



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - الجزائر



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر

الميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع مالية ومحاسبة، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة

بعنوان :

معالجة الضرائب على الدخل في ظل اعتماد النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) دراسة مقارنة

إعداد الطالب:

✓ كنوشي سليمان

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: بالقاعة / المدرج:

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ (ة) : (جامعة ورقلة) رئيسا

الأستاذ (ة) : بكاري بلخير (جامعة ورقلة) مشرفا

الأستاذ (ة) : (جامعة ورقلة) ممتحنا

السنة الجامعية: 2020/2019



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - الجزائر



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر

الميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع مالية ومحاسبة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان :

معالجة الضرائب على الدخل في ظل اعتماد النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) دراسة مقارنة

إعداد الطالب:

✓ كنوشي سليمان

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: بالقاعة / المدرج:

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ (ة) : (جامعة ورقلة) رئيسا

الأستاذ (ة) : بكاري بلخير (جامعة ورقلة) مشرفا

الأستاذ (ة) : (جامعة ورقلة) ممتحنا

السنة الجامعية: 2020/2019

لاهداء

إلى: من يشتهي اللسان إلى نطقيا وترف العين وحشتها، إلى من
تخشع الأحاسيس لذكرها ويرتجف كبدي
كلما أبتعد عنها، إلى من يحن القلب إلى تقبيلها وتشتاق الأذان لسماع
دعواتها الغالية " أمي الحبيبة"
إلى: من علمني أبجديات الحياة وسقاني كأسها حلوها ومرها إلى من
ناضل لأجلي وتعب لأرتاح إلى أبي الغالي
اللهم اجعل أمي وأبي من السبعون ألف الذين يدخلون الجنة بلا حساب،
فأمي لا تقدر بثمن وأبي لا يكره الزمن
إلى: من رباني على أصول الدين والفقهِ والصدق والإخلاص " جدي
وجدتي " رحمهم الله
إلى كل الأساتذة طيلة فترة دراستي
إلى: روعي وحياتي، إلى من هم أنس عمري ومخزن ذكرياتي ومصدر
سعادتي إخوتي واخواني الأعزاء "
إلى: البراعم كل اولاد اخوتي "حفظهم الله ورعاهم وجعلهم من حفظة
القرآن
إلى أعز أصدقائي الدين جمعني بهم أغلى الذكريات"
إلى كل من في القلب ولم يذكره القلم، إلى كل من يؤمن بان بذور نجاح
التغيير هي في ذواتنا وفي
أنفسنا قبل ان تكون في أشياء أخرى.

الشكر والعرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم : من لم يشكر الناس لم يشكر الله

الحمد لله والصلاة وسلم على سيدنا محمد خاتم الانبياء والمرسلين

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات حمدا كما ينبغي لجلال وجهه

وعظيم سلطانه نحمده ونشكره كثيرا على توفيقه لنا

لإتمام هذا العمل المتواضع

اللهم إنا نسألك خير المسألة وخير الدعاء وخير النجاح وخير العمل والثواب

وخير الممات وثبتنا على دينك وثقل

موازين حسناتنا وثبت إيماننا وأرفع درجاتنا في الجنة وتقبل صلاتنا وغفر

خطايانا ونسألك العلا في جناتك الفردوس الاعلى.

أما بعد:

نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا يد العون من الأساتذة الكرام وإلى كل من

ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذه المذكرة، ثم نتقدم بالشكر الخاص إلى

الأستاذ المشرف " **بكري بلخير** " مسانده و دعمه لي

واتقدم بالشكر الجزيل

وبالشكر العميق لكل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع

أشكر كل هؤلاء وجزاهم الله عني

كل خير.

الملخص

تهدف الدراسة الى تسليط الضوء على موضوع معالجة ضرائب الدخل في ظل النظام المحاسبي المالي ووفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، محاولين الاجابة على إشكالية الدراسة والمتمثلة أساسا في: إلى أي مدى يتم التوافق في المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12)؟ ومن أجل ذلك اعتمدنا المنهج الوصفي وكذا استنتاج النتائج من الدراسات السابقة.

واستنادا على النتائج المتوصل إليها، فإنه يوجد توافق كبير بين النظام المحاسبي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل ولكن نظرا للفروقات الموجودة بين التشريع المحاسبي والتشريع الجبائي فإنها تعمل على عرقلة التوافق الكلي بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) فيما يتعلق بـضرائب الدخل.

الكلمات المفتاحية :

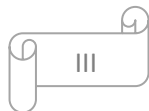
ضرائب الدخل، نظام المحاسبي المالي، ضرائب مؤجلة، معيار محاسبي رقم 12.

