiscal des entreprises et des revenus pour l'État, et que le système de comptabilité financière traité sur les impôts, conformément à l'international n ° série 12 d'une raison simple et limité à l'absence de la possibilité de son application à la vue de l'environnement économique algérien et ce qui a des difficultés Beaucoup font l'application de la NIMP n ° 12 difficile .

المنهج المتبع :

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعية، فإننا إتبعنا في هذا الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في أغلب أجزاء القسم النظري، إضافة إلى ودراسة الحالة في القسم التطبيقي لدراسة الموضوع.

أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة الى تحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ، و الى أي مدى تم تطبيق المعيار الدولي رقم 12 في النظام المحاسبي المالي .

النتائج

ومن خلال دراستنا هذه استطعنا التوصل إلى النتائج التالية:

1. المعايير المحاسبية الدولية مطبقت في الجزائر بشكل جزئي يتوافق مع ما يمكن تطبيقه ؛
2. المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ يبين كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل؛
3. يعالج النظام المحاسبي المالي الضرائب على الدخل وفق المعايير المحاسبية الدولية .

التوصيات:

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لموضوع الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ ، يمكننا أن نقترح جملة من التوصيات وذلك كما يلي:

- تطبيق النقاط المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي المالي في جميع المؤسسات كما لضرائب المؤجلة ؛
- تهيئة الاقتصاد الوطني للانفتاح أكثر على المعايير المحاسبية الدولية ؛
- ضرورة الاهتمام أكثر بالمعايير المحاسبية الدولية .

الفهرس

الإهداء.....
الشكر.....
ملخص.....
قائمة المحتويات.....
قائمة الجداول.....
قائمة الأشكال البيانية.....
قائمة الملاحق.....
المقدمة..... (أ، ب، ت، ث)

الفصل الأول: الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

٠١	تمهيد
٠٢	المبحث الأول ماهية الضرائب على الدخل
٠٢	المطلب الأول مدخل للضريبة
٠٣	المطلب الثاني ماهية الدخل
٠٨	المطلب الثالث أهمية الضرائب على الدخل و علاقتها بالمحاسبة
١٣	المبحث الثاني مدخل للمعايير المحاسبية الدولية
١٣	المطلب الأول ماهية المعايير المحاسبية الدولية
١٥	المطلب الثاني تطور المعايير المحاسبية الدولية
٢١	المطلب الثالث إجراءات وضع المعايير المحاسبية الدولية
٢٣	المبحث الثالث معالجة الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢
٢٣	المطلب الأول الاعتراف بالالتزامات و الاصول الضريبية الجارية و المؤجلة
٢٨	المطلب الثاني الاعتراف بالضريبة الجارية و المؤجلة
٢٩	خلاصة فصل

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر		
٣١		تمهيد
٣٢	الضرائب على أرباح الشركات	المبحث الأول
٣٢	مفاهيم حول الضريبة على أرباح الشركات	المطلب الأول
٣٧	آلية حساب الضريبة على أرباح الشركات وتحصيلها	المطلب الثاني
٤٢	آلية تحصيل الضريبة على أرباح الشركات	المطلب الثالث
46	الضريبة على الدخل الاجمالي	المبحث الثاني
٤٦	مفهوم الضريبة على الدخل	المطلب الأول
٤٩	طريقة حساب و تحصيل الضريبة على الدخل الاجمالي	المطلب الثاني
٥١	المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل	المبحث الثالث
٥١	المعالجة المحاسبية للضرائب على أرباح الشركات	المطلب الأول
٥٣	المعالجة المحاسبية للضرائب للضريبة على الدخل الإجمالي	المطلب الثاني
٥٤	المعالجة المحاسبية للضرائب لل ضرائب المؤجلة	المطلب الثالث
٥٥		خلاصة الفصل
الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية		
٥٧		تمهيد
٥٧	الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية	المبحث الأول
٥٧	تحديد مجتمع الدراسة وعينتها	المطلب الأول
٥٩	خصائص عينة الدراسة	المطلب الثاني
٦٤	تحليل نتائج الاستبيان وإختبار الفرضيات	المطلب الثالث

الفهرس

٦٩		خلاصة فصل
٧١	الخاتمة العامة
٧٥	قائمة المراجع
٧٩	الملاحق
٨٣	الفهرس

قائمة الملاحق

الفـرس

ملخص الدراسة

قائمة الجداول

قائمة الأشغال

قائمة المحتويات

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

قائمة المراجع والمصادر

الذاتمة العامة

المقدمة العامة

الفصل الثاني:

الضرائب على الدخل في

الجزائر

الفصل الأول:

الضرائب على الدخل و المعايير

المحاسبية الدولية

المقدمة العامة

إن قوانين الضرائب على الدخل كانت من أهم العوامل المؤثرة في المعايير المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية في فرنسا و ألمانيا ، و من جهة أخرى كان للقواعد و القوانين المتعلقة بالضريبة على الدخل آثار معاكسة على قواعد و أصول نظرية محاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية .

و قد أدت قوانين الضرائب على الدخل الى الاسراع بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، و من ثم ادت الى ضرورة اجراء تحليل انتقادي لاجراءات ، و المفاهيم المحاسبية المتبعة ، الا ان تلك القوانين قد اعاققت تقدم نظرية المحاسبة .

أما في الدول النامية فيبدو ان تطور مهنة المحاسبة في أغلبها يرجع الى ظهور قوانين التشريعات الضرائب على الدخل .

ولقد عرفت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع مطلع العام ٢٠١٠ الدخول في مرحلة حاسمة من الإصلاح الاقتصادي عموما، حيث دخل النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الاقتصادية حيز التطبيق، ويعتبر هذا الأخير مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)، وقد كان هذا التحول يدخل في إطار سياسة التقارب (Convergence) التي تنتهجها الجزائر لمسايرة المتغيرات الدولية ومواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والمعلوماتية.

الإشكالية:

كيف ينظر النظام المحاسبي المالي الجزائري الى الضريبة على الدخل في ظل المعيار الدولي رقم 12؟

الاشكاليات الفرعية :

- هل يمكن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ؟
- كيف تنظم المعايير المحاسبية الدولية الضرائب على الدخل ؟
- هل تتوافق المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي مع المعيار الدولي

رقم ١٢ ؟

الفرضيات :

- يمكن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .
- يبين المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 كيفية معالجة المحاسبية للضرائب على الدخل .
- تتوافق المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي مع المعيار الدولي

رقم ١٢ .

دوافع اختيار الموضوع :

تتمثل في أسباب موضوعية لاختيار هذا الموضوع و ذلك لارتباطه بالتخصص المدروس محاسبة و جباية .

أما الأسباب الذاتية فتتمثل في :

- الرغبة الشخصية للتطرق الى هذا الموضوع الحديث و المعاصر

- قلة أو انعدام البحوث حول هذا الموضوع

أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة الى تحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ، و الى أي مدى تم تطبيق المعيار الدولي رقم 12 في النظام المحاسبي المالي .

أهمية الدراسة :

يكتسب هذا البحث أهمية بالغ في كونه يعالج موضوع حديث و مهم

المنهج المتبع :

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعية، فإننا إتبعنا في هذا الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في أغلب أجزاء القسم النظري، إضافة إلى ودراسة الحالة في القسم التطبيقي لدراسة الموضوع.

هيكل الدراسة :

سعيًا منا لانجاز هذا البحث و الإجابة على الإشكالية، قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول، فصلين للجانب النظري وفصل للجانب التطبيقي، و يمكن استعراض هيكل البحث كما يلي:

مقدمة : تتضمن تمهيد للدراسة

الفصل الأول: تحت عنوان الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية، تم تقسيمه الى ثلاث مباحث المبحث الأول كان بعنوان ماهية الضرائب على الدخل أما المبحث الثاني فتناول مدخل للمعايير المحاسبية الدولية ، فيما كان المبحث الثالث يتناول المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ .

الفصل الثاني : تحت عنوان الضرائب على الدخل في الجزائر، تم تقسيمه الى ثلاث مباحث ، الاول بعنوان الضرائب على أرباح الشركات، أما المبحث الثاني فتضمن الضريبة على الدخل الاجمالي ، وفي المبحث الأخير تم التطرق الى المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل .

الفصل الثالث : و تضمن الدراسة التطبيقية عن طريق تحليل نتائج الاستبيان

الخاتمة : وفي الأخير قمنا بذكر النتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة

صعوبات الدراسة :

كل بحث بطبيعة الحال عرضة لجملة من الصعوبات المختلفة ، نذكر من بين الصعوبات التي واجهناها

عند إعداد هذا البحث ما يلي :

- قصر الفترة الممنوحة للبحث .

- نقص المراجع المتعلقة بالموضوع وخاصة تلك المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق

النظام المحاسبي المالي .

- عدم تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل كامل و خاصة في جانب الضرائب المؤجلة .

الدراسات السابقة :

- عبدالرحيم عبد الجبار أحمد عبده أطروحة دكتوراه بعنوان الضرائب على الدخل و معايير المحاسبة الدولية ، جامعة دمشق ، ٢٠٠٦ .
- ذكار عمر مذكرة ماستر بعنوان المعالجة المحاسبية للضرائب على ضوء النظام المالي و المحاسبي و المعيار ١٢ ، جامعة ورقلة ، ٢٠١١ .

قائمة المحتويات

الإهداء.....
الشكر.....
ملخص.....
قائمة المحتويات.....
قائمة الجداول.....
قائمة الأشكال البيانية.....
قائمة الملاحق.....
المقدمة..... (أ، ب، ت، ث)

الفصل الأول: الضرائب على الدخل وفق المعايير المحاسبية الدولية

٠١	تمهيد
٠٢	المبحث الأول ماهية الضرائب على الدخل
١٣	المبحث الثاني ماهية معايير المحاسبة الدولية
٢٣	المبحث الثالث المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق المعيار الدولي رقم ١٢
٢٩	خلاصة فصل

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

٣١	تمهيد
٣٢	المبحث الأول الضريبة على أرباح الشركات IBS
٤٦	المبحث الثاني الضريبة على الدخل الاجمالي IRG
٥١	المبحث الثالث المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي
٥٥	خلاصة الفصل

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

		تمهيد
٥٧	تحديد مجتمع الدراسة وعينتها.	المطلب الأول:
٥٩	خصائص عينة الدراسة	المطلب الثاني
٦٤	تحليل نتائج الإستبيان وإختبار الفرضيات.	المطلب الثالث
٦٩		خلاصة فصل
٧١		الخاتمة العامة
٧٥		قائمة المراجع
٧٩		الملاحق
٨٣		الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
١٠	معدلات الاقتطاع من المصدر الخاصة بالضريبة	٠١
١٢	سلم الضريبة على الدخل الاجمالي	٠٢
٢٥	الحسابات المستخدمة في معالجة الضريبة على الدخل الاجمالي	٠٣
٥٧	الإستيبيانات الموزعة والمستردة	٠٤
٥٨	مجالات الإجابة على أسئلة الإستيبيان وأوزانها	٠٥
٥٩	معايير تحديد الإتجاه	٠٦
٦٠	توزيع أفراد العينة حسب السن.	٠٧
٦١	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المحصل عليها	٠٨
٦٢	توزيع أفراد العينة حسب المنصب	٠٩
٦٣	توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية	١٠
٦٥	المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق المعيار الدولي رقم 12	١١
٦٦	معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر	١٢
٦٧	متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	١٣
٦٨	الضرائب على الدخل في الجزائر	١٤

قائمة الأشكال

الصفحة	الأشكال	الرقم
٥٢	كيفية حساب الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب و الاجور	٥١
٦٠	توزيع أفراد العينة حسب متغير السن.	٥٢
٦٢	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المحصل عليها	٥٣
٦٣	توزيع أفراد العينة حسب متغير المنصب	٥٤
٦٤	توزيع العينة حسب متغير الأقدمية.	٥٥

قائمة الملاحق

الصفحة	الملاحق	الرقم
٦٩	استمارة استبيان حول الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ في الجزائر	٠١

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

تمهيد

ألقت التغيرات السياسية و الاقتصادية التي شهدها العالم في السنوات الأخيرة بظلالها على العلاقات الاقتصادية الدولية ، و دعمت الاتجاه نحو عالمية الأسواق و المشروعات و التكامل الاقتصادي والتنمية. وقد أظهرت التغيرات السريعة المتلاحقة في مختلف الدول المتقدمة أو النامية ، أهمية تطوير و تحديد النظم و الممارسات المحاسبية ، و نمو الحاجة إلى تطوير المعايير المحاسبية الدولية ، بغية توافقها مع الحاجات الخارجية لمختلف طوائف مستخدمي المعلومات المحاسبية في مجتمعاتها أولاً ، ثم مع متطلبات النظام الاقتصادي العالمي الجديد في ظل العولمة ثانياً ، ومن بين هذه المعايير المحاسبية معايير المحاسبة عن ضرائب الدخل ، التي يمكن تطويرها ؛ لتتوافق مع الدول النامية في ظل العولمة.

الفصل الأول: الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الأول : ماهية الضرائب على الدخل

المطلب الأول : مدخل للضريبة

١- تعريف الضريبة : تعرف الضريبة بأنها اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد ، وتوزع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقا لمقدرتها التكليفية^١

وتعرف أيضا على أنها " اقتطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكليفية ، بطريقة نهائية وبلا مقابل ، بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق دخل للدولة "^٢

وتعرف أيضا على أنها " مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة تهدف إلى الخدمة العامة "^٣

ومما سبق يمكن إبراز أهم خصائص الضريبة :^٤

- فريضة مالية : تجبى الضرائب في صورة مبالغ مالية من المكلفين وهذا يميز الضريبة عن غيرها من الالتزامات المفروضة على الأفراد .
- تدفع جبرا : ويقصد بذلك أن المكلف ليس حرا بدفع الضريبة إلى الدولة وإنما يعد مرغما ، ولكن وفق أحكام القانون الضريبي .
- تجبى بصفة نهائية : وهذا يعني أن دافعي الضرائب ليس لهم الحق في استرداد المبالغ المدفوعة للدولة أو المطالبة بفوائد عنها .
- لا تدفع نظير مقابل معين : أي لا تدفع باعتبارها ثمن لخدمات معينة تؤديها الدولة لدافع الضريبة ، غير أن هذا لا يمنع أن ينتفع المكلف بالخدمات العامة بصفة مواطن

^١ - الدكتور طاهر الجنابي ، علم المالية العامة و التشريع المالي ، دار الكتب للطباعة و النشر جامعة الموصل

^٢ - خالد خطيب ، المحاسبة الضريبية ، الطبعة الأولى ، المطبعة الجديدة دمشق ١٩٨٧

^٣ - فؤاد توفيق ، وائل الملا ، المحاسبة الضريبية ، طبعة الأولى ، الدار الأهلية عمان ١٩٩٠

^٤ - مختار علي أبو زيدة ، المحاسبة الضريبية ، الطبعة ٢ ، دار الجنوب للنشر قبرص ١٩٩١

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

- تجبى بموجب قواعد قانونية : أنها تؤدي طبقا لتشريع قانوني تصدره السلطة التشريعية ، بمعنى لا تفرض الضريبة إلا بقانون .
 - تحقق الضريبة النفع العام : الهدف من فرض الضريبة هو الحصول على موارد مالية للدولة لتغطية النفقات العامة ، بالإضافة على تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية .
- ٢- التمييز بين الضريبة والرسم : تتداخل تعريف الضريبة مع الرسم في بعض الخصائص مما يفسح مجال للخلط بينهما . ذلك لان كلا من الضريبة والرسم يتفقان في أنهما فريضة تعدية يدفعها المكلف بصورة نهائية . حيث تحدد الدولة نظامها القانوني ، مستخدمة القانون وسيلة لذلك كما تتمتع الدولة بحق امتياز على أموال المدين بأي منها^١ . وتعرف الرسوم على أنها دفع مبلغ معين للاستفادة من خدمة معينة وبصفة مباشرة مثل فرض رسوم على العيادات الخارجية بان يعالج فيها فقط من يدفع الرسم المحدد سلفا ، أو المبالغ المدفوعة لوزارة البرق والهاتف للحصول على خدمات التلفون و استمراريتها وبدون دفع هذه المبالغ لا يمكن الحصول على مثل هذه الخدمات^٢ . ويمكن تحديد الفروق بين ما يلي :

- أ- وجود منفعة مباشرة محددة لدافع الرسوم ، بينما لا توجد مثل هذه العلاقة في الضريبة
- ب- القرار الأول والأخير فيما يتعلق بالرسم هو لطالب الخدمة فإذا الخدمة الفعلية أن يدفع المقابل (الرسم) بينما الضريبة إلزامية جبرية يدفعها سواء استفاد من الخدمات العامة أو لم يستفد^٣ .
- ج- تفرض الضريبة بقصد تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية ، في حين إن الهدف من فرض الرسوم هو تحقيق إيراد مالي للدولة من خلال النشاط العام الذي تمارسه بعض الإدارات التي تقوم بفرض رسوم على بعض خدماتها أو كلها .

٣- القواعد الأساسية للضرائب : (التعريف يضاف لاحقا - صفحة ١٣٩ - على المالية العامة ، طابع الجبائي) ٣-١- العدالة :

ليكون النظام الضريبي جيدا ومقبولا من قبل المكلفين لا بد أن يتسم بالعدالة ، هذه القاعدة تطورت عبر سنين من مجرد فكرة آدم سميث المركزة على المساواة بمعنى فرض سعر نسبي على الجميع إلى محاولة ربط مبدأ العدالة بقدر الإمكان بالمنفعة الحدية للدخل والتي يمكن تعريفها على أنها المنفعة المضافة للوحدات الإضافية في الدخل ،

^١ - طاهر الجناحي ، مرجع سبق ذكره

^٢ - عزمي يوسف خطاب ، الضرائب و محاسبتها ، الطبعة الأولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ٢٠١٠

^٣ - عزمي يوسف خطاب ، مرجع سبق ذكره

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

فالدينار المتحصل عليه من قبل شخص محدود الدخل له قيمة تفوق قيمة الدينار المتحصل عليه من شخص يتمتع بدخل مرتفع وهذا يعطي فكرة موجزة لنوعي العدالة الممكن إيضاحهما كما يلي :

١- العدالة الرأسية والتي تعني معاملة المختلفين بالظروف معاملة مختلفة

٢- العدالة الأفقية والتي تعني معاملة المتشابهين بالظروف معاملة متشابهة

٣-٢ اليقين : يقصد به أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للمكلف ، إذ من الضروري أن يكون

المكلف على علم تام بمدى التزامه بالضريبة ، بحيث يتمكن من تحديد موقفه المالي وعلى علم أيضا بالضرائب التي يلتزم بدفعها من حيث أهميتها وسعرها والأحكام المتعلقة بها بدءاً من تحديد الوعاء إلى كيفية فرضها وتحصيلها وغير ذلك من المسائل المتعلقة بالتنظيم الفني للضرائب ، ومن أجل أن يتحقق ذلك ينبغي أن يتوفر ممرين :

أولاً : أن تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح ، بحيث يفهمها عامة الناس ذلك أن هذا يؤثر على وفرة حصيلة الضرائب . وكلما كانت التشريعات الضريبية تحتمل تفسيرين مختلفين اختار المكلف التفسير الذي يفيد ، وعندئذ يضر بحصيلة الضرائب ولو اضطر للأخذ بتفسير الإدارة (قضاء أو إدارة) ، فإن من شأن ذلك أن يطبع أثراً مسيئاً في نفسه ، مما قد يدفعه إلى التهرب من الضرائب في المستقبل .

ثانياً : على الدولة أن تجعل القوانين والأنظمة والقرارات التي تنظم الضرائب تحت يد المكلفين من خلال وسائل النشر المعروفة .