Abstrac:

The study aims to highlight the topic of processing income tax under the financial accounting system in terms of IAS 12 in order to find a solution to the main problem : to what extent are the processing income taxes on income being compatible? under the financial accounting system and IAS 12: income tax ? For that we have adopted the descriptive method and comparing style , this means to draw conclusions from previous studies. And based on the findings, there is a strong consensus between the financial accounting system and IAS 12 : but due to the differences between accounting legislation and tax legislation ,they obstruct the total consensus between the financial accounting system and IAS 12 concerning income tax

Key Word:

Income tax ,financial accounting system, deferred taxes, IAS 12



قائمة المحتويات

الصفحة	البيان
I.	الأهداء.
II.	الشكر و العرفان.
III.	الملخص.
IV.	قائمة المحتويات.
V.	قائمة الجداول.
VI.	قائمة الاشكال.
VII.	قائمة الاختصارات و الرموز.
أ	المقدمة
1	الفصل الاول : الأدبيات النظرية.
3	المبحث الأول : الأدبيات النظرية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 12
25	المبحث الثاني : كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (12).
30	خلاصة الفصل
31	الفصل الثاني : دراسة المقارنة للدراسات السابقة.
33	المبحث الأول : الأدبيات التطبيقية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 12.
40	الخاتمة
41	قائمة المصادر و المراجع
48	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات	(1-1)
15	تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات	(2-1)
22	التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي (IAS12)	(3-1)
29	يوضح الضرائب المؤجلة	(4-1)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
27	مفهوم الضريبة المؤجلة وأصنافها	(1-1)

قائمة الاختصارات و الرموز

الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية	الاختصار/ الرمز
Impôts sur le bénéfice des société	الضريبة على أرباح الشركات	IBS
Système Comptable Financière	النظام المحاسبي المالي	SCF
International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية	IAS
International financial reporting standard	معايير التقارير المالية الدولية	IFRS

مقدمة

توطئة:

تمارس المؤسسات الاقتصادية نشاطها في بيئة تتميز بالتغيرات والتطورات الدائمة للظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، الأمر الذي أدى إلى التكيف مع هذه التغيرات والتطورات واستغلالها على أحسن وجه.

سعت الجزائر من خلال البيئة الجديدة الى اصلاح نظامها المحاسبي، من اجل تقريب الممارسات المحاسبية الجزائرية بالممارسات المحاسبية الدولية بهدف القضاء على الاختلافات والفروق الموجودة في الانظمة المحاسبية بين الدول وتعميم استخدام المعايير المحاسبية الدولية على المستوى الدولي بتبني المعايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي (scf) الذي اصبح ساري المفعول في شهر جانفي 2010 والذي يتكيف مع متطلبات المعايير (IAS.IFRS)

وكان من بين هذه المعايير المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، الذي صدر في عام 1979 عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية (CIAS) والذي شهد عدة تعديلات عام 1996.

عمل هذا المعيار على حل النزعات والإشكالات في شقها الضريبي من خلال كيفية وطرق المعالجة المحاسبية لها وذلك بتحديد المقدار الخاضع للضريبة طبقا للقوانين والقواعد الضريبية المحدد، ففي الوقت الذي يحدد فيه الدخل المحاسبي يحسب طبقا للمبادئ المتعارف عليها، نجد أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) يهتم بمعالجة الضرائب على الدخل وكذا الضرائب المؤجلة والتي تطبق ما يسمى بطريقة ترحيل الضريبة والتي تتبنى فكرة انه سوف يكون هناك تعديل بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية على مدى عمر المؤسسة.

بناء على ما سبق يمكن طرح الاشكالية الرئيسية لهذا الدراسة :

1. الاشكالية الرئيسية :

إلى أي مدى يتم التوافق في المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ؟

2. الأسئلة الفرعية :

- ويندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة الأسئلة الفرعية التالية :
- كيف تتم معالجة الضرائب على الدخل في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟
- ما هي الآلية التي تعالج بها الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ؟
- هل أن الدراسات السابقة في الموضوع محل الدراسة توصلت إلى نفس النتائج فيما يتعلق بمعالجة الضرائب على الدخل وفق ما جاء ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ؟

3.الفرضيات :

وللإجابة على الأسئلة سابقة الذكر نقترح الفرضيات التالية:

- تتم معالجة المحاسبية لضرائب على الدخل حسب النظام المحاسبي المالي، بتحديد النتيجة الجبائية في المؤسسة التي تعتبر وعاء الضريبة على الدخل، أضف إلى ذلك يتم تحديد الضرائب المؤجلة إن وجدت.
- يوجد هناك اختلافات وفروقات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) فيما يتعلق بتحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ومن بينها الضرائب المؤجلة والاهتلاكات.

- إن الدراسات السابقة في الموضوع محل الدراسة توصلت إلى نفس النتائج فيما يتعلق بمعالجة الضرائب على الدخل وفق ما جاء ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم (12).

4. مبررات اختيار الموضوع :

لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع عشوائيا، ولكن كان نتيجة لعدة اعتبارات منها:

- مبررات ذاتية :
 - ✓ ارتباط الموضوع بالتخصص؛
 - ✓ الرغبة الذاتية في تناول مثل هذه المواضيع والتعمق فيه.
- مبررات موضوعية :
 - ✓ معرفة مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
 - ✓ الإطلاع على التغيرات المستمرة في القوانين والتشريعات الضريبية والمحاسبية؛
 - ✓ معرفة التزامات المؤسسة تجاه إدارة الضرائب.

5. أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة لتحقيق الاهداف التالية:

- إبراز مختلف العمليات التي يقوم محاسب المؤسسة (النتيجة المحاسبية) ومدى امتثالهم لأحكام النظام المحاسبي المالي؛
- معرفة كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية؛
- معرفة كيفية تحديد الضريبة على أرباح الشركات والضرائب المؤجلة؛
- التعرف على الاختلافات الموجودة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، التي تنشئ منها الضرائب المؤجلة؛
- معرفة مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق المعيار المحاسبي رقم 12؛
- المعالجة المحاسبية لهذه الضريبة .

6. هيكل الدراسة :

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية للموضوع وأيضا لاختبار مدى صحة الفرضيات، تناولنا الموضوع من خلال فصلين، حيث سقنا هذين الفصلين بمقدمة وألحقناهما بخاتمة وذلك كما يلي:

الفصل الأول : خصصنا الفصل الأول إلى تقديم متعلق بالأدبيات النظرية لدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار رقم 12 "ضرائب الدخل"، حيث قسم الفصل الأول إلى مبحثين : المبحث الأول مفهوم الدخل وأهمية والنظام المحاسبي وضرائب الدخل، والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (12).

الفصل الثاني : أجرينا فيه عملية مقارنة بين الدراسات السابقة في الموضوع من خلال مدى توافقتها أو اختلافها في معالجة موضوع ضرائب الدخل سواء من خلال النظام المحاسبي المالي أو من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم (12).

7. منهج الدراسة :

المنهج المعتمد في دراستنا هذه هو المنهج الوصفي واستنتاج النتائج من الدراسات السابقة.

8. صعوبات دراسة :

- صعوبة إيجاد مؤسسات اقتصادية من اجل إجراء الدراسة التطبيقية؛
- ومن جهة أخرى تزامن فترة إجراء الدراسة مع انتشار جائحة كورونا ما صعب من إجراء الدراسة التطبيقية خصوصا مع توقف جل المؤسسات الاقتصادية؛

الفصل الأول

الأدبيات النظرية للضرائب على الدخل وفق النظام
المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم (12)

تمهيد

تعتبر الضرائب من بين أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية النفقات العامة، فتأثير الضرائب لا يقتصر على تغطية النفقات العامة، بل لها تأثير أيضا على الجانب الاقتصادي والاجتماعي والسياسي على الدولة .

لذا نجد أن المشرع الجزائري أعطى أهمية بالغة للتشريع المحاسبي والتشريع الضريبي لما للضريبة من أهمية كما أسلفنا الذكر، ولهذا الغرض تم تبني نظام جديد للمحاسبة وهو النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التطبيق مع مطلع عام 2010، كما يهدف هذا التبنى أيضا إلى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة الدولية وذلك من خلال الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، ويدخل تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي في إطار محاولة ربط المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية.

ونظر للمتغيرات الاقتصادية وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات كان معظمها من العوامل الاساسية وراء جهود توحيد لغة المحاسبة في العالم، حيث أخذت عدة منظمات وهيئات على عاتقها مهمة إصدار معايير المحاسبة الدولية وكضرورة حتمية فرضتها التوجهات الاقتصادية ، حيث تفاعلت الجزائر بشكل ايجابي من اجل القيام بعدد من الإصلاحات على نظامها المحاسبي من أجل تكييفه مع القواعد المحاسبية الدولية.

لذلك سنتطرق في هذا الفصل الى الإطار المفاهيمي للدخل والنظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل.

ومن خلال هذا قمنا بتقسيم هذا الفصل كالتالي :

- ❖ المبحث الأول: الأدبيات النظرية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12.
- ❖ المبحث الثاني: كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (12).

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي**الدولي رقم (12)**

إن قيام الأفراد والجماعات بنشاطاتهم العادية بهدف تحقيق المعيشة، حيث أن هذا السلوك ينتج عنه علاقات تربط بين عدة وحدات اقتصادية في عدة مجالات مختلفة، تجري فيها عملية المبادلة للسلع والخدمات وعوامل الإنتاج، من أجل إشباع حاجات الأفراد المحددة.

المطلب الأول : ماهية الدخل

سنتناول ضمن هذا المطلب كل من مفاهيم الدخل ومصادره وأهمية ضرائب الدخل، وذلك كما يلي:

الفرع الأول: مفاهيم الدخل¹

على الرغم من شيوع استعمال هذا المصطلح، فإنه كغيره من المصطلحات الاقتصادية والمالية ليس من اليسير تحديده على أساس معيار دقيق يؤدي إلى استخدامه في المجال الضريبي بمدلول دقيق ومحدد. وذلك لأنه ينطوي على معاني مختلفة، فهو في الاقتصاد غيره في المحاسبة وغيره في التشريعات الضريبية لذا سوف نقسم إلى ثلاثة مفاهيم وهي : مفهوم الدخل من الناحية الاقتصادية، مفهوم الدخل من الناحية المحاسبية، مفهوم الدخل من الناحية الضريبية.