٣-٣-الملائمة في الدفع : يجب أن تتلاءم أحكام الضريبة مع أحوال المكلفين ، من حيث اختيار الوعاء وأسلوب تحديده وكيفية جباية الضرائب وموعدها وإجراءاتها . أي أن يكون موعد تحصيل الضريبة في الوقت الذي يحصل منه المكلف على الدخل الخاضع للضريبة غير أن هذا يعني أن تتسبب التسهيلات التي تقدمها الدولة للمكلف بضرر في مالية الدولة^١

٣-٤-الاقتصاد في التحصيل : يمكن تعريف قاعدة الاقتصاد بأنها مقارنة حصيلة الضرائب بتكاليف تحصيلها ، فلفرض ضريبة ما يجب أن تحقق العائد المناسب منها ومن ثم تتضح علاقة قاعدة الاقتصاد بالملائمة ، فكلما

^١ - طاهر الجناحي ، مرجع سبق ذكره

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

كانت الضريبة أكثر ملائمة في التحصيل أدى ذلك إلى قلة تكاليف التحصيل مثل هذه الضرائب ومن ثم زيادة التحصيل^١.

٤- أهداف الضريبة : تفرض الضريبة على الأفراد من اجل تحقيق أهداف معينة يأتي في مقدمتها الهدف المالي باعتباره مصدرا هاما للإيرادات العامة ، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور دور الدولة إلى أهداف اقتصادية واجتماعية بالإضافة إلى أهداف مالية .

٤-١- الأهداف المالية : تهدف الضريبة إلى ضمان إمداد الدولة بالموارد المالية التي تسمح لها بتمويل الأنشطة المخولة لها قانونا ، وقديما كان هذا هو الدور الوحيد للضريبة مادام أن هذه الأخيرة وفي إطار الدولة الليبرالية ، لها كهدف وحيد تمويل نفقة الدولة المرتبطة بالأمن ، بالعدل ، بالدفاع الوطني وبالنشطة الدبلوماسية^٢.

إن تحصيل الضريبة بالنسبة للدولة يعتبر وسيلة أساسية لتمويل ميزانية الدولة على عاتقها نفقات متعددة ، وإن أهمية التمويل في الجزائر تكتسي صبغة أساسية لتمويل نفقات الدولة .

إن هذه الوظيفة مازالت قائمة إلى يومنا هذا لكن تحول طبيعة دور الدولة إلى دور تدخلي جعل للضريبة وظيفة اقتصادية وأخرى اجتماعية هامتين .

٤-٢: الأهداف الاقتصادية : وتكمن في استعمال الضريبة لتحقيق الاستقرار في الدورة الاقتصادية ومعالجة بعض الظواهر الاقتصادية منها محاربة التضخم وذلك في إطار استعمال سياسة توسعية معناه ، لامتصاص الفائض في القدرة الشرائية يجب الزيادة في الاقتطاع الضريبي إلا أن الضريبة تقوم في بعض الأحيان بعمل انتقائي وذلك لما تميل الدولة إلى تشجيع قطاع اقتصادي معين مثلا قطاع السكن ، القطاع الزراعي ، أو منح تسهيلات ضريبية لتشجيع الاستثمارات وبالتالي خلق مناصب شغل والقضاء على مشكلة البطالة عن طريق التخفيض من الاقتطاع الضريبي ، كما أن الدولة قد تلجأ إلى رفع الضرائب على القطاعات المعني بنشاطها الاقتصادي .

٤-٣: الأهداف الاجتماعية : وتتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية ويتم ذلك عن طريق ضبط الضريبة على أساس القدرة الشرائية لمختلف الفئات الاجتماعية ، كما أن الضريبة تساهم في المحافظة على إمكانية اقتناء السلع

^١ - عزمي يوسف الخطيب ، مرجع سبق ذكره

^٢ - محرز محمد عباس " دور الضريبة في تنمية و تطوير القطاع المالي و البنكي " رسالة ماجستير دفعة ١٩٩٩/٢٠٠٠ جامعة الجزائر

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

ذات استهلاك واسع (الخبز ، الحليب) وذلك عن طريق تخفيض الضريبة ، أو الحفاظ على الصحة العمومية ، وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على السلع التي ينتج عنه أضرار صحية كالمشروبات الكحولية والتبغ وغيرها . وهكذا نجد أن الضريبة تعتبر أداة من أدوات تحقيق الرفاهية العامة في الميادين الاجتماعية والمالية والاقتصادية .

٥- الأساس القانوني للضريبة : عملت نظرية المالية العامة على إيجاد نقطة ارتكاز القانونية التي تعطي للدولة الحق في فرض الضرائب والتزام المواطنين بأدائها . ويمكن إرجاع هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين كل منهما ، تابع إلى فترة تاريخية معينة ، أولهما نظرية العقد الاجتماعي والمنفعة وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعي .

٥-١- نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي :

إن النظرية التقليدية قد حاولت تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على المواطنين مقابل دفع الضريبة ، والمتمثلة في الانتفاع بخدمات المرافق العامة المختلفة ، على أساس ذلك فإن لولا استفادة المواطنين من هذه الخدمات لما كان هناك حجة قانونية لفرض الضريبة وإلزامها.

ويرجع أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة على ارتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي .

الفرنسي (جون جاك روسو) في القرن الثامن عشر ، ويتمثل هذا العقد في قيام المواطنين بتنازل عن جزء من حريتهم لحماية باقي أفراد المجتمع ، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة .

من خلال ما سبق ، فإن نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي وإذا كانت تبحث عن مبرر حتى تكون الضريبة في تناسب مع الدخل أو الثروة الخاضعة لها على أساس تعاقدية لا توافق العصر الحديث بكل تطوراته وتغيراته ، لذلك فقد ظهر تيار آخر يعمل على إقامة أو تأسيس فرض الضريبة على نظرية التضامن الاجتماعي .

٥-٢- نظرية التضامن الاجتماعي : ترتكز هذه النظرية على فكرة أساسية هدفها أن المواطنين يسلمون بضرورة

وجود الدولة لأسباب سياسية واجتماعية ، تعمل على تحقيق مصالحهم وإشباع حاجياتهم ، ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل واحد منهم بأداء الضريبة المفروضة عليه وذلك حسب قدرته المالية أي

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات العمومية لكافة المواطنين بدون استثناء بغض النظر عن مدى مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة .

بالإضافة إلى ذلك فمن الممكن استفادة بعض الأفراد من الخدمات العمومية رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب أو بدفع مبالغ زهيدة كذوي الدخل المحدودة ، وعدم انتفاع البعض الآخر بهذه الخدمات رغم قيامهم بدفع ضرائب المواطنين المقيمين في الخارج وبالإضافة إلى ما ذكرناه فان نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة تمارسها الدولة على مواطنيها ومن ثم التزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة .

ومن خلال ما سبق يتبين لنا أن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل السند القانوني الذي تركز عليه الدولة لبسط سلطتها فيما يخص فرض الضريبة على المقيمين على إقليمها من المواطنين الأجانب .

المطلب الثاني : مفاهيم الدخل

١- تعريف الدخل : يختلف مفهوم الدخل من دولة إلى أخرى ومن وقت لآخر تبعا لتداخل عوامل عديدة ، تعزى الى اعتبارات اقتصادية و اجتماعية و مالية .

و لذلك غالبا ما يتجنب المشرع الضريبي تحديد تعريف للدخل في القانون نفسه ، لان من شان هذا التعريف ان يفرض قيودا او التزامات على المطبق (المنفذ) ، و من اجل مواجهة هذه المشكلة فإن تحديد المقصود بالدخل يتطلب ضرورة تحديد القاعدة النظرية التي يركز عليها للوصول إلى معيار دقيق له يصلح أن يستخدم في المجال الضريبي^١ .

و مع 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 او قابل للاستمرار"^٢

١-١ المفهوم الاقتصادي للدخل^٣ : يعني المفهوم الاقتصادي للدخل بأنه كل حصيد أو منفعة يحصل عليها المجتمع في فترة زمنية محدودة هي سنة في العادة ، سواء أكانت بشكل سلع أو بشكل خدمات ، وبهذا يتميز الدخل عن السلع و الخدمات الموجودة قبل حصوله ؛ لأنه يشكل الزيادة التي تحصل فيها فقط في تلك الفترة الزمنية و هذا هو الدخل الاجتماعي أما الفردي فيمكن تعريفه بأنه كل منفعة أو متعة يحصل عليها الشخص من ثروته او عمله او من كليهما في فترة زمنية معينة و يكون منفصل على رأس المال الذي ينتج عنه ، بحيث لا يؤثر

^١ دويدار محمد حامد ، مبادئ المالية العامة ، المكتب العصري الحديث ، الإسكندرية ١٩٦٧

^٢ طاهر الجنابي ، مرجع سبق ذكره

^٣ سالم الشوابكة ، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل و طرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد ٢١ ، العدد الثاني ٢٠٠٥

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

استهلاكه في كمية رأس المال و قيمته . ولذلك يختلف الدخل عن رأس المال بالمفهوم الاقتصادي ؛ لان الأخير معين ثابت و مستقل عن الزمن ، في حين يعد الدخل متغيرا لأنه ملازم للزمن و لذلك فإن رأس المال يقاس بكميته في حين يقاس نمو الدخل بسعره . و رأس المال هو الثروة الموجودة في وقت معين ، او ذلك القسم المعد للاستثمار منها ، أما الدخل فهو ما ينتج عن هذا الاستثمار في فترة زمنية معينة .

١-٢ المفهوم الضريبي للدخل : هو الدخل الذي ينص على تحديده القانون الضريبي ، و يمكن القول عموما

ان هذا الدخل يعين الحصيلة المادية في الغالب إذا ما كانت إضافية و دورية و منتظمة من شأنها أن ترفع من مستوى مستلمها المعاشي^١ .

لا يشتمل المفهوم القانوني للدخل في الغالب الدخل من الملكية غير المنتجة و لو أن هذا الدخل يشكل توفيراً لصاحبه ، و ذلك لأنه حصيلة سلبية و ليست ايجابية و قد قيل في تحديد معنى باعتباره وعاء الضريبة نظريتان هما:

أولاً : نظرية المصدر *théorie de la source* :

و تسمى أيضا بنظرية المنبع و يعرف الدخل الخاضع للضريبة وفق هذه النظرية بأنه " مقبوضات نقدية أو يمكن تقديرها بالنقود ، يحصل عليها المكلف خلال فترات زمنية منتظمة " ^٢ . وهي كل ثروة جديدة نقدية او قابلة للتقدير بالنقود يحصل عليها فرد او جماعة خلال فترة زمنية معينة بشكل دوري و يمكن استهلاكها دون المساس بمصدر الدخل .

ثانياً : نظرية الإثراء *théorie d'I enrichissement* :

تتوسع هذه النظرية في مفهوم الدخل فتعتبر الزيادة الايجابية في ذمة الشخص (المعنوي او الطبيعي) خلال فترة زمنية معينة . يستوي في ذلك حصول الشخص على الدخل بصورة منتظمة او غير منتظمة و بصرف النظر عن المصدر الذي يأتي منه الدخل^٣

ويتلخص مفهوم الدخل الخاضع للضريبة في ضوء هذه النظرية ، بتبين لنا أن اي منفعة نقدية او قابلة للتقييم بالنقود حصل عليها المكلف خلال فترة زمنية معينة تخضع للضريبة بغض النظر إذا كانت الضريبة دورية او يحصل عليها بصورة عرضية . وبهذا فإن النظرية أكثر اتساعاً في تحديدها للدخل الخاضع للضريبة من نظرية المنبع .

^١ خالد شاوي ، نظرية الضريبة و التشريع الضريبي الليبي ، منشورات جامعة بن غازي

^٢ ناصر علي الجرابعة ، رسالة ماجستير بعنوان " بنية ضريبة الدخل و إدارتها في الاردن - دراسة ميدانية تحليلية - " الجامعة الأردنية

^٣ سالم شوابكه ، المالية العامة و التشريعات الضريبية ، دار رند للنشر و التوزيع ، سنة ٢٠٠٠

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

١-٣ المفهوم القانوني للدخل :

لم تورد أكثر التشريعات تعريف للدخل ، لعدم وجود مفهوم قانوني ثابت له ، و لكون مفهومه القانوني يعتمد كثيرا على التحديد الاقتصادي المتغير لمعنى الدخل ، بل غن معنى الدخل القانوني قد يختلف من ضريبة نوعية الى اخرى . فقد حاول كتاب المالية العامة و التشريعات الضريبية وضع تعريفات مختلفة للدخل و تفرقه عن رأس المال^١

وخلاصة القول إن المفهوم القانوني للدخل الخاضع للضريبة يتحدد غالبا بتحديد المصدر الذي يبينه القانون الضريبي نفسه ، اي المنبع الذي يستقي من ذلك الدخل . و لكن معنى الدخل نفسه قد يتحدد بموجب معيار الاثراء السابق ذكره ، كما يستفاد من هذا المعيار الأخير في تحديد فترة تحقيق الدخل .

١-٤ المفهوم المحاسبي للدخل :

يقاس الدخل عند المحاسبين بالفرق بين الإيرادات المحققة و النفقات الفعلية التي أنفقتها الوحدة الاقتصادية من اجل الحصول على هذه الإيرادات^٢ .

إن ايسر تعريف مقدم للدخل في المجال المحاسبي هو الربح الصافي المتمثل في الرصيد الدائن ولكن اذا تعمقنا في المحاسبة نجد ان 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 و المصروفات و يطلق عليه البعض مفهوم الربح ، وقد يكون الدخل موجبا و هو في حالة زيادة الإيرادات عن المصروفات او سالبا و هو العكس و عندئذ يطلق عليه خسارة^٣ .

٢- أركان الدخل :

٢-١ التقويم بالنقود : الضريبة عبارة عن مبلغ من النقود ، فيجب إذن أن تؤخذ من مصدر نقدي أو قابل على الاقل للتقدير بالنقود . فلا يعتبر دخلا من وجهة نظر الضريبة الا القيم المادية القابلة للتقدير بالنقود . و بناء على ذلك يجب استبعاد تعريفات الدخل التي تشمل بعض المنافع الشخصية التي يصعب تقديرها من الناحية المادية كتعريف الاقتصادي الأمريكي إرفينج فيشر (Irnving fisher) فالدخل عبارة عن كل منفعة يحصل عليها الشخص من الأموال و الخدمات ، وهو تعريف للدخل لا يصلح من الوجهة الضريبية لاستحالة تقدير هذه

^١ خالد شاوي ، مرجع سبق ذكره

^٢ عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده ، الضرائب على الدخل و معايير المحاسبة الدولية "حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية" ، مذكرة دكتوراه ، ٢٠٠٦

^٣ عبدالله علي منيف و آخرون ، المحاسبة الضريبية و الزكاة الشرعية من الناحية النظرية و التطبيق العلمي في المملكة العربية السعودية ، الطبعة الثانية جامعة الملك سعود الرياض ، ١٩٩٦

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

المنفعة الشخصية بمبلغ من النقود .

٢-٢ **الدورية** : يتصف الدخل بالدورية أي بتجدده في أوقات متعاقبة منتظمة ، مثال ذلك المحصول الذي تنبته الأرض في كل موسم ، و الإيجار الذي يستلمه مالك البناء كل شهر أو مالك الأرض كل سنة ، و المرتب الذي يقبضه الموظف كل شهر ، و الأجر الذي يحصل عليه العامل كل أسبوع .

لا يشترط أن تكون صفة الدورية حاصلة بالفعل ، بل يكفي أن تكون محتملة الحصول ، و قد بدأ بعض الاقتصاديين و منهم الاقتصادي الأمريكي " سيلجمان " يهاجم عنصر الدورية و الانتظام لاعتبار الإيراد أو الربح دخلا ، و يطالب باعتبار جميع الإيراح دخلا تفرض عليه الضريبة على الدخل .

٢-٣ **ثبات المصدر** : يعد هذا الركن نتيجة لصفة الدورية التي تكلمنا عنها آنفا ، فما دام الدخل يتجدد على فترات ، فلا بد أن يكون المصدر الذي يأتي منه مستمرا ولا يختفي بعد أنتاجه في المرة الأولى .

إن صفة استمرار المصدر لا تعني دوامه بصفة مطلقة ، و إنما تكفي قابليته للبقاء لفترة معقولة من الزمن .

و تختلف مصادر الدخل من حيث قابليتها للبقاء و يمكن تقسيم هذه المصادر إلى ثلاث أقسام :

١- العمل سواء أكان يدويا أو عقليا .

٢- رأس المال سواء أكانت رؤوس الأموال عقارية كالمنازل و الأراضي أو رؤوس أموال منقولة كالأسهم و

السندات .

٣- تضافر العمل و رأس المال معا كما الحالة بالنسبة للمشروعات الصناعية و التجارية .

المطلب الثالث : أهمية الضرائب على الدخل وعلاقتها بالمحاسبة

١- **أهمية الضرائب على الدخل** : إن الدور التقليدي للضرائب الذي ارتبط أساسا بوجودها و نشأتها هو

دورها المالي ، أو وظيفتها المالية ، التي تمثل أهم أدوات الدول في الحصول على الموارد الدولية (الإيرادات العامة)

التي تكفل لها مواجهة النفقات العامة المتزايدة عاما بعد عام ، ومن هنا تأتي أهمية الضرائب بعد تحصيلها لتنفيذ

عملية التنمية من خلال النظام العام .

و تعتمد حصيلة ضريبة الدخل على التغيرات الواقعة على المادة الخاضعة لها ، والتي تتغير تبعا للنشاط الاقتصادي

، و بالمقابل فإن تغير الفعاليات الاقتصادية و تطورها يؤدي إلى تغير حجم هذه الحصيلة ، فحساسية الدخل

لتغير الظرف الاقتصادي حسب نوعها (فيما إذا كانت دخولا ناجمة عن العمل أو رأس المال أو عن كليهما) ،

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

ويؤدي إلى تغير حصيلتها حسب تأثر هذه الأنواع بالظرف الاقتصادي الحاصل ، و تتعامل التشريعات المالية مع الدخل من أجل تحديد المادة الخاضعة للضريبة ، و تكتفي بتعدد مصادر الدخل الخاضع للضريبة ، إذ لا تحدد بنظرية المنبع ، أو نظرية زيادة القيمة الايجابية و إنما تأخذ بمزيج منهما ، وذلك لتحقيق بعض الأغراض السياسية ، و الاجتماعية ، غير أن معظم التشريعات الحديثة قد هجرت نظرية المنبع ، و أخذت بنظرية زيادة القيمة الايجابية ، لأن مصادر الدخل قد تطورت و تعددت فأصبحت نظرية المنبع عاجزة عن تفسير الدخل لتخضعه للضريبة^١.

٢- علاقة المحاسبة بالضرائب على الدخل^٢:

تتميز العلاقة بين المحاسبة و الضرائب على الدخل بأنها علاقة وطيدة ، ولا يمكن تجاهلها حيث تؤثر المحاسبة في الضرائب عن طريق تحديد مقدار الضرائب و نوعها ، وهناك فائدة كبرى تتحقق إن كان الدخل الضريبي قريبا من الدخل المحاسبي المحسوب وفق المبادئ المحاسبية.

و من ناحية أخرى فإن الضرائب تؤثر على المحاسبة و أنظمتها و يتفق اغلب المفكرين و الباحثين في مجال المحاسبة على إن فرض ضرائب الدخل كان من الأسباب الرئيسية التي ساهمت في تطور المحاسبة خلال القرنين الماضيين .

وفي هذا المجال أشار الشيرازي إلى إن تشريع القوانين التي فرضت الضرائب على الدخل كان أحد العوامل التي تقف وراء تطور مهنة المحاسبة و علمها ، أنه قد ساعد على توسع مهنة المحاسبة وزيادة الطلب على خدماتها ، وكان لضرائب الدخل تأثير على الفكر المحاسبي ، إذ ازداد الاهتمام بمشاكل تحديد الدخل المحاسبي باعتباره الأساس ، أو نقطة الابتداء في حساب الدخل الخاضع للضريبة.

ينبغي إن يكون من الأهداف الأساسية للمحاسبة تقديم قوائم المالية للسلطات الضريبية (مصلحة الضرائب) بالشكل الذي يجعل تلك القوائم بما تحتويه من معلومات محاسبية تفي بمقتضيات الإدارة الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى التفاعل المثمر بين الفكر المحاسبي و التطبيقات الضريبية ، و مما يؤكد وجود هذا التفاعل و يلزم المحاسبة بالوفاء بمتطلبات الضريبة هو أن الضريبة قد شكلت أحد العوامل المهمة لتطور المحاسبة و نمو الطلب على الخدمات التي تقدمها وفقا لما يعترف به المهتمون في هذا المجال ، حيث يتفق أغلب المفكرين و الباحثين في حقل المحاسبة على أن فرض ضرائب الدخل على الأفراد أو الشركات كان أحد الأسباب الرئيسية التي ساهمت في تطور المحاسبة خلال القرنين الماضيين .

^١ عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده ، مرجع سبق ذكره .

^٢ عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، ط ١ ، دار السلاسل ، الكويت ، ١٩٩٠ .

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الثاني: معالجة الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢

إن فكرة توحيد العالم محاسبيا ليست بفكرة جديدة، فقد عرف العالم في نهاية الألفية الثانية عدة تطورات وطفرات اقتصادية تمثلت في نظام العولمة وما انطوى عليه من هيمنة اقتصادا لسوق واختلاف في الأنظمة الاقتصادية والمالية المستخدمة دوليا .

فقد بات من الضروري إعادة التفكير في مفاهيم المحاسبة التقليدية لذا انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة الدولية أدت تدريجيا لنشؤ ما يعرف بمعايير المحاسبة الدولية التي تهدف لتوفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات .

المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية

أولا : تعريف المعايير المحاسبية الدولية و أهميتها

الفرع الأول : تعريف المعايير المحاسبية الدولية

النموذج الذي يوضع ليقاس على ضوءه وزن شيء أو Standard يقصد بكلمة المعيار هو Accounting Standard طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فالمعيار المحاسبي المرشد الأساس لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات إلى المستفيدين منها .

فالمعيار المحاسبي يمكن اعتباره بمثابة قانون عام يسترشد به المحاسب عند قيامه بإعداد وتحضير التقارير المالية ومن ثم البيانات الختامية للمنشأة لأنه لا بد من وجود مقاييس محددة لمساعدة المحاسب على أداء عمله. ويمكن اعتبار المعايير بمثابة إرشادات عامة تؤدي إلى ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتطرق الإجراءات للصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة .

ويمكن وضع التعريف التالي للمعايير المحاسبية فالمعيار المحاسبي هو: " بيان لتحقيق التوافق والتنسيق فيما بين السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والأحداث المالية للوحدة، وهذا يساعد على جعل الكشوف المالية ذات قابلية على المقارنة والفهم من قبل الأطراف ذات العلاقة فالمعيار يوضع في ضوء الأعراف المحاسبية المتعارف عليها" والظروف البيئية السائدة وأساسيات النظرية المحاسبية.¹

¹ د/حسن عبد الكريم سلوم، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر الدولي السابع الزرقاء، الأردن، ص ١٢ .

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

الفرع الثاني : أهمية المعايير المحاسبية الدولية

تم إصدار المعايير المحاسبية الدولية للدور الهام الذي تلعبه و يتمثل فيما يلي :

١- تحسين جودة المعلومات : التي ينتجها النظام المحاسبي الأمر الذي يرفع من كفاءة الإدارة بالوصول إلى المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات .

٢- انسيابية الاستثمار بين البلدان:توافر معايير تسمح بإعداد قوائم موحدة للشركات المتعددة الجنسيات يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية و زيادة الاستثمارات .

٣- تقليل كلفة معالجة المعلومات المحاسبية : يمكن لمتخذ القرار الاستغناء عن الكلفة الإضافية لمعالجة الكشوفات إذا تم إعدادها بأسس موحدة .

ثانيا : خصائص المعايير المحاسبية الدولية

بعد أن تم التطرق إلى أهمية وجود معايير محاسبية دولية، لا بد من معرفة الخصائص الأساسية الواجب توفرها في هذه المعايير حتى تحقق الفائدة من وجودها وهي كالاتي:

أ - الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي : فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقيا من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.

ب - الملائمة : باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق.

ج - المرونة : بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان لآخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة.

د - الواقعية : يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتناغم مع

الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة

فضلا عن الخصائص المذكورة سابقا يمكن إضافة الخصائص الآتية:

هـ - المفهومية : يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.

و - الحيادية : يجب أن لا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف معين.

ز - الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية : بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف

المحاسبة المالية من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرار.^١

ثالثا : أهداف المعايير المحاسبية الدولية

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي، و من بين أهم الأهداف و الدوافع لوضع معايير المحاسبة الدولية ما يلي:

* إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا .

* العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

* إن هذه المعايير توفر للشركات خاصة للدولية منها الوقت و المال الذي يبذل حاليا في توحيد قوائمها المالية التي تعتمد كل منها في إعدادها مجموعة من الممارسات و المبادئ المحاسبية و التي غالبا ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى.

* تسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، أي إعطاء للشركات فرصة أخرى للحصول على الأموال من الخارج سواء كان ذلك في شكل رؤوس أموال أو قروض.

* تسهل العمليات الدولية و التسعير، و كذلك القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد، و تجعل أسواق الأوراق المالية أكثر كفاءة، خصوصا بعد زيادة و نمو الأنشطة الاقتصادية الدولية، و كذلك زيادة اعتماد الدول على بعضها فيما يتعلق بالتجارة الدولية و تدفق الاستثمارات.

* رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة و بدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني و تشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية.^٢

^١ عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره

^٢ سلمى محمد الدينوري، قائمة التدفقات في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، قسم التسيير، ٢٠٠٨-٢٠٠٩، ص ٧.

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

المطلب الثاني : تطور معايير المحاسبة الدولية

١ - بواعث صدور المعايير المحاسبية الدولية

- عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر
- تطور الأسواق المالية العالمية
- التخصص في بعض دول العالم
- تغيرات في أنظمة النقد الدولية
- تعاظم قوة الشركات متعددة الجنسيات لتشمل أصقاع المعمورة، سواء كان ذلك عن طريق إنشاء فروع لها في الأقاليم والدول أو السيطرة على شركات تابعة
- و قد أدت ثورة المعلومات وما آلت إليه من انتشار الحواسيب و البريد الالكتروني و الانترنت إلى تعزيز العولمة وتدفق المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات السياسية و الاقتصادية و الإدارية في الوقت المناسب ،هذه المعلومات تمثل مخرجات النظام المحاسبي للمنشأة أو القطاع أو الدولة ، ولا تكون ذات فائدة إذا لم تكن قابلة للمقارنة.
- مما جعل وضع معايير دولية للتدقيق تكفل عدالة القياس وتبنى على معايير دولية للمحاسبة .
- و إن أهمية معايير المحاسبة و التدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها .^١

٢ - مراحل التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية

المعايير المحاسبية الدولية في مراحل خمس وذلك على النحو التالي :

أولاً: مرحلة التأسيس :

وقد امتدت هذه المرحلة من عام ١٩٧٣ حتى عام ١٩٨٩ وتم خلالها وضع معايير محاسبية أساسية ضرورية شملت مواضيع مثل البضاعة والسياسات المحاسبية والإفصاح المالي وغيرها .
وفي هذه المرحلة انطوت المعايير على بدائل عديدة للتطبيق، ولم يكن هنالك لجنة لتفسيرها، وتبعاً لذلك لم تتوفر آلية لمراقبة الالتزام بها .

ثانياً: مرحلة التطوير :

^١ محاضرة للدكتور مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، الأردن ٢٠٠٩

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

وقد استمرت هذه المرحلة من عام ١٩٨٩ حتى عام ١٩٩٥ وفيها تم إنجاز مشروع التطوير والقابلية للمقارنة والذي تمثل في تعديل عشرة معايير محاسبية من أجل قبولها من الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية، وقد أدى هذا التعديل الى تقليل البدائل في التطبيق .

ثالثاً: مرحلة المعايير الأساسية الشاملة :

وقد انتهت هذه المرحلة في العام ١٩٩٩، وفي هذه المرحلة تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية على المستوى العالمي ويندرج تحت هذه المعايير الأساسية الشاملة معايير حول الأدوات المالية، ضريبة الدخل، الاستثمارات العقارية، تدني قيمة الموجودات المحاسبية الزراعية وغيرها. وتم في هذه المرحلة تأسيس مجلس لتفسير المعايير الدولية.

رابعاً: مرحلة إعادة الهيكلة :

وقد انتهت هذه المرحلة في عام ٢٠٠١ وجرى فيها إعادة النظر في البنية التحتية للجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل تقويتها والنهوض بمستوى الإنجاز فيها، و أصبح التمثيل في المجالس واللجان يعتمد على الكفاءة والخبرة وليس على أساس التمثيل الجغرافي كما كان متبعاً سابقاً، وغدا الأعضاء في المجالس واللجان يعملون بتفرغ كامل وليس بعمل جزئي .

وشملت عملية إعادة الهيكلة خلال هذه المرحلة ما يلي :

. إعادة هيكلة البنية التحتية بما فيه مجلس الإدارة ومجلس الأمناء .

. تشكيل مجلس استشاري للمعايير .

. تسجيل اللجنة كمؤسسة غير هادفة للربح في ديلي وير في أميركا. تسجيل مجلس المعايير في لندن .

. وضع دستور جديد .

وتميزت هذه المرحلة بموافقة الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية في العام ٢٠٠٠ على قبول البيانات المالية

المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية وذلك ضمن شروط تتعلق بإظهارها كمعلومات إضافية تبين ما يلي :

. تسوية تظهر مدى تأثيرها .

. إفصاح إضافي .

. تفسير الاختلافات .

وفي هذه المرحلة تم تغيير اسم لجنة معايير المحاسبة الدولية الى مجلس معايير المحاسبة الدولية .

خامساً: مرحلة معايير الإبلاغ المالي :

وقد بدأت هذه المرحلة في العام ٢٠٠٢ وشارفت على الانتهاء العام ٢٠٠٥ .

وفي هذه المرحلة تم تغيير تسمية «المعايير المحاسبية الدولية» الى «المعايير الدولية للإبلاغ المالي»، ولكن المعايير

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

المحاسبية الدولية ستبقى سارية المفعول حين تعديلها أو سحبها من الاستعمال .
أما المعايير المحاسبية التي سيصدرها المجلس الجديد فسوف تصدر تحت أسم «المعايير الدولية للإبلاغ المالي»،
ولكن لم يصدر حتى الآن أي معيار للإبلاغ المالي بشكل نهائي باستثناء مسودة للمعيار الأول حول أسلوب
إتباع معايير الإبلاغ المالي للمرة الأولى والذي من المتوقع ان يصدر بشكل نهائي في وقت قريب¹ .

3-العوامل المؤثرة في تبني الدول للمعايير المحاسبية و تأثير غيابها

أولاً: العوامل المؤثرة في تبني الدول للمعايير المحاسبية الدولية

من العوامل الرئيسية التي تدعم تطور و انتشار معايير محاسبية دولية ما يلي :

- اكتساب تمثيل إعلامي للإبلاغ المالي بالنسبة للدول النامية.
- تحسين عملية المقارنة للقوائم المالية خاصة مع تسارع نمو أسواق المال العالمية.
- توحيد القوائم المالية.
- مساعدة المستثمر العالمي للاستثمار عالمياً.
- تحقيق سمعة الموثوقية و القبول العام بالنسبة للبيانات المنشورة و المعدة.
- مفيدة للدول النامية التي تفتقر للمعايير الخاصة بها.

ثانياً: تأثير غياب المعايير المحاسبية الدولية

إن غياب المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى :

- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة .
- إعداد قوائم مالية كيفية (حسب الرغبة) .
- اختلاف الأسس التي تحدد و تعالج العمليات المحاسبية للمنشأة الواحدة و المنشآت المختلفة.
- صعوبة اتخاذ القرار سواء داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين و كذلك الدارسين.²

المطلب الثالث : إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية و أهم المنظمات المهمة بها

1- إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية:

- يشكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة دولية توجيهية، يرأسها ممثل عن المجلس و تضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاث دول على الأقل، وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين.

¹ منتدى المحاسبين المصريين www. Aliahmedali.com

² حكمت أحمد الراوي ، المحاسبة الدولية، دار حنين،الأردن، ١٩٩٥، ص ٤٧.

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

- تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيدا وتأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وتدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، وبعد تلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية.
- بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة للعرض وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة لأربعة شهور عادة.
- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسميا.
- تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتنشر مسودة العرض بعد ذلك، وتطلب التعليقات من كل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة أشهر.
- تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعتها من قبل المجلس، وبعد التنقيح، وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، يتم نشر المعيار.¹

2- أهم المنظمات المهتمة بالمعايير المحاسبية الدولية:

نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات:

أولا: لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASB" International Accounting Standards Commutée":

* تعريفها:

هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم تتشكل هذه الهيئة من 19 من الإداريين، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية، وذلك حسب التوزيع

¹ سالمي محمد الدينوري، مرجع سابق، ص 108-109.

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

التالي:

- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية
- 06 أعضاء من أوروبا
- 04 أعضاء من آسيا
- 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي كما أن 05 أعضاء من بين 19 عضو يترك تعيينهم للفدرالية الدولية للمحاسبين شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وأن عضوين من بين خمسة لا بد أن يتم اختيارهم من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة، والباقي ثلاثة يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية والجامعين بعضو واحد عن كل فئة، يتم تعيين الإداريين لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

* نشأتها و تطورها:

تعود نشأة IASC إلى المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر عام ١٩٧٢ في سيدني بأستراليا، في هذا المؤتمر اقترح اللورد ينسون الذي كان قد طلب منه إنشاء هيئة دولية للمحاسبة بناء على مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين، تكون مسؤولة على تكوين و صياغة معايير المحاسبة الدولية و بعد عقد عدة اجتماعات بين رؤساء المعاهد الثلاث (CICA. AICPA. ICAEW) إضافة إلى معهد المحاسبين القانونيين باسكتلندا (ICAS) تم الاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول و تشكيل هيئة محاسبية دولية تتجاوز الدول الثلاث، و عليه فقد وجهت الدعوة لهيئات محاسبية في (استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، مكسيكو، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، الولايات المتحدة) لحضور اجتماع لندن في مارس ١٩٧٣ و فيه تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في ١٩٧٣/٦/٢٩، و قد اعتبرت بعد تشكيلها الهيئة ذات المسؤولية و الأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية.

و في سنة ١٩٨٢ أسس IASC مجموعة استشارية دولية ضمت ممثلين للمنظمات الدولية لمعدي و مستخدمي القوائم المالية و البورصات و الجهات المنظمة للأوراق المالية، و قد اجتمعت المجموعة الاستشارية دوريا لمناقشة القضايا الفنية في مشروعات IASC و برنامج عمله، و قد لعبت هذه المجموعة دورا هاما في وضع معايير المحاسبة الدولية و كسب القبول للمعايير الناتجة.

و قد اكتسبت لجنة معايير المحاسبة الدولية اعترافا واسعا بأهليتها و التحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم سواء أوروبا أو آسيا أو غيرها مما أدى في عام ١٩٨٢ إلى انضمام كل الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت عضوة في الاتحاد الدولي للمحاسبين ((و الذي كان يضم مائتي هيئة مهنية حول العالم)) إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث قامت بإصدار ٤١ معيارا محاسبيا دوليا.

و في سنة ١٩٩٥ أنشأت IASC مجلسا استشاريا رفيع المستوى تكون من أفراد بارزين في مراكز وظيفية عليا في مهنة المحاسبة و الأعمال و مستخدمي القوائم المالية الآخرين، و كان دور المجلس هو تعزيز مقبولية معايير

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

المحاسبة الدولية بشكل عام.

و في سنة ١٩٩٨ أصبحت الصين في IFAC و انضمت إلى IASC كمراقب، و في عام ١٩٩٩ فتحت اجتماعات IASC للمراقبة العامة، و عندما تم حل مجلس إدارة IASC في سنة ٢٠٠١ كان هناك ١٥٣ عضو من ١١٢ بلد.

و قد قام بإصدار أول معيار سنة ١٩٧٥ (الذي ألغي عام ١٩٩٨) ليحل محله عرض القوائم المالية، كما أنه لا توجد فترة لإصدار المعايير أو نواتج محددة لذلك و إنما يتم إصدار المعايير طبقاً للضرورة و الحاجة، و بعد الدراسات و المناقشات و التعليقات و الاقتراحات ثم المراجعة و المصادقة يتم تحديد بدأ سريان المعيار، و قد ترتب على نمو المحاسبة و تطويرها و تزايد العوامل المختلفة المؤثرة على البيئة المحاسبية أن تجد اللجنة ضرورة في إلغاء أو تغيير واحد أو أكثر من معايير المحاسبة الدولية .

* أهدافها :

- ١ - صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم
- ٢ - العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.
- ٣ - مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.
- ٤ - طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.
- ٥ - تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.
- ٦ - العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

ثانياً: الاتحاد الدولي للمحاسبين: IFAC

* تعريفه :

هو منظمة دولية تضم في عضويتها هيئات المحاسبة والمراجعة والهيئات المحاسبية ذات الصلة في دول العالم، تأسس عام ١٩٧٧، ويضم في عضويته ١٥٥ عضو ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من مليونين ونصف مليون محاسب .

يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم.

ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس.

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

ويهتم الإتحاد بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة وإعداد ونشر مشاريع تفسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالمية، ويتكون من ١٢ عضوا يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد.

* لجانه:

- ينفذ عمل الإتحاد من قبل اللجان التالية:
- لجنة التعليم: وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق.
- لجنة السلوك المهني: وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الإتحاد.
- لجنة المحاسبة المالية والإدارية
- لجنة القطاع العام.

* مهامه:

- إصدار معايير المراجعة الدولية ومعايير خدمات التأكيد الأخرى.
- إصدار معايير رقابة الجودة لعمليات المراجعة.
- إصدار قواعد السلوك المهني.
- إصدار قواعد وضوابط التعليم المستمر.
- إصدار معايير المحاسبة في القطاع العام.

* أهدافه:

- اقترحوا تطوير معايير وأدلة المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني.
- تقييم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية.
- تشجيع وتقوية العلاقات مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية.
- التعاون مع الهيئات المناظرة (الإقليمية) والمساعدة في نشر مثل هذه الهيئات.
- إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمهنة.
- التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء الإتحاد.

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

- تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تطوير المعلومات.
- تشجيع الراغبين في الدخول إلى الإتحاد والمشاركة في نشاطاتها والتعريف بها.

* العضوية في الإتحاد:

العضوية في الإتحاد الدولي للمحاسبين مفتوحة لهيئات المحاسبة المعترف بها قانونياً أو بحكم الإجماع في أوطانها كمنظمات ذات أهمية لها سمعتها الحسنة في مهنة المحاسبة، وتشمل العضوية في الإتحاد الدولي للمحاسبين العضوية في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة، ويبلغ عدد المحاسبين في المنظمات الأعضاء بالإتحاد الدولي للمحاسبين تقريباً 2.000.000 محاسباً في العمل المهني والخاص والتعليم والحكومة .

ثالثاً: لجنة ممارسة المراجعة الدولية: AIPC

أعطيت لهذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الإتحاد الدولي على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها، ويتم تعيين أعضاء هذه اللجنة من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً يختارها مجلس الإتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها اللجنة ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط. وتضم هذه اللجنة ابتداءً من ١٩٩٤ أعضاء من ١٣ دولة: استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة، والو.م.أ^١.

رابعاً: اللجنة الدائمة لتفسير المعايير SIC :

شكلت إدارة IASC لجنة دائمة للتفسيرات SIC في عام ١٩٩٧ لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، و عند صياغة التفسيرات تستشير لجنة التفسيرات لجانا وطنية مماثلة رشحت من أجل ذلك.

و قد أدرجت لجنة SIC في جدول أعمالها ما يلي:

ينبغي أن يتضمن الموضوع تفسيراً لمعيار قائم ضمن سياق IASC.

ينبغي أن يتصل الموضوع بنمط واقعي محدد.

أن لا تكون هناك تفسيرات متعارضة و متناقضة في الواقع العملي.

خامساً: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB :

بعد حوالي ٢٥ عاماً من البدء في تطوير المعايير ، ظهرت الحاجة إلى تغيير هيكل اللجنة . والشكل الجديد هو مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والذي تقع على عاتقه المسؤولية لتطوير معايير التقارير المالية الدولية، تشكل المجلس عام ٢٠٠١ ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية.