أولاً: مفهوم الدخل من الناحية الاقتصادية

ذكر كثير من الكتاب الاقتصاديين تعريفات عديدة للدخل، إذ عرفه الأستاذ (HICKS) بأنه (أقصى ما يحصل عليه الشخص من قيمة السلع والخدمات الاستهلاكية خلال فترة معينة بحيث يكون هذا الشخص في نهاية الفترة بنفس اليسار الذي كان عليه في بدايتها)، كما عرفه آخرون بأنه (مجموع ما يكسبه الفرد من الخدمات الإنتاجية الجارية التي يؤديها هو بنفسه أو بواسطة ما يمتلكه من عناصر الإنتاج الأخرى خلال فترة زمنية معينة) ومن الاقتصاديين الذين تناولوا تعريف الدخل أيضا (MARSHAL) فهو عنده (ذلك النهر المتدفق من السلع الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة) فيشمل الدخل عنده الاستهلاك مضافاً إليه الإدخار فهو يتضمن العناصر الجديدة للثروة مضافاً إليها المنافع المتحققة من استخدام تلك الثروة بالإضافة إلى المنافع الأخرى التي لها قيمة سوقية ولكن مستمدة من مصادر قد لا تعتبر ثروة.

ويعتقد بعض الاقتصاديين أن المال يعتبر دخلاً أو رأس مال بحيث نية صاحبه فتكون الثروة رأس مال إذا استعملها صاحبها رأس مال، وتكون دخلاً إذا استعملها دخلاً، فقد اتجه هؤلاء إلى تحديد الدخل على أسس شخصية بحتة وفقاً للإرادة الإنسانية التي لا تتفق مع القواعد العلمية للضريبة وعلى رأس هؤلاء الاقتصاديين (CASTONJEZE).

أما الاقتصادي الأمريكي (I.FISHER) فقد عرف رأس المال بأنه (عبارة عن مجموعة الثروة الموجودة في لحظة معينة)، وعرف الدخل بأنه (تيار من الإشباعات تستهلك خلال فترة زمنية معينة).

- بالرغم من عدم إجماع الاقتصاديين والماليين على تعريف محدد للدخل إلا أنه يمكن القول، أن معظم الاقتصاديين والماليين قد أقروا أن الدخل إيراد يتجدد أو يتكرر بصفة دورية مع بقاء المصدر واستمراره، وهو ينتج عن مصادر مختلفة فقد يكون مصدره رأس المال كريع العقارات والودائع وقد يكون مصدره العمل كأجرة العامل، وقد يكون مصدره رأس المال والعمل معا كأرباح التجارة والصناعة والخدمات الزراعية.²

¹ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب على الدخل، دار الحامد للنشر والتوزيع 2015، ص 29.

² خالد شحادة الخطيب، نادية فريد طافش، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية، ط 1، عمان، دار الحامد، 2008، ص 36.

ثانيا: مفهوم الدخل من الناحية المحاسبية

لا تولي المحاسبة أهمية كبيرة للدخل الشخصي للفرد إنما ينصب الاهتمام فيها على دخل المشروع بوصفه وحدة محاسبية ولو كان هذا المشروع المؤسسة فردية وذلك انطلاقاً من فرض الشخصية المعنوية، والإيراد لدى المحاسبين هو إنتاج المؤسسة كما أنه الجانب الموجب في تحديد نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة.

وعرف (FINNEY) الدخل بأنه (عبارة عن الزيادة في الأصول التي تنتج عن مبيعات أو تأدية خدمات لعملائها) وهذا التعريف مشابه لتعريف جمعية المحاسبين الأمريكية وإنما عرفت الدخل بأنه (التغير النقدي لمجموع المنتجات أو الخدمات التي انتقلت من المشروع إلى عملائه خلال فترة زمنية محدد).

ونرى أن التعريف الأخير أكثر دقة وتحديداً، أن الإيراد هو المفهوم الإجمالي، إذ يعيننا إجمالي الإيراد فقط.

ويمكن تحديد مفهوم الإيراد في الفكر المحاسبي في شكل نظريتين، هما:

أ- نظرية الاستغلال:

يتحدد الربح طبقاً لهذه النظرية بالفرق بين عمليات المتاجرة والاستغلال العادي من جهة، وبين تكاليف استغلال المشروع من جهة أخرى.

فالإيرادات تشمل المبيعات وأجور الخدمات التي أدت، كما تشمل المصروفات ثمن المبيعات وسائر التكاليف المتعلقة بمزاولة النشاط.

ب- نظرية الميزانية:

يتحدد الربح طبقاً لهذه النظرية بزيادة قيمة أصول المؤسسة عن خصومها في أول السنة التجارية ونهايتها فنطاق الأرباح التجارية طبقاً لهذه النظرية أوسع مدى نطاق الربح وفقاً لنظرية حساب الاستغلال، فالربح يشمل كلاً من الإيرادات الإدارية والرأسمالية.

ثالثاً: مفهوم الدخل من الناحية الضريبية¹

إن مفهوم الدخل الضريبي ليس من السهل تحديده ويختلف تعريفه اختلافات كبيرة من تشريع لآخر، فهناك المفهوم الواسع الذي لا يقتصر على المفهوم لا يقتصر على المفهوم الضيق للدخل القائل "إن الدخل عبارة عن كل قوة شرائية نقدية جديدة تتدفق بصورة دورية خلال فترة زمنية معينة، يمكن استهلاكها دون المساس بالمصدر أو ما يعبر عنه بنظرية المصدر أما المفهوم الواسع فهو لا يقتصر فقط على الدخل الذي يتصف بالدورية وبقاء المصدر بل يتمدد ليشمل أيضاً على مكاسب رأسمالية أو حتى عرضية، وما يطلق عليه نظرية الميزانية أو الإثراء.