^١ د. حسين القاضي، د. مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، ط١ عمان، الأردن ٢٠٠٨، ص ١١٠-١١١.

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

سادسا: لجنة تفسير التقارير المالية IFRIC :

استمر SIC الذي تشكل سنة ١٩٩٧ في ظل هيكل IASC مدة ٩ شهور في ظل الهيكل الجديد، و في جويلية 2001 اقترح IASB تغيير اسم SIC إلى لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية IFRIC كما تم توسيع نطاق اختصاصه و تمت الموافقة على هذا القرار في ديسمبر ٢٠٠١ و تضم ١٢ عضوا لهم حق التصويت، و تشارك اللجنة الأوربية و IOSCO كمراقبين، و تتناول اللجنة موضوعات و قضايا ذات أهمية واسعة و تغطي التفسيرات كل من:

قضايا تقارير مالية مثارة حديثا و لم تبحثها IFRS.

قضايا نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه و ذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشأن الوصول إلى معالجة مناسبة^١.

٣- عوائق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية :

— أهم عائق ستواجهه المؤسسة عند تطبيق هذه المعايير هو عائق المعلومات فالعيب ليس في المعايير المحاسبية الدولية و لا كيفية تطبيقها بقدر ما هو في صحة البيانات وتحديثها أو خطئها .

— عائق عدم وجود البورصة في بعض الدول التي تنتمي إليها المؤسسات وتكون أسهمها متداولة فيها و بالتالي تظهر القيم الحقيقية لأسهمها وأصولها وخصومها ونتائجها وهو الأساس الذي ستقوم عليه المعايير الجديدة .

بينما تتزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات المحلية ، تتزايد الحاجة لإيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المعمول بها على المستوى المحلي وبين معايير المحاسبة الدولية .

فلتحقيق درجة أكبر من الشفافية على المستوى العالمي لا يكفي وضع و استخدام معايير المحاسبة الدولية فقط فلا بد من تحقيق توافق بين هذه المعايير الدولية و الوطنية .

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق المعيار الدولي رقم ١٢

المطلب الاول : الاعتراف بالالتزامات و الاصول الضريبية الجارية :

^١ سالمى محمد الدينوري، مرجع سابق

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

يتم الاعتراف بالالتزامات و الاصول الضريبية الجارية كأصل في الحالات التالية¹:

1. يتم الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الحالية و الفترات السابقة كالتزام عند زيادة المبلغ المدفوع في الفترة الجارية و الفترات السابقة عن المبلغ المستحق ، و يعترف بهذه الزيادة كأصل .
2. عندما تسمح بعض القوانين الضريبية بترحيل الخسائر الضريبية الى الخلف و استعادة مبلغ ضريبة لفترة سابقة يتم الاعتراف بالمنفعة كأصل .
3. عند سداد الضريبة الجارية من الخسارة الضريبية المستعادة لفترة سابقة تعترف المنشأة بهذه المنفعة كأصل في الفترة التي حدثت فيها الخسائر الضريبية.

الاعتراف بالالتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة :

قبل الاعتراف بالالتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة ، لابد من معرفة طبيعة الاختلافات المؤقتة ؛ لأن الالتزامات و الأصول المؤجلة ناتجة عن اختلافات مؤقتة بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي .

و تعامل غالبية المنشآت المصدرة للتقارير المالية من أجل أغراض الضرائب و التقارير المالية ، و مع ذلك فإن بعض المعاملات و الأحداث قد يكون لها تداعيات ضريبية و محاسبية مختلفة ، و في كثير من الحالات يرتبط الاختلاف بالفترة التي يتم فيها الإقرار بالدخل أو النفقة فيها ، و قد استحدث المعيار IAS 12 المعدل مفهوم الاختلافات المؤقتة الأكثر شمولاً نوعاً ما من مفهوم اختلافات توقيت ، و تشمل الاختلافات المؤقتة كل اختلافات التوقيت ، بالإضافة إلى عدد من البنود . و يوجد نوعان من الاختلافات المؤقتة هما :

أولاً - الاختلافات المؤقتة الخاضعة للضريبة :

يتم الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الاختلافات المؤقتة الضريبية ما لم يكن هذا الالتزام ناشئاً عن الأتي :

1. شهرة لا يسمح باقتطاع إطفائها للأغراض الضريبية : لا تسمح العديد من السلطات الضريبية بإطفاء الشهرة كمصرف قابل للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي ، كذلك فإن تكلفة الشهرة لدى مثل هذه السلطات غالباً ما تكون غير قابلة للاقتطاع عندما تتخلص المنشأة التابعة من أعمالها الأساسية ، و هنا تكون القاعدة الضريبية للشهرة معدومة و يكون الفرق بين القيمة المسجلة للشهرة و قاعدتها الضريبية المعدومة هو فرق مؤقت ، و لكن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المعدل لا يسمح بالاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لأن الشهرة تعتبر قيمة متبقية و الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل سيؤدي إلى زيادة المبلغ المسجل للشهرة².

2 . الاعتراف الأولي بأصل أو التزام : قد ينشأ الاختلاف المؤقت عند الاعتراف الأولي بأصل أو التزام إذا كان جزء من أو كامل تكلفة أصل سوف لن تقتطع لغايات الضريبة . تعتمد طريقة المحاسبة عن مثل هذا الاختلاف

¹ - طارق عبد العال حماد ، موسوعة المعايير المحاسبية ، القياس و التقييم المحاسبي ، الجزء الخامس ، ط1 ، جامعة عين شمس ، 2004 ص

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

المؤقت على طبيعة العملية التي أدت الى الاعتراف الأولي بالأصل في النقاط التالية^١ :

أ- اعتراف المنشأة في حالة اندماج الأعمال بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل ، و هذا يؤثر على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة .

ب- في حالة تأثير العملية على الربح المحاسبي ، أو الربح الضريبي ، فإن المنشأة تعترف بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل ، كما تعترف بما ينتج من مصروف أو دخل ضريبي مؤجل في قائمة الدخل .

ج- في حالة لم تكن العملية اندماج أعمال ، ولا تؤثر في الربح المحاسبي و الربح الضريبي ، فإن المنشأة تعترف بالالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل ، و تعدل القيمة المسجلة للأصل أو الالتزام بالمبلغ نفسه ، و مثل هذه التعديلات تجعل القوائم المالية أقل وضوح ، لذلك لا يسمح المعيار الدولي رقم ١٢ المعدل بالاعتراف بالالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الناتج من الاعتراف الأولي أو لاحقاً ، كما لا تعترف المنشأة بالتغيرات اللاحقة في الالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به عندما يستهلك الأصل .

ثانياً - الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع :

يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع الى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الاختلافات المؤقتة منه . ما لم يكن الأصل الضريبي المؤجل ناشئاً عن الأتي :

أ- شهرة سالبة تعالج كدخل مؤقت .

ب- الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتصف بأنها^٢ :

1. ليست اندماج أعمال .

2. غير مؤثر في وقت حدوثها على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) ، مع الملاحظ أن يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لقاء الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة و الفروع و المنشآت الزميلة و المشاريع المشتركة ، و ذلك فقط الى المدى الذي يكون من المحتمل عنده^٣ :

أ- أن يتم عكس الاختلاف المؤقت في المستقبل القريب .

ب- و أن يتوفر الربح الخاضع للضريبة إذ يمكن مقابلة الانتفاع بالاختلاف المؤقت .

ويتضمن الاعتراف بالالتزام أن المبلغ المسجل له سيسدد في فترات مستقبلية من خلال تدفقات خارجة من موارد المنشأة المتضمنة منافع اقتصادية عند تدفق الموارد من المنشأة ، فإن جزءاً منها أو جميع مبالغها يمكن ان تقتطع عند تحديد الربح الضريبي في فترة لاحقة للفترة التي يتم الاعتراف بالتزام فيها^٤ .

ومن أمثلة الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع التي تنتج عنها أصول ضريبية مؤجلة^٥ :

^١ المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ المعدل ، الفقرة ٢٢ ، ١٩ ، ٥٩ .

^٢ المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ المعدل ، الفقرة ٢٤ .

^٣ المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ المعدل ، الفقرة 44

^٤ المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ المعدل ، الفقرة 25

^٥ المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ المعدل ، الفقرة 26

الفصل الأول: الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

- أ- تكاليف منافع التقاعد يمكن أن تقتطع في تحديد الربح المحاسبي عند تقديم الموظف للخدمة ، و لكن تقتطع في تحديد الربح الضريبي عند دفع المنشأة للمساهمات الى صندوق التقاعد .
وهنا يوجد اختلاف مؤقت بين مبلغ الالتزام المسجل و قاعدته الضريبية .
- ب- تكاليف البحث و التطوير يعترف بها كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي و لكن قد لا يسمح 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 و هو لا شيء ، فرق مؤقت قابل للاقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل .
- ث- هناك أصول محددة يمكن أن تظهر بالقيمة العادلة أو تتم إعادة تقييمها دون تعديل مماثل للأغراض الضريبية ، و هنا ينشأ اختلاف مؤقت قابل للاقتطاع إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل تزيد عن مبلغه المسجل .
و يبدو أن انعكاس الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع تنجم عنه تخفيضات في تحديد الأرباح الضريبية لفترات مستقبلية ، إلا أن المنافع الاقتصادية على شكل تخفيضات في المدفوعات الضريبية ستتدفق إلى المنشأة فقط ، إذا اكتسبت أرباح ضريبية كافية يمكن أن تستخدم تخفيضات ضدها ، لذلك تعترف المنشأة بأصول ضريبية مؤجلة فقط عندما يكون من المحتمل توفر أرباح ضريبية ستستخدم ضدها اختلافات مؤقتة قابلة للاقتطاع¹ .
وقد يتوفر ربح ضريبي يمكن مقابله الانتفاع باختلافات مؤقتة قابلة للاقتطاع عندما تكون هناك اختلافات ضريبية مؤقتة كافية تعود للسلطة الضريبية و المنشأة الخاضعة للضريبة نفسيهما ومن المتوقع أن تنعكس على ما يأتي² :
1. نفس الفترة المتوقع انعكاس الاختلاف المؤقت القابل للاقتطاع فيها .
 2. فترات يمكن فيها تدوير الخسائر الضريبية الناشئة عن الأصل الضريبي المؤجل بأثر رجعي أو مستقبلي .

المطلب الثاني : الاعتراف بالضريبة الحالية و المؤجلة :

1- لاعترا ف بالضريبة الحالية و المؤجلة في قائمة الدخل :

- يجب الاعتراف بالضريبة الجارية و المؤجلة كدخل أو مصروف و شمولها لصافي الربح أو الخسارة للفترة ، ما عدا الحد الذي تنشأ فيه من³ :
1. العملية او الحدث الذي يعترف به ، في الفترة نفسها ، أو في فترة مختلفة مباشرة في حقوق المالكين .
 2. اندماج الأعمال بطريقة التملك .

وتنشأ الالتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون الدخل أو المصروف مشمولاً بالربح المحاسبي في فترة معينة ،ولكن يتم شموله بالربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في فترة مختلفة ، يعترف بالضريبة المؤجلة الناتجة في قائمة الدخل و الأمثلة التالية توضح ذلك :

¹ المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ المعدل ، الفقرة 27

² المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ المعدل ، الفقرة 28

³ المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ المعدل ، الفقرة 58

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

- ١- يتم استلام الفائدة والإتاوات أو إيراد الأسهم متأخرة وتدخل في الربح المحاسبي على أساس التناسب الزماني ويتم شمولها في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) على أساس نقدي
- ٢- تكاليف الأصول غير الملموسة التي تم رسملتها وتم إطفائها في قائمة الدخل إلا انه يتم اقتطاعها لأغراض الضريبة عند تكبدها .

وقد يتغير المبلغ المسجل للالتزامات أو الأصول الضريبية المؤجلة حتى لو لم يكن هناك تغير بمبلغ الاختلافات المؤقتة المتعلقة بها ، وقد ينشا ذلك مما يلي :

- أ- التغيير في معادلات الضريبة أو قوانينها
- ب- إعادة تقدير قابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة
- ت- التغيير في الأسلوب المتوقع لاسترداد الأصل

و يعترف بالضريبة المؤجلة الناتجة في قائمة الدخل ماعدا الحد الذي تتعلق فيه ببنود سبق حملها إلى حقوق المالكين أو أخذها منها .

- البنود التي تضاف أو تحمل مباشرة إلى حقوق المالكين .

يجب تحميل الضريبة الجارية و المؤجلة مباشرة لحقوق المالكين ، أو أخذها لصالحها إذا كانت الضريبة تعود لبنود حملت إلى حقوق المالكين مباشرة ، أو سجلت لصالحها في نفس الفترة أو في فترات مختلفة . وتسمح المعايير المحاسبية الدولية بإضافة بنود محددة أو تحميلها على حساب حقوق المالكين مباشرة ومن أمثلة هذه البنود ما يلي :

١- تغيير المبلغ المسجل الناشئ عن إعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات أو الاستثمارات طويلة الأجل⁽⁺⁾

٢- تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة الناتجة ، إما عن تغير السياسة المحاسبية مطبق بأثر رجعي أو من تصحيح لخطأ جوهري .

٣- فروق صرف ناشئة عن ترجمة القوائم المالية لوحدة أجنبية

٤- مبالغ ناشئة عن الاعتراف الأولي بجزء حقوق المالكين من أداة مالية مركبة .

وفي ظروف استثنائية قد يكون من الصعب تحديد مبلغ الضريبة الجاري أو المؤجل الذي يعود لبنود أضيفت لحقوق المالكين أو حملت عليها ، ويمكن أن تكون هذه هي الحالة ، على سبيل المثال ، عندما:

١- تكون هناك معدلات تصاعدية لضريبة الدخل ، ويكون من المستحيل تحديد المعدل الذي فرض على جزء محدد من الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

٢- يؤثر تغير معدل الضريبة أو قواعدها على الأصل الضريبي أو الالتزام (كلياً أو جزئياً) لبند كان قد حمل في السابق أو أضيف لحساب حقوق المالكين .

٣- تحدد المنشأة أنه يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل ، أو يجب عدم الاعتراف التام به ، ويعود الأصل الضريبي (بالكامل أو جزء منه) إلى بند كان قد حمل أو أضيف إلى حساب حقوق المالكين سابقاً ، وفي مثل هذه الحالات يتم تحديد الضريبة الجارية والمؤجلة التي تعود لبند تم تحميلها أو أخذها لحساب حقوق المالكين على أساس توزيع تناسبي معقول للضريبة الجارية والمؤجلة للمنشأة لدى السلطة الضريبية المختصة ، أو بطريقة أخرى أكثر ملاءمة للتوزيع في هذه الظروف .

ولا يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) الممتلكات والمصانع والمعدات ، ما إذا كان يجب على المنشأة أن تحول كل سنة من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة مبلغاً مساوياً للفرق بين الاستهلاك أو الإطفاء على الأصل المعاد تقييمه ، والاستهلاك أو الإطفاء على أساس تكلفة الأصل ، ولكن إذا قامت المنشأة بالتحويل فيكون المبلغ المنقول صافياً من الضريبة المؤجلة المتعلقة به ، وتنطبق اعتبارات مشابهة على التحويل الذي يتم عند التخلص من بند الممتلكات والمصانع والمعدات أو الاستثمار .

2- الضريبة المؤجلة الناشئة عن اندماج الأعمال :

من بين الجوانب الأكثر تعقيداً في محاسبة ضرائب الدخل بين تلك الفترات المرتبطة بإنجاز عمليات اندماج الأعمال التي تعالج على أنها عمليات اكتساب ، ويرتبط الجانب المعقد الرئيس بالإقرار في تاريخ الشراء بالآثار الضريبية المؤجلة للاختلافات بين الأسس الضريبية والتقارير المالية للأصول والخصوم المشتراة ، وتنشأ صعوبات أخرى ، فيما يتعلق بالإقرار بالشهرة التجارية والشهرة التجارية السالبة ، وان المعيار (IAS No.12) المعدل يعترف بأن الآثار الضريبية لأي اختلافات في الأسس الضريبية والتقارير المالية يجب أن تعكس من تاريخ الشراء كأصول وخصوم ضريبية مؤجلة .

و يمكن أن تنشأ الاختلافات المؤقتة في اندماج الأعمال بطريقة التملك ، و تعترف المنشأة بأي أصول ضريبية مؤجلة أو التزامات ضريبية مؤجلة كأصول و التزامات محددة بتاريخ التملك .
وتبعاً لذلك تؤثر هذه الأصول والالتزامات الضريبية على الشهرة أو الشهرة السالبة ، و لكن لا تعترف المنشأة بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة نفسها ، ولا على الأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة السالبة غير الخاضعة للضريبة و التي تعالج كدخل مؤجل .

الفصل الأول: _____ الضرائب على الدخل و المعايير المحاسبية الدولية

خلاصة الفصل :

من خلال عرضنا لهذا الفصل يتبين لنا مدى أهمية الضرائب على الدخل على المستوى الدولي و ذلك بفعل الاهتمام المتزايد بها و يدل على ذلك اهتمام المعايير المحاسبية الدولية بها من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ الذي يبين لنا كيفية معالجة هذه الضرائب .

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

تمهيد:

تعتبر الضرائب على الدخل من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة الجزائرية لتغطية نفقاتها العامة بالرغم من اعتمادها الكلي على الإيرادات البترولية ، و تسعى الدولة إلى العناية بقطاع الضرائب لكونها موردا كبيرا لتنفيذ السياسة المالية العامة للدولة .

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

المبحث الأول: الضريبة على أرباح الشركات

تتكون الضرائب على الدخل في النظام الجبائي الجزائري من نوعين من الضرائب ، النوع الأول هي الضريبة على أرباح الشركات ، أما النوع الثاني فهي الضريبة على الدخل الإجمالي .
سوف نقوم في هذا المبحث بدراسة مفصلة للضريبة على أرباح الشركات .

المطلب الأول : مفاهيم حول الضريبة على أرباح الشركات

إن الأشخاص المعترفین الذين يخضعون للقانون العام والقانون الخاص، مهما كان شكلها أو موضوعها معينين بالضرائب على أرباح الشركات لكن بعض المؤسسات هم مستبعدين من مجال التطبيق بالضرائب على أرباح المؤسسات يمكنهم اختيار هذا النوع من الضرائب^(١):

أولاً: مفهوم الضريبة على أرباح الشركات:

تنص المادة ١٣٥ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

"تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية المشار إليه في المادة ١٣٦".

وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات".

من خلال هذه المادة المعرفة للضريبة على أرباح الشركات يتضح أن هذه الأخيرة هي ضريبة مباشرة سنوية تفرض على الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويون، وهذه الأخيرة تخضع إجبارياً للنظام الحقيقي دون الأخذ بعين الاعتبار حجم رقم الأعمال المحقق.

إذا تأسست الضريبة على أرباح الشركات يدخل في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات التي تختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين وهذا التمييز يجره اختلاف القانون الموجود بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي، لذا فإن الضريبة على أرباح الشركات تلائم أكثر الشركات وهي تعمل على عصنة جباية الشركات وجعلها أداة للانتعاش الاقتصادي.

تستحق الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة بالجزائر والمتمثلة فيما يلي(٢):

(١) - المادة ١٣٥ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة / ٢٠٠٣.

(٢) - المادة ١٣٧ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة / ٢٠٠٣.

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

- الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاطات أي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.
- أرباح المؤسسات وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نشاطا يتمثل في إنجاز عمله كاملة من العمليات التجارية.
- إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتصاد من عمليات البيع المنجزة بالجزائر بعد ما حقق فيها، ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبين متباينين.

ثانيا: النواتج الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات

النواتج الخاضعة للضريبة هي تلك الناشئة من نشاط دورة الاستغلال والمسطرة ضمن موضوع المؤسسة، بالإضافة إلى النواتج المختلفة الملحقة للاستغلال وكذلك الأرباح التي تنشأ عن تسيير عناصر الأصول:

١- نواتج الاستغلال:

تحدد النواتج عن طريق سعر المبيعات كما يلي:

- ١- السلع المباعة فيما يخص المبيعات.
- ٢- الأعمال المحروقة فيما يخص الأعمال العقارية.
- ٣- الخدمات المقدمة فيما يخص تأدية الخدمات.