1- نظرية المصدر: تعتبر نظرية المصدر الدخول هي فقط ما يحصل عليه المكلف بصفة دورية ومنتظمة من أموال وخدمات يمكن تقويمها بالنقود، والدخل وفق هذه النظرية هو الدخل الصافي أي بعد استبعاد جميع التكاليف اللازمة لإنتاج الدخل واستمراره ومن بينها مصاريف الصيانة والترميم..... الخ، فالدخل يتدفق من استثمار المصدر ويختفي باختفاء المصدر، وقد أخذت بهذه النظرية أكثر التشريعات الضريبية القديمة، عرفت هذه النظرية في علم الضريبة بـ (نظرية الاستثمار)، وقد نخلت عنها أغلب التشريعات الحديثة ليحل محلها نظرية الميزانية "أو نظرية الإثراء"².

¹ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص 35.

² خالد شحادة الخطيب، نادية فرية طافش، مرجع سابق، ص 37-38.

2- نظرية الميزانية أو نظرية الإثراء: تتوسع هذه النظرية في مفهوم الدخل فتعتبره الزيادة الايجابية في ذمة الشخص (المعنوي أو الطبيعي) خلال فترة زمنية معينة ،يستوي في ذلك حصول الشخص على الدخل بصورة منتظمة أو وبصرف النظر عن المصدر الذي يأتي منه الدخل.¹

فالدخل الخاضع للضريبة في العصر الحالي مرتبط باعتبارات اقتصادية وفنية ومالية واجتماعية ونظرية الإثراء أو الميزانية هي المطبقة في التشريعات الضريبية المعاصرة ،أما الهدف من تحديد الدخل الخاضع للضريبة هو منع تحرب بعض عناصر الدخل من الخضوع للضريبة ولتقييد السلطات العامة حتى لا تتوسع في فرض الضريبة بحيث تصيب عناصر يجب إن لا تخضع للضريبة .

الفرع الثاني: مصادر الدخل.

يعتبر الدخل العنصر المقابل للإنتاج، حيث يمثل العائد الذي يتقاضاه كل عنصر من عناصر الإنتاج مقابل مساهمته في العملية الإنتاجية، وبما أن كل إنتاج يخلق دخلاً فإن كل عنصر إنتاجي يحصل على دخل يوازيه، فالإنتاج يتم اقتسامه بين مختلف مصادر العناصر الإنتاجية وهذه المصادر هي:

1- **العمل:** يعرف العمل على أنه كل جهود اختياري يقوم به الفرد لإيجاد منفعة جديدة للغير وتحقيق مصلحة خاصة لنفسه،² حيث يعتبر العمل من أهم عوامل الإنتاج إذ لن تستقيم العملية الإنتاجية دون مجهود بشري عضلياً كان أم ذهنياً، وما يميز العمل عن عوامل الإنتاج الأخرى كونه لصيق بالعامل لا يمكن فصله عنه كما لا يمكن تخزين العمل.³

2- **الأرض:** يطلق لفظ الأرض على الموارد الطبيعية بكافة أشكالها وخاصة الثروات المعدنية الموجودة في باطن الأرض، وعائد الأرض هو الربح، ويعتقد البعض أن الأرض كعنصر من عناصر الإنتاج تتسم بخصائص منها:

- أنها محدودة لا يمكن زيادتها؛
- أنها هبة من هبات الله؛
- أنها تعطي ربحاً، كما تتميز بصعوبة زيادة عرضها وتنوع خصوبتها والثروات التي في باطنها وعدم إمكانية نقلها وما يترتب على ذلك من الأهمية الفائقة لموقعها.⁴

3- **رأس المال:** هو الثروة التي تستخدم في إنتاج ثروة أخرى أو بمعنى آخر هو مجموع السلع الموجودة في لحظة معينة من الزمن، سواء كانت هذه السلع رأس مالية مثل الآلات والمصانع والمواد النصف مصنعة، والمواد الخام أو استهلاكية كالأغذية والملابس الأثاث، أما بالنسبة للنقود والسندات فهي لا تعتبر رؤوس أموال، فمثلاً النقود عبارة عن ورقة شرعية تخول حاملها حقاً في امتلاك الموجودات أو قيم مملوكة من قبل الحكومة التي تعطي مالكها حق ملكية مقدار معين من ثروة أو قيم مملوكة من قبل المصدر لهذه الأوراق والعائد من رأس المال هو الفائدة.

4- **التنظيم:** يقوم المنظم بالتوفيق بين عوامل الإنتاج، الأرض، العمل، رأس المال، مستخدماً المعلومات الفنية أو التكنولوجية المناسبة لإنتاج سلعة معينة أو تقديم خدمة محددة، ويلعب الربح في اقتصاديات السوق دور المحفز الأساسي في اختيار السلع والخدمات التي يقوم المنظم بإنتاجها، ويتحدد الربح بالفرق بين الإيرادات والتكاليف، وعليه يسعى المنظم إلى توليف العناصر الإنتاجية بحيث تكون تكاليف الإنتاج لكل مستوى من مستوياته أقل ما يمكن.

¹ سالم محمد الشوايكة ، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار رند للنشر والتوزيع، 2000، ص76.

² سميح مسعود، الموسوعة الاقتصادية، الجزء الأول، دار الشروق، عمان، 2008، ص504.

³ حري محمد عريقات، مبادئ الاقتصاد، دار وائل للنشر، طبعة 1، عمان، الأردن، 2005، ص121.

⁴ المرجع نفسه، ص159.

5- اقتصاد المعرفة: وهذا المصدر يعتبر من أرقى المصادر، كونه يرتبط بالإبداع الفكري والمعرفي، وقد يعتبره البعض جهد العمل المعرفي والفكري، يمثل مصادر مستحدثة ترتبط بالتنمية البشرية وبالاقتصاد الرقمي ومنتجاته، فأصبح من أهم مصادر الدخل علميا.

الفرع الثالث: أهمية ضرائب الدخل

إن الدور التقليدي للضرائب الذي ارتبط أساسا بوجودها ونشأتها هو دورها المالي، أو وظيفتها التي تمثل أهم أدوات الدولة في الحصول على الموارد المالية (الإيرادات العامة) التي تكفل لها النفقات العامة المتزايدة عاما بعد عام، ومن هنا تأتي أهمية الضرائب بعد تحصيلها لتنفيذ عملية التنمية من خلال النظام العام.¹

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

المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي والضرائب على الدخل

تم تطبيق النظام المحاسبي في مختلف المؤسسات الجزائرية وذلك لتحسين النظام المحاسبي والذي أحدث تغيرات جذرية على نظامها المحاسبي وهو أفضل خيار كما يعتبره مجلس المحاسبة الوطني، كما يعتبر أهم خطوة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات.

الفرع الأول: النظام المحاسبي المالي

سنتطرق في هذا الفرع إلى دوافع تبني النظام المحاسبي المالي ثم شرح هذا النظام، وذلك كما يلي:

أولا: دوافع تبني النظام المحاسبي المالي²

تم تطبيق النظام المحاسبي المالي في مختلف المؤسسات الجزائرية وذلك لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي أحدث تغيرات جذرية على نظامها المحاسبي وهو أفضل خيار كما يعتبره مجلس المحاسبة الوطني، كما يعتبر أهم خطوة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات.

أ. من أجل إطار تصوري يستجيب لمتطلبات السوق:

إن المحاسبة هي تقنية تهتم بجمع الحسابات وذلك بتسجيلها بشكل يومي وترجمة الأحداث الاقتصادية في شكل عددي بصفة دورية، بعد تحليل الحسابات وتبويبها ثم تجميعها في شكل جداول شاملة ليتم استغلالها من طرف المؤسسة والمتعاملين معها من جهة ومصالح الضرائب من جهة أخرى.

¹ عبد الرحيم عبد الجبار أحمد، اثر التخطيط الضريبي على تحقيق العبء ضريبة أرباح في الشركات الصناعية المساهمة في اليمن، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة البت المفرق اليمن، 2001، ص34.

² لشهب عمر، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، ط1، 2014، ص112-111.

لكن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص، بحيث يهتم المستثمرين بشراء الأسهم والمقرضون باقتراض الأموال، وبالتالي وجود إمكانية لدخولهم في شراكة مع المؤسسة، لذلك ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية دقيقة وصورة واضحة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تستجيب بشكل أو آخر للمعايير المحاسبية الدولية.

أن الإطار التصوري ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار جملة من العناصر عند إعداد أو تحديثه، كما هو الشأن بالنسبة للمخطط المحاسبي الجزائري، وذلك أن تكون التقارير المعدة تتميز بجملة من الخصائص وأن يسمح النظام المحاسبي بعقلانية المعلومات المحاسبية وتوحيد القوائم المالية بشكل يعطي ثقة للمتعاملين مع المؤسسة ويرفع مستوى القابلة للمقارنة بين هذه القوائم ويسمح باتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت الملائم.

ب. من أجل إطار محاسبي يستوجب للمعايير المحاسبية الدولية:

المخطط المحاسبي الوطني وضع على حسب معايير الاقتصاد المخطط ولتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل والإنتاج وبالتالي وضع لتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية، أما التحولات العميقة التي عرفتها الجزائر وذلك بتحويلات إلى اقتصاد السوق وتحديد التجارة الخارجية وفتح رأس مال المؤسسات العمومية أمام الخواص وتحديد الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر. أمام كل هذه التحولات تحتم على الجزائر إصلاح منظومتها التجارية وتكييفها مع البيئة المحاسبية الدولية، يسمح للمحاسبة في الجزائر بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات.

كما يأتي تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي كاستجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

ثانيا: النظام المحاسبي

تضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري على إطار تصوري يشكل دليلاً لإعداد وعرض المعايير المحاسبية وتأويلها، واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون هناك بعض المعاملات أو الأحداث الاقتصادية التي يقوم بها الكيان غير معالج بموجبه، واحتوى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على مفاهيم لكل من المحاسبة المالية الأصول، الخصوم، النواتج، الأعباء والنتيجة الصافية ومجال تطبيق هذا النظام، ونص على مجموعة المبادئ المحاسبية الواجب احترامها والتي تشكل في مجموعها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحظى بصفة القبول العام، كما حدد مجموعة من القواعد التنظيمية للمحاسبة والتي يجب الالتزام بها ومراعاتها من طرف جميع الكيانات الملزمة قانوناً بمسك محاسبة مالية وفقاً لهذا النظام.