٢- النواتج الاستثنائية الخاصة بالضريبة:

وتنقسم النواتج الاستثنائية إلى:

- ١- مداخيل كراء العقارات المسجلة في أصول الميزانية والممنوحة للكرء.
- ٢- نواتج مالية: مثل الفوائد والحقوق و الإيداعات والحسابات الجارية والكفالات.
- ٣- مداخيل القيم المنقولة: هي المداخيل الناتجة عن اكتساب الأسهم والحصص الاجتماعية.
- ٤- التنازل عن الديون الممنوحة من طرف الدائنين.
- ٥- التخفيضات الضريبية: مثل الرسم على النشاط المهني (TAP).

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

٦- تعويض التأمين: هو كل تعويض تستفيد منه الشركة بسبب حدوث خسائر أو سرقة سلع... الخ.

٧- الإعانات:

وتنقسم إلى الإعانات التالية:

أ- إعانات الاستغلال: تقدم من طرف الدولة أو الهيئات المحلية التابعة لها إعانات معوضة لعدم كفاية السعر.

ب- إعانات التوازن: تدخل الإعانات الممنوحة من طرف الدولة أو الهيئات المحلية التابعة لها في النتائج الخاضعة للضريبة فيما يخص السنة المالية من خلالها اكتسبت وذلك تبعاً لنتائج المؤسسة بغية تحقيق التوازن.

ج- إعانات التجهيز: وتنقسم بدورها إلى:

- الإعانات الموجهة للحيازة على تجهيزات تمتلك.

- الإعانات الموجهة للحيازة على تجهيزات لا تمتلك^(١).

٨- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة: تخضع الضريبة فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن أملاك التي هي جزء من الأصول المثبتة سواء كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل.

ثالثاً: الأعباء القابلة للخصم

إن الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحقق من طرف الشركات ويحدد هذا الربح الصافي بخصم كل الأعباء أو التكاليف من الربح الإجمالي الخام، وهي تتكون من (٢):

١- أعباء دورة الاستغلال:

وهي أعباء خاصة بدورة الاستغلال وناتجة عن الاستغلال ونجد بينها:

١- أعباء خاصة بالمشتريات.

٢- مصاريف المستخدمين.

(١)- لغواطي دليلة وشركاؤها / "آلية تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي وعلى أرباح الشركات" / مذكرة لنيل شهادة ليسانس فرع محاسبة/ المركز الجامعي بالمدينة/دفعة ٢٠٠٥ / ص ٧٨.

(٢)- (٢)- لغواطي دليلة وشركاؤها ، مرجع سبق ذكره ، ص ٨١-٨٥.

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

٣- أعباء اجتماعية.

٤- الضرائب والرسوم المهنية.

٥- إيجار المحلات المهنية مباني إدارية وتجهيزات.

٦- مصاريف الصيانة والتصلية.

٢- الأعباء المالية:

ويمكن تصنيف الأعباء المالية كما يلي:

١- مصروفات

٢- عمولات

٣- مصاريف بنكية

٤- فوائد مدفوعة مقابل المبلغ الذي اقترضته المؤسسة.

ولكي تكون الفوائد ضمن الأعباء القابلة للخصم يجب أن تكون ناشئة عن الديون المسجلة في الميزانية والاستدانة تكون من أجل الحاجة الملحة للمؤسسة لها، وتكون في صالحها.

٣- الأعباء المختلفة:

وهي تتكون من:

١- مصاريف النقل والتنقل.

٢- النفقات المالية والدعاية ذات الطابع الرياضي والثقافي.

٣- مصاريف التسيير المختلفة.

٤- ترحيل العجز "التأجيل".

٥- المؤونات ونذكر منها:- مؤونة الخسائر والتكاليف، مؤونة تدهور قيمة الأصول ماعدا الاستثمارات "كالمخزونات والحقوق".

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

رابعاً: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات^(١):

حسب مبدأ إقليمية الضريبة، تفرض الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة بالجزائر سواء كانت تلك الأرباح الخاص بالشركات الوطنية أو الشركات الأجنبية المتواجدة بالجزائر ويترتب على ذلك، إلغاء التمييز السابق بين الشركات الأجنبية والشركات الوطنية وكذلك بين الشركات العمومية والشركات الخاص ويأخذ مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات الصبغة الإجبارية وكذلك الاختيارية ويتضح ذلك كما يلي:

١- الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات:

تخضع الضريبة على أرباح الشركات بصفة إجبارية الشركات التالية:

١- شركات الأموال: وتضم ما يلي:

- شركات الأسهم.

- شركات ذات المسؤولية المحدودة.

- شركات التوصية بالأسهم.

٢- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

٣- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم.

٢- الشركات الخاضعة اختياريًا للضريبة على أرباح الشركات:

توجد بعض الشركات التي تعتبر أصلاً خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا أن المشرع سمح لها الاختيار في الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة يترتب على تلك الشركات تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة رقم ١٥١ من قانون الضرائب المباشرة لدى مفتشية الضرائب المعنية، ويشكل هذا الاختيار نهائي أي لا رجعة فيه مدى حياة الشركة، وهذه الشركات تتمثل فيما يلي:

- شركات الأشخاص: وهي تكون في شكل الشركات التالية:

- شركات التضامن.

- شركات التوصية البسيطة.

(١)- ناصر مراد/ "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة (١٩٩٢-٢٠٠٣)" منشورات بغدادي/ روية/ طبعة ٢٠٠٣/ ص ٧١-٧٢.

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

- جمعيات المساهمة.

خامسا: الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات

لقد وضع المشرع الضريبي بعض الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات بموجب قوانين استثنائية والمتوفر فيها الشروط التالية^(١):

١- يمكن للمؤسسات المتميزة بنشاطات ذات أولوية في إطار مخططات تنموية سنوية أو متعددة السنوات أن تستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ تطبيقها، وخمس سنوات إذا كان نشاطها في إحدى المناطق المراد تطويرها وتميئتها.

٢- المؤسسات المعتمدة والنابعة عن الجمعيات الخاصة بالأشخاص المعوقين.

٣- الحرفيون التقليديون أو الذين يزاولون نشاطات الفنون التقليدية للإعفاء مدة عشر سنوات.

٤- المؤسسات السياحية والمنشأة من قبل مستثمرين جزائريين باستثناء وكالات الأسفار، وكذلك المؤسسات الاقتصادية المختلطة بقطاع السياحة للإعفاء مدة عشر سنوات.

٥- المؤسسات أو الشركات التجارية ذات الموضوع الرياضي للإعفاء مدة خمس سنوات.

٦- المؤسسات أو الشركات التجارية المنشأة في إطار ترقية الاستثمارات (إعفاء لمدة ٢ - ١٠ سنوات)، وفي حالة التصدير بعد فترة الإعفاء المذكور أعلاه يتم الإعفاء بطريقة نسبية لرقم الأعمال الخاص بعملية التصدير.

المطلب الثاني: آلية حساب الضريبة على أرباح الشركات وتحصيلها

عند حساب الضريبة على أرباح الشركات تعتمد على توفر شروط تتمثل في المعدلات وطرق مختلفة لتحصيلها التي سنتطرق إليها.

أولا: المعدلات:

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية حيث أنها تفرض على أساس نسبية معينة وهناك ثلاث فئات من المعدلات^(٢):

- المعدل العادي.

(١)- عاشور كتوش، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وفق المخطط المحاسبي الوطني/ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، ٢٠٠٣. ص ١٣٧-١٣٨.

(٢)- المادة ١٥٠ من قانون الضرائب المباشرة/ ٢٠٠٣.

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

- المعدل المنخفض يطبق على الأرباح المعد استثمارها.
- المعدل الخاص يطبق على بعض المداخل.

١- المعدل العادي:

أدى الإصلاح الضريبي لسنة ١٩٩٢ إلى تخفيض معدل الضريبة على الشركات من ٥٠% في شكل BIC إلى ٤٢% في شكل IBS، ويعتبر هذا المعدل الأخير مرتفعا نوعا ما إذا قارناه بمعدل الدول الأخرى التي تتراوح بين ٣٠% إلى ٣٨% بصفة عامة وقد خفض معدل IBS إلى ٣٨% وفق المادة رقم (١٦) من قانون المالية لسنة ١٩٩٤، ثم خفض إلى ٣٠% وفق المادة (١٤) من قانون المالية لسنة ١٩٩٩، ويشكل التخفيض المتواصل في معدل الضريبة على أرباح الشركات إحدى الطرق المستعملة لتخفيض العبء الضريبي على المؤسسة قصد تشجيع الاستثمار وتوسيعه.

٢- المعدل المنخفض:

تخضع الأرباح المعاد استثمارها إلى معدل مخفض حدد ب ١٥% وفق المادة ١٤ من القانون المالية لسنة ١٩٩٩ م.

وللاستفادة من المعدل المنخفض يجب على المؤسسة أن تراعي الشروط التالية^(١):

- يجب تخفيض الأرباح المعاد استثمارها في استثمارات عقارية ومنقولة تنجز من أجل الحاجيات التنموية لهذه المؤسسات.
- تحديد قائمة الأملاك العقارية المنقولة التي تمنح حق الاستفادة من المعدل المنخفض عن طريق التنظيم.
- ويمثل وضع المعدل المنخفض تضحية ضريبية من أجل منح المؤسسة إمكانية أكبر للتمويل الذاتي لذلك فإنه يشكل أداة فعالة لإعداد استثمار أرباح المؤسسة وتوسع نشاطها مما ينعكس على فعالية النظام الضريبي.
- يعتبر على المؤسسات التي ترغب في الاستفادة من النسبة المخفضة مسك محاسبة قانونية، كما يتعين عليها أن تذكر بصفة متباينة في التصريح السنوي للتأجيل، الأرباح التي قد تخضع لنسبة المخفضة ويرفق التصريح بقائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول و سعر تكلفتها.

٣- المعدل الخاص^(٢):

تطبق المعدلات الخاصة على بعض المداخل عن طريق الاقتطاع من المصدر على أرباح الشركات، وذلك على عائدات رؤوس الأموال المنقولة، وكذلك على مداخل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر.

(١) - لغواطي نبيلة وشركاؤها/ مرجع سبق ذكره/ص ٨٦

(٢) - المادة رقم ١٤٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة/٢٠٠٣.

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

جدول رقم (٠١): معدلات الاقتطاع من المصدر الخاصة بالضريبة

شكل الاقتطاع	معدل الاقتطاع	الدخل الخاضع للاقتطاع من المصدر	
قرص ضريبي	٢٠%	الأرباح الموزعة على أشخاص طبيعيين	مداخيل رؤوس الأموال المنقولة
قرص ضريبي	١٠%	مداخيل الديون الودائع والكافلات	
تحريري من الضريبة	١٤%	مداخيل سندات الصندوق محمولة الأسهم	
تحريري من الضريبة	٢٠%	المبالغ التي تتقاضاها المؤسسات في إطار عقد التسيير	
تحريري من الضريبة	٨%	المبالغ المدفوعة للمؤسسات الأجنبية للأشغال العقاري	مداخيل المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة في
تحريري من الضريبة	١٨%	المبالغ المدفوعة للمؤسسات الأجنبية في إطار تأدية الخدمات	
تحريري من الضريبة	١٨%	المبالغ المدفوعة المخترعين المقيمين بالخارج	

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

تجري من الضريبة	١٠%	المبالغ المدفوعة لشركات النقل البحري الأجنبية	<u>الجزائر</u>
--------------------	-----	--	----------------

المصدر: ناصر مراد/ مرجع سبق ذكره/ ص ٨٠.

من خلال المعدلات السابقة خاصة تلك التي المتعلقة بالمؤسسات الأجنبية التي ليست لها مهنية دائمة بالجزائر، نلاحظ أن تلك المعدلات أقل من المعدل العادي، لذلك يسعى المشرع إلى تشجيع الاستثمار الأجنبي في الجزائر قصد المساهمة في إنعاش الاقتصاد الوطني^(١).

ثانيا: حساب الضريبة على أرباح الشركات:

بعدها تعرفنا على مختلف معدلات الضريبة على أرباح الشركات، نقوم بحساب قيمة الضريبة وذلك بتطبيق العلاقة التالية:

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = \text{الربح الجبائي} \times \text{المعدل الضريبي}$$

والربح الجبائي يختلف عن الربح المحاسبي في جدول النتائج ويحدد الفرق بين إيرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية لذلك يمكن القول أن الربح الجبائي هو عبارة عن الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات المبينة في العلاقة التالية:

$$\text{الربح الجبائي} = \text{الربح المحاسبي} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات}$$

(١) - ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص ٨٠.

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

١- الاسترداد:

عبارة على تلك التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها نهائياً لأنها تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تجاوزت الحد الأقصى المحدد من قبل إدارة الضرائب كما قد ترفضها بصفة مؤقتة إلى أن يتم تسديدها^(١):

* بالنسبة إلى التكاليف التي ترفض مؤقتاً تمثل فيما يلي:

- الأتعاب الغير مسددة خلال السنة.
- مصاريف التعامل التقني.
- المصاريف المالية اتجاه الخارج.

* بالنسبة إلى التكاليف التي ترفض بصفة نهائية تتمثل فيما يلي:

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع استثماري، ما لم تتجاوز قيمة الوحدة مبلغ ٥٠٠ دج والإعانات والتبرعات عدا تلك الممنوحة نقداً أو عيناً لصالح المؤسسات والجمعيات ذات طابع إنساني ما لم تتعدى مبلغاً قدره ٢٠٠٠٠٠٠ دج سنوياً.
- مصاريف الاحتفالات بما فيها مصاريف الإطعام و الفنادق والعروض باستثناء المبالغ التي التزم بها والمثبتة قانوناً والمرتبطة مباشرة بالاستغلال المؤسسة.
- بالإضافة إلى ذلك فإن قاعدة حساب الأقساط السنوية للاستهلاك المالي القابلة للخصم تحديد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة قدرها ٢٠٠٠٠٠٠٠ دج في قانون المالية لسنة ١٩٩٨.

٢- التخفيضات:

عبارة عن تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي وتعتبرها إدارة الضرائب كتكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة، وهذه التكاليف تتمثل في^(٢):

- خسائر السنوات السابقة إلى غاية خمس سنوات
- تستفيد المداخل المتأتية من الأنشطة الممارسة من قبل الشركات في الولايات إليزي، تندوف، أدرار، تمنراست والتي يتواجد مقرها الجبائي في هذه الولايات وتستقر فيها بصفة دائمة، من تخفيض بنسبة ٥٠% في مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لفترة ٥ سنوات.

(٢) - ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره، ص ٧٥-٧٦.

(١) - ناصر مراد/ مرجع سبق ذكره/ ص ٧٧.

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

- تستفيد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المتواجدة والمنتجة في الولايات الجنوب والمستفيدة من الصندوق الخاص لتنمية ولايات الجنوب الكبرى، من تخفيض في مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على أنشطتها بنسبة ٢٠% لمدة خمس سنوات.
 - تستفيد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المتواجدة والمنتجة في ولايات الهضاب العليا، والمستفيدة من الصندوق الخاص بالتنمية الاقتصادية للهضاب العليا، والمستفيدة من تخفيض في مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على أنشطتها بنسبة ١٥%، لمدة خمس سنوات.
- وتستثني من استفادة من هذه المزايا، المؤسسات العاملة في مجال المحروقات.

المطلب الثالث: آلية تحصيل الضريبة على أرباح الشركات:

تتمثل كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات بصفة أساسية في نظام الدفع التلقائي غير أن هناك حالات استثنائية التي تتمثل في الاقتطاع من المصدر وتعالج آلية التحصيل كالاتي:

١ - نظام التسديدات التلقائية:

تسحب الضريبة على أرباح الشركات بثلاثة تسديدات بالإضافة إلى قسط التسوية، تدفع التسديدات في الآجال التالية^(١):

← التسبيق الأول من ١٥ فيفري إلى ١٥ مارس لسنة (ن+١).

← التسبيق الثاني من ١٥ ماي إلى ١٥ جوان لسنة (ن+١).

← التسبيق الثالث من ١٥ أكتوبر إلى ١٥ نوفمبر لسنة (ن+١).

تحدّد قيمة كل تسبيق من التسديدات الثلاثة بمعدل ٣٠% من الضريبة السنة الماضية، أما فيما يخص المؤسسات الجديدة فإن قيمة كل تسبيق تساوي ٣٠% من الضريبة المحسوبة على النتائج و ٥٠% من رأس المال الاجتماعي.

وفي الأخير نقوم بدفع رصيد التصفية وقيمة هذا الأخير تستخرج من العلاقة التالية:

$$\text{رصيد التصفية} = \text{ربح السنة (ن)} \times ٣٠\% - \text{مجموع التسديدات الثلاثة المدفوعة}$$

(١) - ناصر مراد/ مرجع سبق ذكره/ ص ٨١-٨٢.

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

من خلال العلاقة السابقة توجد ثلاث حالات وهي:

١- مجموع التسبيقات يساوي الضريبة المستحقة

في هذه الحالة رصيد التصفية يكون منعدم لذلك لا توجد تسوية كما أن إشعار مصلحة الضرائب يساوي صفر.

٢- مجموع التسبيقات أصغر من الضريبة المستحقة

في هذه الحالة رصد التصفية يكون موجب لذلك توجد تسوية ويجب دفع قيمة ذلك الرصيد كأخر أجل في $١ + ٠.٤/٢٠ ن$

٣- مجموع التسبيقات أكبر من الضريبة المستحقة

في هذه الحالة رصد التصفية يكون سالب لذلك توجد تسوية بحيث يسترجع ذلك الرصيد أو يعتبر كتسبيق للسنوات القادمة.

تدفع الأقساط إلى خزينة قباضة الضرائب المتنوعة المكلفة بتحصيل الضريبة لمكان فرض الضريبة على الشركة، وفي حالة تغيير المكان الضريبي بعد انتهاء القسط الأول فإن لأقساط المتبقية تدفع إلى خزينة قباضة الضرائب المتنوعة المؤهلة لتحصيل أول قسط مسبق ويجب أن تتم الدفع باستعمال مطبوع لتصريح G٥٠ مؤرخ وممضي من طرف الجهة الدافعة.

٢- نظام الاقتطاع من المصدر:

تتمثل الإيرادات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات الخاضعة للاقتطاع من المصدر في^(١):

- الإيرادات المحققة من طرف الشركات الأجنبية.
- إيرادات الأموال المنقولة.

٢-١- الاقتطاع المطبق على إيرادات الشركات الأجنبية:

تقتطع الضريبة على الشركات من طرف الأعوان الاقتصاديين الجزائريين خلال كل عملية دفع تقام لصالح الشركة الأجنبية.

(١)- لغواطي دليلة وشركاؤه، مرجع سبق ذكره، ص ٩٠، ٩١.

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

يجب تسديد الاقتطاع المطبق قبل الواحد والعشرين من الشهر المقبل الذي فيه الدفع لدى خزينة قباض الضرائب المتنوعة بمكان تحقيق العملية أو مكتب التمثيل أو المؤسسة الرئيسية للشركة الأجنبية في الجزائر.

٢-٢-٢ إيرادات الأموال المنقولة:

و تتضمن كل من :

١-٢-٢ الأموال المنقولة:

يجب على الدائنين الذين يوزعون زيادات القيم المنقولة فيما يخص تلك المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات أو يقوموا بتطبيق اقتطاع الضريبة على دفع وأن يدفعها إلى خزينة قباض الضرائب المتنوعة التابعين لها وذلك من خلال العشرين يوما الأول من الشهر الذي يلي شهر الدفع.

٣-٢-٢ إيرادات الديون الودائع والكفالات:

يجب أن تقوم كل البنوك ومؤسسات الصرف ومن الدائنين الذين يدفعون فوائد القيام يحدد الضريبة على أرباح الشركات استخلاص ضريبة اقتطاع من المصدر خلال العشرين يوما الأولى من الشهر التالي لدى قباضة الضرائب المتنوعة التي يوجد بها مقرهم.

٣- التزامات الشركات:

حسب القانون فإن الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات ملزمة على إتباع بعض الإجراءات الجبائية وسوف نتناولها في النقاط التالية^(١):

١-٣-١ الالتزامات الجبائية:

حسب قانون الضرائب فإنه يتعين على الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أن يقدموا لمصالح الضرائب ملفا جبائيا ويطلب التصريح.

أ- الملف الجبائي: يقوم الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين كانوا أو معنويين بتكوين ملف جبائي ويودع لدى مفتشية الضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يزاولون نشاطهم فيها، ويتضمن هذا الملف ما يلي:

- شهادة ميلاد أصلية للمسير وشركائه.
- هيكل المؤسسة.
- عقد أو ملكية المحل.

(١)- لغواطي دليلة وشركاؤه، مرجع سبق ذكره، ص ٩١-٩٢.

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

- شهادة الإقامة للمسير وشركائه.
- طلب خطي للوضعية الجبائية.
- تقرير المحضر القضائي.

ب- التصريح السنوي: يتعين على الأشخاص المعنويين أن يصرحوا بمبلغ الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية قبل الفاتح أبريل من كل سنة لدى مفتشية الضرائب الموجود بمكان مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها. هذا إذا حققت المؤسسة ربحاً، أما إذا حققت خسارة فقيام بالتصريح بمبلغ الخسارة ضمن نفس الشروط علماً أن الاستمارة الخاصة بالتصريح تقدم من طرف الإدارة الجبائية ذلك ضمن الإشعار السنوي الذي ترسله مفتشية الضرائب في شهر جانفي في السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من طرف المكلف.

يمكن تمديد أجل التصريح لأسباب موضوعية أو لقوة قاهرة غير أنه لا يمكن أن تتجاوز هذا الأجل ثلاثة أشهر.

يجب على المكلفين أن يذكروا التصريح ما يلي:

- مبلغ رقم الأعمال.
- رقم تسجيل السجل التجاري.
- لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء بمسك محاسبتهم وعناوينهم مع ذكر ما إذا كان هؤلاء التقنيون أجراً أم لا.
- تقديم الشركة فيما يخصها كشفا مفصلاً للمبالغ المدفوعة بصدد تحديد الضريبة على أرباح الشركات ويتضمن على المصرح بالضريبة أن يقدم كل من الوثائق المحاسبية والوثائق الخاصة بالإيرادات ونتائج الخاصة بكل سنة مالية للمفتشية الضرائب.

٣-٢- الالتزامات المحاسبية:

إلى جانب الالتزامات الجبائية فإن المكلفين مطالبون بالالتزامات المحاسبية ويمكن توضيحها كالآتي:

- مسك محاسبة موافقة للقوانين المحاسبية والأنظمة المطبقة
- مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها لا سيما ملخص من حساب النتائج ونسخة من حصيلة وكشف للمصاريف العامة حسب طبيعتها والاستهلاكات المالية والأرصدة المشكلة بالاقطاع من الأرباح من الإشارة بدقة إلى غرض هذه الاستهلاكات المالية والأرصدة.
- جدول للنتائج السماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة.

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

- كشف المدفوعات الخاصة بالرسم عن النشاط المهني.

٣-٣-٣ - الالتزامات الخاصة:

تلتزم المؤسسة الأجنبية التي ليس لها إقامة محددة بالجزائر:

- إرسال نسخة من العقد في رسالة موصى مع إشعار بالاستلام إلى مفتش الضرائب المباشرة التابعة لمقر الضريبة على كل ملحق أو عديد في العقد الرئيسي في الأيام العشر لإعداده ويقوم مفتش الضرائب المباشرة التابع بمقر الضريبة بإطلاع المؤسسات الأجنبية المتعاقدة بالالتزامات الموقعة عليها وذلك في الأيام الخمسة عشر الموالية للاستلام هذه الوثائق^(١).

- ومن التزامات المؤسسة دفتر ترقيم المصلحة صفحاته وتوقعه ويضمن حسب ترتيب تسلسلي ودون بياض أو شطب مختلف المشتريات و الاقتناعات والإيرادات والمرتبات والأجور والعملات والأتعاب والإيجار^(٢).

- تلتزم المؤسسة الأجنبية بتقديم تصريح وفق النموذج الذي تقدمه الإدارة وإرساله إلى مفتش الضرائب المباشرة لنقر فرض الضريبة قبل الفاتح أفريل من كل سنة كما يجب أن يرافق هذا التصريح بكشف محصل للمبالغ تدفعها المؤسسة للغير لقاء أشغال المقاوله من الباطن وأشغال الدراسات وتأجير العتاد أو المستخدمين ومختلف أجور الكراء والمساعدات التقنية^(٣).

المبحث الثاني : الضريبة على الدخل الإجمالي:

المطلب الاول : مفهوم الضريبة على الدخل:

لقد أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة ١٩٩١، و تنص المادة رقم (٠١) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

" تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".

ومجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي يضم أشخاص و مداخيل و يمكن أن نذكر منهم^(٤):

(١)- المادة ١٦١ من قانون الضرائب المباشرة/٢٠٠٣.

(٢)- المادة ١٦٢ من قانون الضرائب المباشرة/٢٠٠٣.

(٤)- النظام الجبائي الجزائري/ "وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب"/ مديرية التشريع الجبائي/ الجزائر/ طبعة ٢٠٠٤/ ص ٢-٤.

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

- أعضاء شركات الأشخاص، الشركات في الشركات المدنية والمهنية، أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها، وأعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات ذات الاسم الجماعي، أما المداخليل الخاضعة لها فهي: أرباح المهن الصناعية والتجارية الحرفية وتلك الناتجة عن مهنة غير تجارية، أو نشاط فلاحى، وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل، المرتبات والأجور، ربوع رؤوس الأموال، الأموال المنقولة، و المداخليل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات.

حيث الأساس الخاضع للضريبة هو المبلغ الإجمالي للمداخليل الصافية الفتوية، باستثناء فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن المداخليل الإيجارية وأرباح الأسهم الموزعة ناقص الأعباء القابلة للخصم.

الأعباء القابلة للخصم: الفوائد والقروض والديون المبرمة لأغراض مهنية وكذا تلك التي تم إبرامها قصد اقتناء أو بناء مسكن واشتراكات التأمين على الشيخوخة والتأمينات الاجتماعية المكتتبه شخصيا ونفقات الإطعام وعقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

هناك تخفيض من هذه الضريبة:

- حيث يستفيد الزوجان اللذان يختاران نظام فرض الضريبة المشترك من تخفيض بنسبة ١٠% يطبق على دخلهما الإجمالي الخاضع للضريبة.

- كما يستفيد المداخليل المتأتية من الأنشطة الممارسة من قبل أشخاص طبيعيين في ولايات إليزي، تندوف، أدار، تمنراست، والذين يوجد مقرهم الجبائي في هذه الولايات ويستقرون فيها بصفة دائمة، من تخفيض بنسبة ٥٠% في مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي لفترة مؤقتة مدتها خمس (٥) سنوات .

لا يمس هذا التخفيض مداخليل الأشخاص الذين ينشطون في مجال المحروقات باستثناء أنشطة التوزيع وتسويق المنتجات النفطية والغازية.

٢- مكان فرض الضريبة :

حسب المادة (٨) من قانون الضرائب المباشرة فإذا كان للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيد ، تقرر الضريبة في مكان وجود محل الإقامة هذا .

أما إذا كان للمكلف بالضريبة عدة محلات إقامة في الجزائر فإنه يخضع للضريبة في المكان الذي توجد فيه مؤسسته الرئيسية .

وكما يخضع لضريبة الدخل ، في المكان الذي يوجد فيه على مستوى أجزاء مصالحهم الرئيسية الأشخاص الذين

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

يتوفرون على إيرادات صادرة عن ممتلكات أو مستثمرات أو مهن موجودة أو ممارسة في الجزائر دون أن يوجد بها موطن تكليفهم .

٣- تعريف الدخل الخاضع للضريبة :

تنص المادة (٩) من قانون الضرائب المباشرة أنه :

تستحق الضريبة في كل سنة على الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة و التي يتصرف فيها خلال السنة نفسها .

- و يتكون الربح أو الدخل الخاضع للضريبة من فائض الناتج الإجمالي المحقق فعلا ، و بما في ذلك قيمة الأرباح و الامتيازات العينية التي تمتع بها المكلف بالضريبة ، على النفقات المخصصة لكسب الدخل و الحفاظ عليه .
- و يحدد الدخل الصافي الإجمالي المعتمد أساسا لضريبة الدخل ، بجمع الأرباح أو الإيرادات الصناعية لكل المراحل مطروحا منها جميع النفقات و الأعباء المنصوص عليها قانونيا .
- و يحدد الربح أو الدخل الصافي لكل صنف من أصناف الإيرادات التي يتضمنها الدخل الإجمالي حسب طبيعته .

٤- الدخل الإجمالي :

تحدد المادة (٨٥) من قانون الضرائب المباشرة الدخل الخاضع للضريبة بأن يقرر أساس ضريبة الدخل حسب المبلغ الاجمالي للدخل الصافي بالنظر لرؤوس الأموال التي يملكها المكلف بالضريبة ، و المهن التي يمارسها و المرتبات و الأجور و المعاشات و الربوع العمرية التي يتقاضاها ، و كذا ارباح كل العمليات المرهجة التي يقوم بها ، بعد خصم التكاليف و الأعباء المذكورة ادناه :

* فوائد القروض و الديون المقترضة لاغراض مهنية و تلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها و التي هي على عاتق المكلف بالضريبة .

* اشتراكات منح الشيخوخة و الضمان الاجتماعي الذي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية .

* نفقات الإطعام .

* عقد التامين الذي يبرمه المالك المؤجر .

الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي :

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي ، المداخل الصافية للفتات التالية :

- الإرباح التجارية و الصناعية أو الحرفية .
- أرباح المهن غير التجارية .
- عائدات المزارع .
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و الغير مبنية .

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

- مداخيل ربوع رؤوس الأموال المنقولة .
- المرتبات الأجور و المعاشات و الربوع العمرية .
- فوائض القيمة الناتج عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية .

٥- واجبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالتصريحات :

- التصريح بالوجود
- التصريح بالدخل الإجمالي
- التصريح الخاص لكل فئة من المداخيل
- التصريح بالمعلومات ، السماسرة ، المناقصات ، الاتعاب ، و مختلف المكافآت .

المطلب الثاني : طريقة حساب و تحصيل الضريبة على الدخل الاجمالي :

الضريبة على الدخل الاجمالي تحسب وفق السلم الموضح في الجدول التالي حسب المادة ١٠٤ من قانون المالية ٢٠٠٨ الصادرة بالجريدة الرسمية ٨٢ الموافقة ليوم ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ .
للعلم فإن قانون المالية لسنة ٢٠٠٨ الصادر بالجريدة الرسمية رقم ٨٢ بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ قد أحدث تغييرات على أقساط الدخل الخاضعة للضريبة و كذلك قام بتعديل المعدلات كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (٠٢) : سلم الضريبة على الدخل الاجمالي

ضريبة متراكمة	الضريبة	معدل الضريبة	الفارق	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	0	% 0	0	لا يتعدى 120.000 دج
	48 000	% 20	240 000	من 120.001 الى 360.000 دج
	324 000	% 30	1080000	من 360.001 الى 1.440.000 دج
		% 35		أكثر من 1.440.000 دج

المصدر : بن أعمار منصور " الضرائب على الدخل الإجمالي " ، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر 2010

1 - المصاريف التي يجب خصمها لتحديد الربح الخاضع للضريبة :

- لكي نتحصل على الدخل الاجمالي الصافي أو الربح الصافي الخاضع للضريبة يجب علينا خصم الأعباء القانونية و المأخوذة في الحسابات كتخفيضات على الدخل الاجمالي :
- خسائر السنوات السابقة على أن لا تتعدى ٤ سنوات

¹ بن أعمار منصور الضرائب على الدخل الإجمالي ، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ٢٠١٠

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

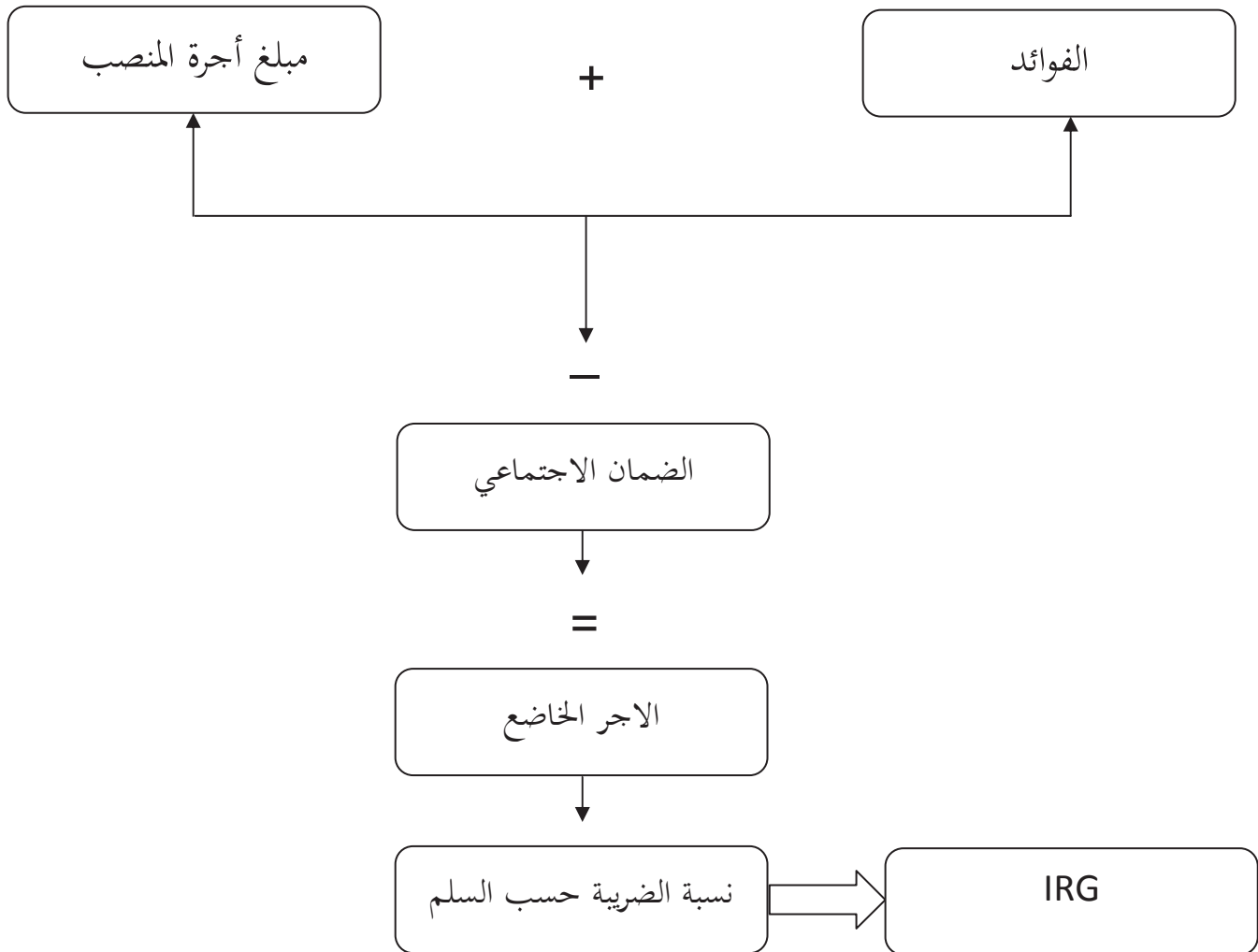
- جميع المصاريف المالية التي تخص النشاط او دورة الاستغلال
 - جميع الاشتراكات و المصاريف الاجمالية (مصاريف الضمان الاجتماعي)
 - جميع المصاريف التي تخص النشاط التجاري و الصناعي أو الحرفي و التي تمس مباشرة دورة الاستغلال
 - جميع الرواتب و الاجور المدفوعة للعمال
 - الضرائب و الرسوم باستثناء الضريبة على الدخل الاجمالي
 - الاهتلاكات و المؤونات
- 2- المصاريف التي لا يمكن خصمها أو التي لا يجب خصمها :**
- لا يمكن الخصم من الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للدخل الاجمالي ما يلي :
 - جميع الهدايا التي تخص آخر السنة إذا كانت قيمتها الوحودية تفوق 500 دج .
 - لا يمكن ترحيل الخسائر أكثر من 5 سنوات
 - لا يمكن خصم أجر الزوج أو الزوجة و الذي يفوق الأجر الممنوح لعامل آخر داخل المؤسسة ، كما علينا دفع جميع المستحقات الاجتماعية على هذا الأجر ، و لا يمكن أن يكون هذا الأجر أقل من الحد الأدنى المعترف به قانونيا .
 - لا يمكن خصم الإعانات الرياضية إلا في حدود 10 % من رقم الأعمال و على أن لا تتعدى 10.000.000 دج .
 - كما يمكن خصم أعباء إهلاكات السيارة السياحية إلا في حدود 1000.000 دج من ثمن الشراء باستثناء الأشخاص الذين يزاولون النشاط الذي تكون فيه السيارات هي العنصر الرئيسي و ذلك حسب قانون المالية لسنة ٢٠١٠ .
 - جميع المصاريف التي تخص الاحتفالات بما فيها مصاريف المطعم و الفندق و العروض و التي لا تكون مبررة بوثائق تثبت صحة المعلومات و المبادئ .
 - ضمن نطاق تطوير النشاطات الثقافية و الرياضية فإن المبالغ المدفوعة لهما و المخصصة للإشهار و العناية و رعاية هذه الأنشطة معفاة من الخصم شريطة إثبات ذلك قانونيا لتحديد الدخل الخاضع للضريبة و ذلك في حدود 10 % من الربح و كحد أقصى 1.000.000 دج .
 - يخصم مبلغ النفقات المخصصة لتسيير عمليات البحث العلمي أو الثقافي من أرباح السنة المالية بشرط أن تكون مثبتة بوثائق قانونية محاسبية .

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل

المطلب الأول : المعالجة المحاسبية للضرائب على أرباح الشركات

الشكل رقم ٠١ : كيفية حساب الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب و الاجور



المصدر : 96p , Les opérations comptables selon le SCF , A.Bechir , N . Merzoug ,

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

تتم معالجة الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب و الاجور عن طريق إستخدام الحسابات التالية :

الجدول رقم (٠٣) : الحسابات المستخدمة في معالجة الضريبة على الدخل الاجمالي

الحساب		التعريف
دائن	مدين	
	٦٣١ رواتب و أجور	تسجيل كشف الاجر
٤٤ أجور المستخدمين		
٤٣ هيئات إجتماعية		
٤٤٤ ضرائب محجوزة		
	٤٤ أجور مستخدمين	التصريح التسديد (الاجور)
٥٣/٥١ النقديات		
	٤٤٤ ضرائب محجوزة	تصريح باقتطاع الضرائب على مداخيل الاجور
٥٣/٥١ النقديات		

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات

المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات تكوت كالآتي :

التسجيل المحاسبي :

المرحلة الأولى : عند تحديد الضريبة المستحقة

×××	×××	ضرائب على أرباح المؤسسة	٦٩٥
×××		ضرائب على النتائج	٤٤٤

_ في حالة دفع تسبيق

×××	×××	تسبيق ضرائب على النتائج	٤٤٤١
×××		نقديات	٥٣\٥١

المرحلة الثانية : تسديد الدين الضريبي

×××	×××	ضرائب على النتائج	٤٤٤
×××		نقديات	٥٣\٥١

المرحلة الثالثة : تسوية التسبيقات^١

×××	×××	ضرائب على النتائج	٤٤٤
×××		تسبيق ضرائب على النتائج	٤٤٤١
×××		نقديات	٥٣\٥١

^١ Manuel de comptabilité générale de la classe 4 sonatrach – 16 mars 2010 p 159

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

اولا : الضرائب المؤجلة أصول

عند التسبيق الضريبي

xxx	xxx	الضرائب المؤجلة أصول نقديات	٥٣\٥١	١٣٣
-----	-----	--------------------------------	-------	-----

في حالة التسوية الضريبية :

xxx	xxx	ضرائب مفروضة مؤجلة كأصول الضرائب المؤجلة أصول	١٣٣	٦٩٢
-----	-----	--	-----	-----

ثانيا : الضرائب المؤجلة خصوم^١

— عند ترتب دين ضريبي لسنة ما لم يدفع خلالها:

xxx	xxx	ضرائب مفروضة مؤجلة كخصوم الضرائب المؤجلة خصوم	١٣٤	٦٩٣
-----	-----	--	-----	-----

ملاحظة : يتم كل سنة تقييم الضرائب المؤجلة كأصول أو خصوم

^١ لبيوز نوح مخطط النظام المالي الجديد ، الجزء الاول ، ص ١٣٥

الفصل الثاني: الضرائب على الدخل في الجزائر

خلاصة الفصل :

إن هذا الفصل يعرف كيف قامت الجزائر بتنظيم الضرائب على الدخل من خلال القانون الجبائي وكذلك النظام المحاسبي المالي الذي عالج الضرائب المؤجلة خلاف سابقه المخطط الوطني المحاسبي .