يعد النظام المحاسبي المالي المرجعية المحاسبية في الجزائر وذلك من إحلاله محل المخطط المحاسبي الوطني لذلك نرى من الضروري التعرف على مفهوم هذا النظام وكذا بعض قواعده والمبادئ التي جاء بها.

1- مفهوم النظام المحاسبي المالي :

حدد النظام المحاسبي المالي مفهوماً للمحاسبة من خلال ما ورد في المادة 03 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض

كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية،¹ من خلال هذا التعريف يمكن إن نستنتج الخصائص التالية للمحاسبة المالية:

- المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية؛
- مدخلات النظام هي معطيات قاعدية قابلة للقياس النقدي؛
- مخرجات النظام تمثل كشوف تعكس بصدق المركز المالي للكيان؛
- هدف النظام قياس أداء ونجاعة الكيان (جدول حسابات النتائج)، ووضعية الخزينة (جدول التدفقات النقدية)؛
- يتم إعداد الكشوف المالية في نهاية السنة المالية.

2- الإطار التصوري :

يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويله واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل².

ويعرف الإطار التصوري بأنه³:

✓ المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية؛

✓ الاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية.

وكما يشكل مرجعا لوضوح معايير التي يتعين جديدة، ويسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

1-2 الفرضيات التي يتم من خلالها إعداد القوائم المالية: يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطاراً مفاهيمياً للمحاسبة المالية،

معايير محاسبة ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها، ولاسيما:

1-1-2 محاسبة التعهد (الالتزام): تحضر القوائم المالية اعتمادا على صفقات وأحداث تمت فعلا، بتغيير آخر تسجيل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس عند الدفع أو القبض للمبالغ المقابلة، تسجيل في دفاتر المحاسبة في ذلك التاريخ وتظهر في القوائم المالية للدورات التي وقعت فيها.⁴

2-1-2 استمرارية النشاط (الاستغلال):

يتم إعداد البيانات المحاسبية على اقتراض استمرار المؤسسة في متابعة نشاطها الذي تأسست لأجله.⁵ وهو ما نصت عليه المادة رقم 07 من المرسوم التنفيذي 08-156.

2-2 المبادئ المحاسبية الأساسية: تبنى النظام المحاسبي المالي مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وقد حددها بـ 13 مبدأ وهي :

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية الصادرة في 2007/11/25، المتضمنة القانون رقم 07-11، المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، ص46.

² القانون رقم 07-11، مرجع سابق المادة رقم 7، ص4.

³ المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429هـ الموافق لـ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/العدد 27، المادة رقم 2، ص11.

⁴ محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص52.

⁵ علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2011-2012، ص85.

2-2-1 مبدأ الدورة المحاسبية : يقصد بالدورة المحاسبية الفترة التي تعتمد عليها المؤسسة لتحديد نتائج أعمالها ومركزها المالي، وعادة ما تكون سنة حيث تبدأ في N/01/01 وتنتهي في N/12/31، كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ مخالف لتاريخ 12/31 لإقفال الدورة إذا كان نشاطها مقيد بدورة الاستغلال مخالفة للسنة المدنية.¹

2-2-2 مبدأ استقلالية الدورات : تنص المادة رقم 12 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أنه يجب أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها والسنة التي تليها.

2-2-3 مبدأ قاعدة الوحدة الاقتصادية: حسب هذا المبدأ فإن المؤسسة تعتبر كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، أي أن لها شخصية معنوية مستقلة عن الملاك، وتكمن أهمية هذا المبدأ في تحديد مسؤولية المؤسسة تجاه الغير خاصة الملاك.

2-2-4 مبدأ الوحدة النقدية: نصت المادة 12 و 13 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية، أما العمليات التي تمت بالعملة الاجنبية فيجب ترجمتها إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.

2-2-5 مبدأ الأهمية النسبية: تكون المعلومة ذات معنى، إذا كان غيابها من القوائم المالية يؤثر في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين.

2-2-6 مبدأ ثبات الطرق: ويقصد بذلك التزام المؤسسة في الدورة الخالية بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في دورة سابقة، ذلك لان انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

2-2-7 مبدأ الحيطة والحذر: ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف.

2-2-8 مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: وفي هذا الإطار فقد نصت المادة رقم 17 من المرسوم التنفيذي 08-156 على ما يلي: "يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة المالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة".