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

المطلب الأول: تحديد مجتمع الدراسة وعينتها.

لقد خصصنا مجموعة من الأسئلة الموجهة لأفراد المجتمع المدروس أو العينة داخل المؤسسة مجال الدراسة، وقد كانت هذه الأسئلة منظمة بشكل يتناسب مع أسلوب البحث العلمي، من شكل ووضوح وسهولة الفهم بغية الحصول على المعلومة اللازمة. وفيما يلي نستعرض إطار مجتمع الدراسة وعينتها والأدوات المستخدمة كما يلي:

أولاً: مجتمع الدراسة واختيار العينة.

يتكون مجتمع البحث من إطارات محاسبية ومالية، و مناصب أخرى، والبالغ عددهم ٣٠، وقد تم اختيار العينة بطريقة منظمة، حيث تم توزيع ٣٠ إستمارة استقصاء، تم إسترداد ٢٧ إستمارة إستقصاء، وبعد المعالجة تم الحصول ٢٥ إستمارة استقصاء قابلة للتحليل، وهي تعبر عن رأي ٢٥ إطار مالي ومحاسبي. والجدول الموالي يبين الإستبيانات الموزعة والمستردة من أفراد العينة:

الجدول رقم (٠٤): الإستبيانات الموزعة والمستردة.

النسبة	المؤسسات	البيان
%١٠٠	٣٠	الإستبيانات الموزعة
%٨٣.٣٣	٢٥	الإستبيانات المستردة
%٨٣.٣٣	٢٥	الإستبيانات القابلة للتحليل

المصدر: من إعداد الباحث.

ثانياً: أدوات الدراسة.

بغية التأكد من فرضيات البحث قمنا بتوزيع إستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة، حيث يشمل الإستبيان على خمسة أجزاء، يحتوي الجزء الأول على معلومات عامة تتعلق بالإطارات المالية والمحاسبية و أصحاب مناصب أخرى منها (الإسم، الشهادة، المنصب، الأقدمية..). أما الجزء الثاني فإشتمل على المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق المعيار الدولي رقم ١٢ وتضمّن الجزء الثالث معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في حين تضمن

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الجزء الرابع على متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، أما الجزء الأخير فتضمن الضرائب على الدخل في الجزائر.

بغرض تسيير معالجة الاستبيان تم تحديد مقاييس الإجابات باستخدام مقياس ليكرت ذي الثلاث درجات لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة، وأوزان الإجابات على النحو الآتي:

الجدول رقم (٠٥): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها.

٣	٢	١
موافق	محايد	غير موافق

المصدر: من إعداد الباحث.

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح **Weighted Mean**، ثم نحدد الإتجاه حسب قيم المتوسط المرجح

كما يلي:

الجدول رقم (٥٦): معايير تحديد الإتجاه.

الرأي	المتوسط المرجح
غير موافق	من ١ إلى ١.٦٦
محايد	من ١.٦٧ إلى ٢.٣٣
موافق	من ٢.٣٤ إلى ٣

المصدر: من إعداد الباحث.

ثالثاً: أساليب التحليل الإحصائي.

لتحليل البيانات قمنا باستخدام برنامج **MS Excel** وذلك لتفريغ البيانات وترميز الإجابات.

كما إستعملنا برنامج **SPSS17.0** من أجل التحليل الإحصائي للبيانات ومن خلاله إعتدنا على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بهدف الكشف على إتجاه أفراد العينة تجاه أسئلة الدراسة.

المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة.

تتمثل الخصائص الديمغرافية للعينة فيما يلي:

ثانياً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن.

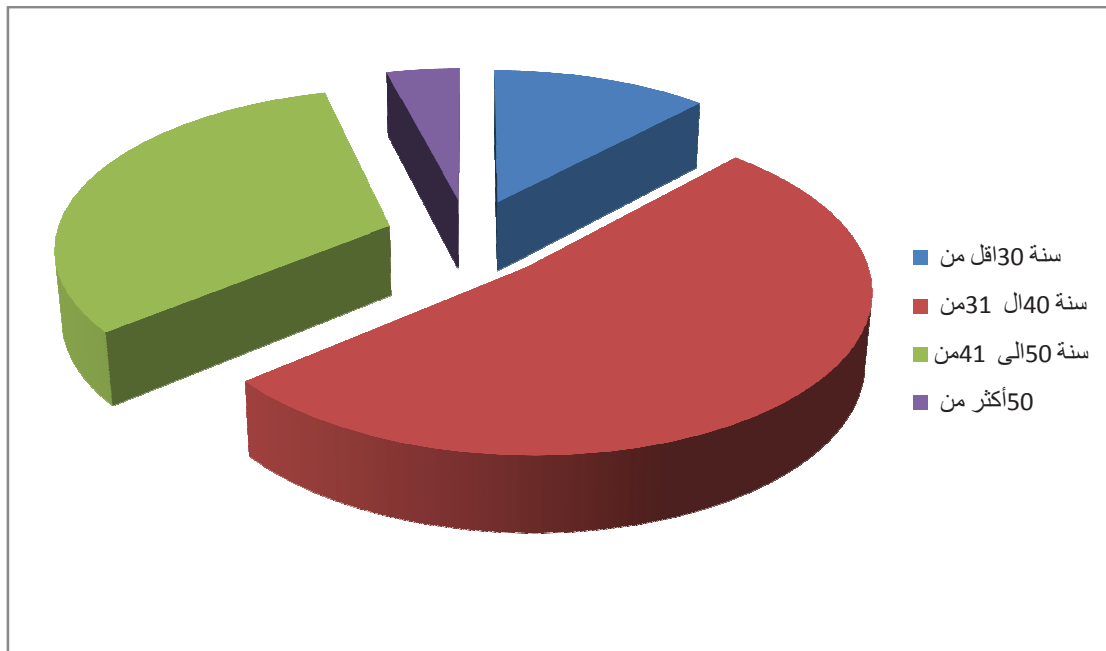
من خلال الجدول رقم (٤٢) والخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ تباين أعمار أفراد عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكراراً في عينة الدراسة هي الفئة العمرية الأقل من ٣٠ سنة بنسبة مئوية ٣٦%، تليها الفئة العمرية من ٣١ سنة إلى ٤٠ سنة بنسبة مئوية ٢٤%، ثم تأتي الفئة العمرية من ٤١ سنة إلى ٥٠ سنة بنسبة مئوية ٢٢%، وفي الأخير الفئة العمرية الأكبر من ٥٠ سنة بنسبة مئوية ١٨%، لذا فإن الفئة العمرية الأكثر تكراراً في عينة الدراسة تميل إلى أعمار فئة الشباب.

جدول رقم (٠٧): توزيع أفراد العينة حسب السن.

العمر	أقل من ٣٠ سنة	٣١-٤٠ سنة	٤١-٥٠ سنة	أكبر من ٥٠ سنة	المجموع
التكرار	٣	١٣	٨	١	٢٥
النسبة	%١٢	%٥٢	%٣٢	%٠٤	%١٠٠

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (٠٢): توزيع أفراد العينة حسب متغير السن.



المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

ثالثاً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادة المحصل عليها.

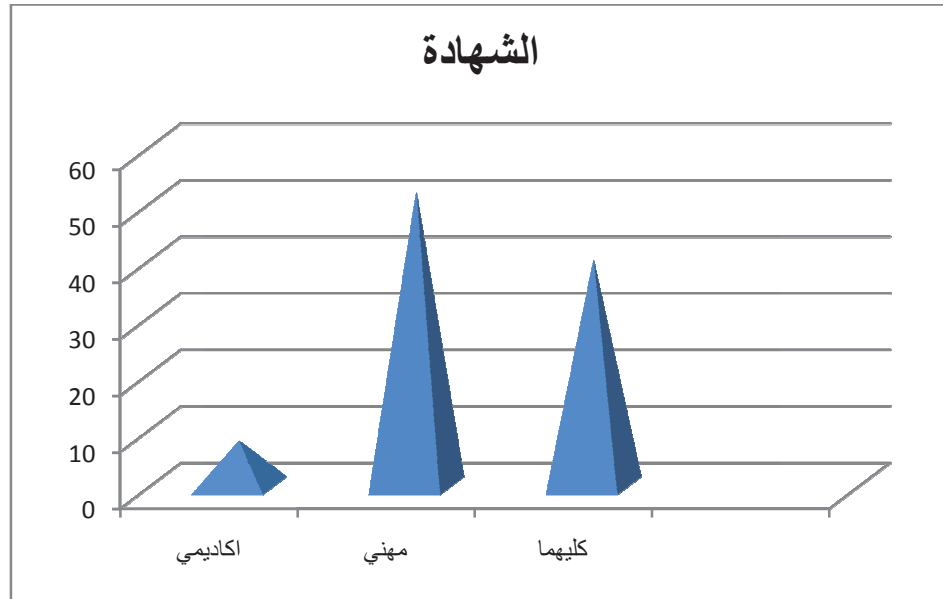
نلاحظ من خلال الجدول (٤٣) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المحصل عليها أن أغلبية أفراد العينة يحملون شهادات علمية جامعية حيث بلغ عددهم ٢٥ فرد بنسبة مئوية ٥٠% وهي نسبة مرتفعة، في حين بلغت نسبة الشهادات المهنية ٢٠% ونسبة الشهادتين العلمية الأكاديمية والمهنية ٣٠%، أي أن معظم أفراد العينة لديهم مستوى جامعي أكاديمي.

جدول رقم (٠٨): توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المحصل عليها.

النسبة	التكرار	الشهادة المحصل عليها
٠,٨%	٠٢	شهادة علمية
٥٢%	١٣	شهادة مهنية
٤٠%	١٠	شهادة علمية ومهنية
١٠٠%	٢٥	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (٠٣): توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المحصل عليها.



المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

رابعا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المنصب.

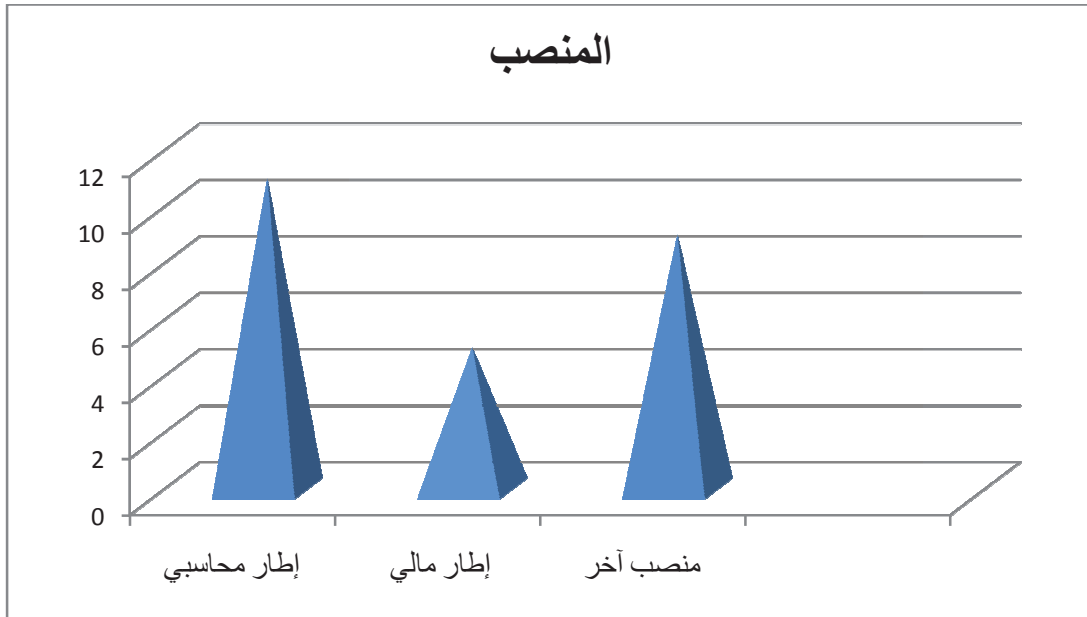
من خلال الجدول رقم (٤٤) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المنصب يتضح لنا أن أغلبية أفراد العينة من وظيفة إطار محاسبي ومالي حيث بلغ عددهم ٤٠ فرد بنسبة مئوية ٨٠%، وتليها أفراد العينة من وظيفة إطار جبائي ومراجع داخلي بنفس النسبة حيث بلغت نسبة كل منهما ١٠%.

جدول رقم (٠٩): توزيع أفراد العينة حسب المنصب.

النسبة	التكرار	المنصب
٤٤%	١١	إطار محاسبي
٢٠%	٠٥	إطار مالي
٣٦%	٠٩	منصب آخر
١٠٠%	٢٥	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (٤٤): توزيع أفراد العينة حسب متغير المنصب.



المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

خامسا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأقدمية.

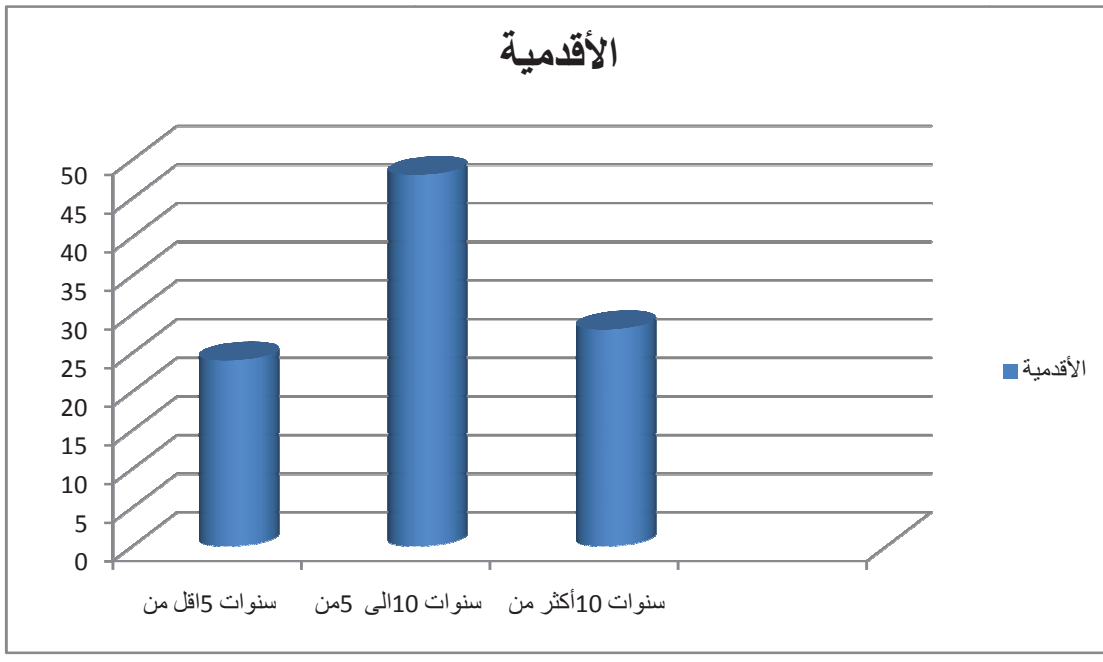
يمثل الجدول رقم (٤٥) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد أن نصف ($1/2$) أفراد العينة لديهم خبرة في العمل من ٥ إلى ١٠ سنوات بنسبة مئوية ٥٠% وهي نسبة مهمة جدا إذ من الممكن أنها فترة كافية لتكوين فكرة شاملة عن الممارسات المحاسبية داخل المؤسسة، ثم يأتي أفراد العينة الأقل من ٥ سنوات بنسبة مئوية ٣٠%، أما أفراد العينة الأكثر من ١٠ سنوات بنسبة مئوية ٢٠%، وهذا كون أن معظم أفراد عينة الدراسة تميل إلى أعمار فئة الشباب كما أشرنا إليه سابقا.

جدول رقم (١٠): توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية.

الأقدمية	أقل من ٥ سنوات	١٠ - ٥ سنوات	أكثر من ١٠ سنوات	المجموع
التكرار	٠٦	١٢	٠٧	٢٥
النسبة	%٢٤	%٤٨	%٢٨	%١٠٠

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (٥٥): توزيع العينة حسب متغير الأقدمية.



المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات.

في هذا المطلب سنقوم بدراسة وتحليل الاستبيان المقدم لأفراد العينة والمتمثل في الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ في الجزائر وذلك من خلال تحليل المحاور الأساسية للأسئلة كما يلي:

• الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

يتضح من الجدول رقم (46) أن المعيار الدولي رقم ١٢ يعالج الضرائب على الدخل معالجة محاسبية في الإتجاه المقبول ، و هذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط المرجح للإجابات الذي بلغ 2.97 وبإنحراف معياري مقداره 0.642. ويرجع ذلك حسب رأيهم إلى أن النعيار المحاسبي الدولي ليعين المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل ويقرب بين وجهات النظر فيما يخص الضرائب على الدخل من خلال المؤشرات التالية:

- يبين المعيار المحاسبي الدولي كيفية الاعتراف بالضرائب على الدخل ؛
- يبين النظام المحاسبي الدولي رقم ١٢ كيفية حساب الفروقات المؤقتة الموجودة بين الربح المحاسبي و الجبائي ؛

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

- يبين المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ كيفية قياس الدخل و كذلك الضرائب على الدخل ؛

الجدول رقم (١١): المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق المعيار الدولي رقم 12

الإتجاه	الإحرف المعياري	المتوسط المرشح	موافق	محايد	غير موافق	العبارة
			العدد	العدد	العدد	
			النسبة (%)	النسبة (%)	النسبة (%)	
موافق	٠.000	3.00	25	0	0	١- يحتوي مصروف الضريبة على الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة
			%100	%00	%00	
موافق	٠.554	2.84	23	0	2	٢- تستخدم طريقة التزام الميزانية لاحتساب كل الاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي
			%92	%00	%08	
موافق	٠.700	2.64	19	3	3	٣- تنشأ الاختلافات المؤقتة الخاضعة للضريبة عن اندماج الأعمال
			%76	%12	%12	
موافق	٠.473	2.84	22	2	1	٤- تنشأ الاختلافات المؤقتة الخاضعة للضريبة عن الأصول المرحلة بالقيمة العادلة (إعادة التقييم)
			%88	%08	%04	
موافق	٠.523	2.76	20	4	1	٥- تنشأ الاختلافات المؤقتة الخاضعة للضريبة عن الشهرة
			%80	%16	%04	
موافق	٠.863	2.96	21	3	1	٦- تنشأ الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع نتيجة الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة إذا كان من المحتمل أن تحقق ربح خاضع لضريبة
			%84	%12	%04	
موافق	٠.000	3.00	25	0	0	٧- ينبغي الإفصاح عن إجمالي مصروف الضريبة الجارية و المؤجلة المتعلقة بالمنشأة
			%100	%00	%00	
موافق	٠.200	2.96	25	0	1	٨- ينبغي الإفصاح عن العلاقة بين مصروف الضريبة و حساب الأرباح و الخسائر
			%96	%00	%04	
موافق	٠.277	2.92	23	2	0	٩- ينبغي الإفصاح عن مبلغ مصروف الضريبة المتعلقة بالتغيرات في السياسات المحاسبية و الأخطاء الأساسية
			%92	%08	%00	
موافق	٠.554	2.84	23	0	2	١٠- ينبغي الإفصاح عن المصاريف الضريبية المتعلقة بالتغيرات في نسب

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

			%92	%00	%08	الضريبة »
موافق	0.642	2.97	الفرضية الأولى: « بين المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ كيفية معالجة المحاسبية للضرائب على الدخل »			

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

• الفرع الثاني: معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

يتضح في الجدول رقم (٤٧) معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في الإتجاه المحايد، وهذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط المرجح للإجابات الذي بلغ 2.33 وبإنحراف معياري مقداره 0.518. ويرجع ذلك حسب رأيهم إلى عدم توافر البيئة الاقتصادية الجزائرية على المناخ الذي يسمح بتطبيق هذه المعايير .

الجدول رقم (١٢): معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

الإتجاه	الإنحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق	محايد	غير موافق	العبارة
			العدد	العدد	العدد	
			النسبة (%)	النسبة (%)	النسبة (%)	
موافق	0.872	2.48	19	0	06	١- عدم انضمام الجزائر إلى المنظمات الدولية مثل المنظمة العالمية للتجارة و مجلس معايير المحاسبة الدولية و منظمة البورصات العالمية ،، الخ .
			%76	%00	%24	
محايد	0.957	2.20	21	0	4	٢- وجود تعارض بين التشريعات و القوانين مع المتطلبات الدولية في مجال الصناعة و التجارة و الخدمات و القطاع المالي .
			%84	%00	%16	
موافق	0.945	2.32	14	02	09	٣- تدخل الدولة في مجرى الحياة الاقتصادية لتصبح مسيطرا في حين يكمن دورها في التنظيم في ظل نظام اقتصاد السوق الذي تنتهجه .
			%56	%08	%36	
محايد	0.5181	2.3333	الفرضية الثانية: « يمكن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر »			

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

• الفرع الثالث: متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر .

يعرض لنا الجدول رقم (٤٨) رأي أفراد العينة في متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر كان الموافقة، فمن خلال قيمة المتوسط المرجح الذي يساوي 2.77 و انحراف معياري يقدر بـ 0.3744. يتبين لنا أن الجزائر في مساعي

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

دائمة الى تكييف القوانين و التشريعات و كذا الاقتصاد الجزائري لوافق متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و الإصلاحات التي منها تبني النظام المحاسبي الدولي أكبر دليلي على ذلك .

الجدول رقم (١٣): متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

الاتجاه	الإحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق	محايد	غير موافق	العبارة
			العدد	العدد	العدد	
			النسبة (%)	النسبة (%)	النسبة (%)	
موافق	٠.000	3.00	25	0	0	١- التأهيل العلمي و العملي للممارسين لمهنة المحاسبة .
			%100	%00	%00	
موافق	٠.821	2.56	19	1	5	٢- ينبغي أن تنص التشريعات الضريبية على قبول تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .
			%76	%04	%20	
موافق	٠.690	2.68	20	2	3	٣- ينبغي أن ينسجم القانون التجاري مع معايير المحاسبة الدولية و ألا يتعارض معها .
			%80	%08	%12	
موافق	٠.554	2.84	23	0	2	٤- يجب على المؤسسات و مفتشيات الضرائب تعديل أنظمتها الداخلية و نظامها المالي و المحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .
			%92	%00	%08	
موافق	٠.3744	2.770	الفرضية الثالثة: « يمكن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر »			

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

• الفرع الرابع: الضرائب على الدخل في الجزائر .

يتضح من الجدول رقم (٤٩) أن معاجلة الضرائب على الدخل في الجزائر في الاتجاه المقبول ، وهذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط المرجح الذي يساوي 2.62 وإحراف معياري يقدر بـ ٠.2640، فيتبين لنا أن الضرائب على الدخل في الجزائر تعالج وفق النظام المحاسبي المالي الذي هو مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية الا أن النظام المحاسبي المالي يأخذ الضرائب المؤجلة بشكل مبسط على ما هي عليه في المعيار الدولي رقم ١٢ و ذلك لاعتبارات منها:

- الواقع الاقتصادي و كذا التشريعات لا تسمح بتطبيق بعض بنود المعيار المحاسبي رقم ١٢ .

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

- الانتقال المباشر من النظام القديم (PCN) الى النظام المحاسبي المالي دون المرور بمرحلة للتكيف مع متطلبات هذه المعايير أدى بنا الى تطبيق المعايير بشكل جزئي

الجدول رقم (١٤): الضرائب على الدخل في الجزائر.

الاتجاه	الإحزاب المعيارية	المتوسط المرجح	موافق	محايد	غير موافق	العبارة
			العدد	العدد	العدد	
			النسبة (%)	النسبة (%)	النسبة (%)	
موافق	٠.554	2.84	23 %92	0 %00	2 %08	١- يعالج النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة من خلال الحسابات الخاصة بها في مدونة الحسابات.
موافق	٠.748	2.68	21 %84	0 %00	4 %16	٢- تشمل ضرائب الدخل في الجزائر كل من الضريبة على الدخل الإجمالي و الضرائب على أرباح الشركات
موافق	٠.860	2.36	15 %60	4 %16	6 %24	٣- لا تعارض بين التشريعات المعمول بها في الجزائر و المعيار الدولي رقم ١٢.
موافق	٠.917	2.44	18 %72	0 %00	7 %28	٤- اختلاف النظرة المحاسبية عن النظرة الجبائية للربح حيث يظهر لنا الربح الجبائي و الربح المحاسبي .
موافق	٠.554	2.84	23 %92	0 %00	2 %08	٥- عدم فهم المعالجات المحاسبية للضرائب على الدخل لدى المهنيين بسبب نقص التكوين .
موافق	٠.473	2.84	22 %88	2 %08	1 %04	٦- يعالج النظام المحاسبي المالي الضرائب على الدخل بشكل مبسط مقارنة مع المعيار الدولي رقم ١٢ .
موافق	٠.913	2.40	17 %68	1 %04	7 %28	٧- تتوافق طرق معالجة الضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية .
موافق	٠.2640	2.6286	<ul style="list-style-type: none"> الفرضية الرابعة: « تتوافق المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي مع المعيار الدولي رقم ١٢ » 			

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

خلاصة.

يتضح من النتائج الدراسة التطبيقية أن المعايير المحاسبية الدولية عاجلة الضرائب على الدخل بشكل يساعد على تحقيق التوافق بين المعالجات المحاسبية للضرائب على الدخل بين الانظمة المحاسبية المختلفة ، ولكن تطبيق المعيار الدولي رقم ١٢ الذي يعالج الضرائب على الدخل يتطلب كغيره من المعايير مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في البيئة الاقتصادية الجزائرية ؛ رغم ذلك فإن الجزائر تبنت المعايير المحاسبية الدولية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي الذي يعالج الضرائب على الدخل وفق المعايير المحاسبية الدولية ولكن بشكل مبسط و محدود .

الخاتمة العامة

من خلال تناولنا لموضوع الضرائب على الدخل وفق المعايير المحاسبية ١٢ في الجزائر ، حاولنا أن نتطرق الى الضرائب على الدخل بصفة عامة ، حتى نبين أهمية الضرائب على الدخل ، لما لها من دور كبير في تمويل خزينة الدولة وكذلك طرقنا الامعالجتها حسب كل من المعيار الدولي رقم ١٢ و النظام المحاسبي المالي . وبناءا على الاهداف المتوخاة من دراستنا للموضوع ، و بالاعتماد على الفرضيات الموضوعية لاشكالية الدراسة ، قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين نظريين تضمننا الجانب العلمي و النظري لموضوع الدراسة ، و فصل تطبيقي تضمن دراسة بيانية للموضوع .

تطرقنا في الفصل الاول للجانب النظري للضرائب على الدخل و كذا المعايير المحاسبية الدولية من خلال من التعريف بهم وإبراز أهمية كل منهم ، وكذلك تطرقنا الى معالجة الضرائب على الدخل وفق المعايير المحاسبية الدولية .

أما في الفصل الثاني فقد تم التطرق الى الضرائب على الدخل في القانون الجبائي الجزائري و معالجة الضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي .

أما الفصل الأخير فتناول دراسة بيانية عن طريق الاستبيان لاختبار الفرضيات المدروسة .

وعليه و من خلال تطرقنا لموضوع التنظيم المحاسبي في القطاع البنكي تبين لنا أن الضرائب على الدخل في الجزائر بواسطة النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي رقم ١٢ ، و انطلاقا من إشكالية " كيف ينظر النظام المحاسبي المالي الجزائري الى الضريبة على الدخل في ظل المعيار الدولي رقم 12 " وبناءا على الفرضيات المعتمدة تم التوصل إلى نتائج اختبار فرضيات البحث ، وفيما يلي نتائج المتوصل إليها بعد هذه الدراسة ، و آفاق البحث و أهم التوصيات .

نتائج إخبار الفرضيات:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا إلى نتائج اختبار الفرضيات التالي:

- **الفرضية الأولى:** " يمكن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية "، تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال الدراسة التطبيقية و النظرية للمعايير المحاسبية الدولية ، إذ أن متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية متوفرة في البيئة الجزائرية ، إلا أن الجزائر تطبق المعايير بشكل جزئي .
- **الفرضية الثانية:** " يبين المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 كيفية معالجة المحاسبية للضرائب على الدخل "، وتم إثبات صحة الفرضية، حيث أن المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ جاء لحل المشاكل الموجودة في معالجة الضرائب على الدخل و كذلك للمقارنة بين المعالجات المحاسبية للضرائب على الدخل بين الدول .
- **الفرضية الثالثة:** " تتوافق المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي مع المعيار الدولي رقم ١٢ "، بعد الدراسة النظرية والميدانية لموضوعنا تم إثبات صحة هذه الفرضية، من خلال دراستنا للمعيار الدولي رقم ١٢ و كذا المعالجات وفق النظام المحاسبي المالي ، فالنظام المحاسبي المالي عالج الضرائب على الدخل وفق المعيار الدولي رقم ١٢ ولكن بشكل مبسط و هذا اعتبارا للواقع الاقتصادي الجزائري .

النتائج

ومن خلال دراستنا هذه استطعنا التوصل إلى النتائج التالية:

- ١ . المعايير المحاسبية الدولية مطبقت في الجزائر بشكل جزئي يتوافق مع ما يمكن تطبيقه ؛
- ٢ . المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ يبين كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل؛
- ٣ . يعالج النظام المحاسبي المالي الضرائب على الدخل وفق المعايير المحاسبية الدولية ؛

التوصيات:

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لموضوع الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي

رقم ١٢ ، يمكننا أن نقترح جملة من التوصيات وذلك كما يلي:

- تطبيق النقاط المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي المالي في جميع المؤسسات كما لضرائب المؤجلة ؛
- تهيئة الاقتصاد الوطني للانفتاح أكثر على المعايير المحاسبية الدولية ؛
- ضرورة الاهتمام أكثر بالمعايير المحاسبية الدولية ؛

الملحق رقم (٠١) : استمارة استبيان حول الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي
رقم ١٢ في الجزائر

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

فرع: محاسبة ومالية

تخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر

للطالب: مساعد عبد الباسط

(بعنوان الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ في الجزائر)

سيدي، سيديتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر الموسومة بعنوان: الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ في الجزائر ، أرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثي، من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة .

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سيترتب عليه من نتائج يمكن تعميمها، نعتقد بأنكم سوف تولون كل الاهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث. ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

ملاحظة: يرجى التكرم بوضع علامة (X) واحدة أمام الخانة المناسبة لكل سؤال.

تفضلوا، سيدي، سيديتي، فائق التقدير والاحترام.

معلومات عامة

١. الاسم (اختياري):
٢. السن: أقل من ٣٠ سنة ٣١-٤٠ ٤١-٥٠ أكبر من ٥٠
٣. الشهادة المحصل عليها: شهادة علمية شهادة مهنية كليهما معا
٤. المؤسسة :
٥. نوع المنصب الحالي الذي تشغله: إطار محاسبي إطار مالي منصب آخر
٦. الأقدمية في المؤسسة: أقل من ٥ سنوات ٥-١٠ سنوات أكثر من ١٠ سنوات
٧. عنوان بريدك الإلكتروني (اختياري): /الهاتف (اختياري):

أولاً: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل

وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢

موافق	محايد	غير موافق	العبرة
			١. يحتوي مصروف الضريبة على الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة
			٢. تستخدم طريقة التزام الميزانية لاحتساب كل الاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي
			٣. تنشأ الاختلافات المؤقتة الخاضعة للضريبة عن اندماج الأعمال
			٤. تنشأ الاختلافات المؤقتة الخاضعة للضريبة عن الأصول المرحلة بالقيمة العادلة (إعادة التقييم)
			٥. تنشأ الاختلافات المؤقتة الخاضعة للضريبة عن الشهرة
			٦. تنشأ الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع نتيجة الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة إذا كان من المحتمل أن تحقق ربح خاضع لضريبة
			٧. ينبغي الإفصاح عن إجمالي مصروف الضريبة الجارية و المؤجلة المتعلقة بالمنشأة
			٨. ينبغي الإفصاح عن العلاقة بين مصروف الضريبة و حساب الأرباح و الخسائر
			٩. ينبغي الإفصاح عن مبلغ مصروف الضريبة المتعلقة بالتغيرات في السياسات المحاسبية و الأخطاء الأساسية
			١٠. ينبغي الإفصاح عن المصاريف الضريبية المتعلقة بالتغيرات في نسب الضريبة

ثانيا: معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

موافق	محايد	غير موافق	العبارة
			١. عدم انضمام الجزائر إلى المنظمات الدولية مثل المنظمة العالمية للتجارة و مجلس معايير المحاسبة الدولية و منظمة البورصات العالمية ،،، الخ
			٢. وجود تعارض بين التشريعات و القوانين مع المتطلبات الدولية في مجال الصناعة و التجارة و الخدمات و القطاع المالي
			٣. تدخل الدولة في مجرى الحياة الاقتصادية لتصبح مسيطرا في حين يكمن دورها في التنظيم في ظل نظام اقتصاد السوق الذي تنتهجه

ثالثا : متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

موافق	محايد	غير موافق	العبارة
			١. التأهيل العلمي و العملي للممارسين لمهنة المحاسبة
			٢. ينبغي أن تنص التشريعات الضريبية على قبول تطبيق المعايير المحاسبية الدولية
			٣. ينبغي أن ينسجم القانون التجاري مع معايير المحاسبة الدولية و ألا يتعارض معها
			٤. يجب على المؤسسات و مفتشيات الضرائب تعديل أنظمتها الداخلية و نظامها المالي و المحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

رابعا : الضرائب على الدخل في الجزائر

موافق	محايد	غير موافق	العبارة
			١. يعالج النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة من خلال الحسابات الخاصة بها في مدونة الحسابات
			٢. تشمل ضرائب الدخل في الجزائر كل من الضريبة على الدخل الإجمالي و الضرائب على أرباح الشركات
			٣. لا تعارض بين التشريعات المعمول بها في الجزائر و المعيار الدولي رقم ١٢
			٤. اختلاف النظرة المحاسبية عن النظرة الجبائية للربح حيث يظهر لنا الربح الجبائي و الربح المحاسبي
			٥. عدم فهم المعالجات المحاسبية للضرائب على الدخل لدى المهنيين بسبب نقص التكوين
			٦. يعالج النظام المحاسبي المالي الضرائب على الدخل بشكل مبسط مقارنة مع المعيار الدولي رقم ١٢
			٧. تتوافق طرق معالجة الضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية

شكرا جزيلا على حسن تعاونكم .

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية :

أ. الكتب

١. الشيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، ١٩٩٠ .
٢. حكمت أحمد الراوي ، المحاسبة الدولية، دار حنين،الأردن ، ١٩٩٥ .
٣. د.حسين القاضي، د.مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، ط١ عمان،الأردن ٢٠٠٨
٤. الدكتور طاهر الجنابي ، علم المالية العامة و التشريع المالي ، دار الكتب للطباعة و النشر جامعة الموصل
٥. خالد خطيب ، المحاسبة الضريبية ، الطبعة الأولى ، المطبعة الجديدة دمشق ١٩٨٧
٦. فؤاد توفيق ، وائل الملا ، المحاسبة الضريبية ، طبعة الأولى ، الدار الأهلية عمان ١٩٩٠
٧. مختار علي أبو زيدة ، المحاسبة الضريبية ، الطبعة ٢ ، دار الجنوب للنشر قبرص ١٩٩١
٨. عزمي يوسف خطاب ، الضرائب و محاسبتها ، الطبعة الأولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ٢٠١٠
٩. دويدار محمد حامد ، مبادئ المالية العامة ، المكتب العصري الحديث ، الإسكندرية ١٩٦٧
١٠. سالم الشوابكة ، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل و طرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد ٢١ ، العدد الثاني ٢٠٠٥
١١. خالد شاوي ، نظرية الضريبة و التشريع الضريبي الليبي ، منشورات جامعة بن غازي
١٢. سالم شوابكه ، المالية العامة و التشريعات الضريبية ، دار رند للنشر و التوزيع ، سنة ٢٠٠٠
١٣. عبدالله علي منيف و آخرون ، المحاسبة الضريبية و الزكاة الشرعية من الناحية النظرية و التطبيق العلمي في المملكة العربية السعودية ، الطبعة الثانية جامعة الملك سعود الرياض ، ١٩٩٦
١٤. د.حسن عبد الكريم سلوم ، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر الدولي السابع الزرقاء،الأردن
١٥. حكمت أحمد الراوي ، المحاسبة الدولية، دار حنين،الأردن ، ١٩٩٥

١٦. طارق عبد العال حماد ، موسوعة المعايير المحاسبية ، القياس و التقييم المحاسبي ، الجزء الخامس ، ط 1 ،
جامعة عين شمس ، 2004
١٧. ناصر مراد، " الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة (١٩٩٢ - ٢٠٠٣)" ، منشورات بغداددي، روية، طبعة
٢٠٠٣
١٨. عاشور كتوش، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وفق المخطط المحاسبي الوطني/ديوان المطبوعات الجامعية، بن
عكنون-الجزائر، ٢٠٠٣
١٩. بن أعمار منصور الضرائب على الدخل الإجمالي ، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ٢٠١٠
٢٠. النظام الجبائي الجزائري، "وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب"، مديرية التشريع الجبائي، الجزائر، طبعة
٢٠٠٤
٢١. لبوز نوح مخطط النظام المالي الجديد ، الجزء الاول

ثانيا: البحوث الجامعية

- ١- سالمي محمد الدينوري، قائمة التدفقات في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة لنيل شهادة
الماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، ٢٠٠٨/٢٠٠٩
- ٢- محرز محمد عباس " دور الضريبة في تنمية و تطوير القطاع المالي و البنكي " رسالة ماجستير دفعة
٢٠٠٠/١٩٩٩ جامعة الجزائر
- ٣- ناصر علي الجراعبة ، رسالة ماجستير بعنوان " بنية ضريبة الدخل و إدارتها في الاردن - دراسة ميدانية تحليلية -
" الجامعة الأردنية
- ٤- عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده ، الضرائب على الدخل و معايير المحاسبة الدولية " حالة تطبيقية في الجمهورية
اليمنية " ، مذكرة دكتوراء ، ٢٠٠٦

٥- ثالثا: التظاهرات العلمية (المؤتمرات و الملتقيات و الأيام العلمية).

- ١- د.أمون حمدان، محاضرة حول مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية .
- ٢- الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، عزوز علي ، ١٧ - ٠١ -
٢٠١١ .

القرارات، القوانين، المراسيم

١ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

قائمة المراجع باللغة الفرنسية

الكتب:

1. N . Merzoug ,A .Bechir , Les opérations comptables selon le SCF
2. Ahmed Tessa, Ibrahim Hamado, Fiscalité de l'entreprise , les pages bleus .
3. Manuel de comptabilité générale de la class 4 sonatrach-16 mars 2010