2-2-9 مبدأ التكلفة التاريخية: يتم وفق هذا المبدأ تسجيل كل العمليات والأحداث الاقتصادية بقيمتها الفعلية عند تاريخ حدوثها مع ثبات قيمة النقود، بحث تعبر القيم عن الماضي دون الأخذ بالاعتبار التقلبات الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة.²

2-2-10 مبدأ الصورة الصادقة: يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، وتتضمن الصورة الصادقة احترام القواعد والمبادئ المحاسبية وإعداد قوائم مالية تكون قادرة على تقديم معلومات ملائمة عن الوضعية المالية للمؤسسة.³

2-2-11 مبدأ عدم المقاصة: يشير هذا المبدأ إلى أنه لا يمكن إجراء أي عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من النواتج (إلا إذا كانت هناك معايير تسمح بإجراء هذه المقاصة).

¹ عزوز علي، متناوي محمد، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع التنظيم المحاسبي المالي، مداخلة، الملتقى الدولي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادى يومي 17-18 جانفي 2010.

² مداني بن بلغيث، سلسلة دروس في المحاسبة المالية، منشور في الأنترنت على الموقع: www.benbelghit.com

³ عزوزعلي، متناوي محمد، مرجع سابق، ص02.

2-2-12 مبدأ تغليب الوضعية الاقتصادية على الشكل القانوني: يعتبر هذا المبدأ من بين الإضافات التي جاء بها (SCF)، إذ ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهرة القانوني، فمن خلال المبدأ يمكن تسجيل فرض الإنجاز ضمن عناصر الميزانية.¹

2-2-13 مبدأ القيد المزدوج: تحرر التسجيلات المحاسبية حسب المبدأ المسمى (القيد المزدوج)، حيث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.²

3- تقديم القوائم المالية :

نصت المادة 25 من القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل واحد اقتصاديه تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملزمة بإعداد قوائم مالية سنوية.

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل جداول تلخص نشاط المؤسسة في نهاية كل دورة محاسبية، ويتم عرضها بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة.³ يجب على الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون أن تعد الكشوف المالية سنوية على الأقل، وتمثل هذه الكشوف قيما يلي:⁴

❖ الميزانية:

تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم مع الفصل بين العناصر الجارية والعناصر الغير الجارية (سواء في الاصول أو الخصوم).

❖ جدول حساب النتائج:

يلخص مختلف الأعباء والنواتج المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح.

❖ جدول تدفقات الخزينة:

يهدف الى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة، وما يعادها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة.

❖ جدول تغير الأموال الخاصة:

يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية.

❖ ملحق الكشوف المالية :

يتضمن معلومات وتوضيحات تساعد في فهم العمليات الواردة في الكشوف المالية، حيث أنها وضعت بطريقة منظمة تستعمل لإحالات إلى المعلومة الواردة في الميزانية، وحساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة.

4- تنظيم المحاسبة:

¹ شعيب شنوف، المحاسبة المالية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2016، ص22.

² لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، تخصص الإدارة المالية، جامعة منتوري قسنطينة، 2011-2012، ص30.

³ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، المكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج1، الجزائر، 2009، ص72.

⁴ جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي الجديد، الجزائر، 2011، ص16-17.

- أشار النظام المحاسبي المالي بوضوح إلى جملة من التعليمات التي يتعين الأخذ بها لتنظيم المحاسبة، ولعل من أهمها ما يلي¹:
- تحدد المؤسسة تحت مسؤوليتها الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء؛
- يجب أم يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مراجع الوثيقة الثبوتية التي يستند عليها؛
- يجب القيام بعملية جرد لأصول وخصوم المؤسسة مرة في السنة على الأقل؛
- كل تسجيل محاسبي يجب تدعيمه بوثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصدقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية، المستندات والوثائق المبررة لمدة عشر سنوات؛
- يتم مسك المحاسبة إما يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

5- أهمية النظام المحاسبي المالي:

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي²:

- ✓ يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة وتوضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعب؛
- ✓ يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛
- ✓ يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تتركز على مبادئ محددة بوضوح؛
- ✓ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- ✓ انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة العالمية؛
- ✓ يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- ✓ يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
- ✓ تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغيير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

6- أهداف النظام المحاسبي المالي:

- هناك العديد من الأهداف المرجوة تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ويمكن تخيصها في النقاط التالية³:
- ✓ إيجاد حلول محاسبية للعمليات غير المعالجة بواسطة المخطط المحاسبي الوطني؛
- ✓ السماح للمؤسسات الاقتصادية بإنتاج معلومة مالية ذات نوعية كاملة، أكثر شفافية، أكثر سهولة للتحقق منها بفعل توضيح أفضل للقواعد المحاسبية؛

¹ القانون رقم 07-11، مرجع سابق، المواد رقم 11-14-17-18-20-24، ص 4-5.

² صالح مرزاوقة وعبد الكريم فروحات، النظام المحاسبي والقواعد الجبائية الجزائرية الواقع والآفاق، مداخلة في الملتقى الدولي -حول معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، الجزائر نوفمبر 2014 ص 635.

³ نعيجي عبد الكريم، مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراة LMD، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2017، ص 61.

- ✓ وجود متعاملين جدد مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية، خاصة بعد فتح الجزائر أبواب الاستثمار للأجانب فأصبح المستثمرين على رأس قائمة المستعملين للقوائم المالية؛
- ✓ السماح بتقديم الممتلكات بشروط السوق؛
- ✓ تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية؛
- ✓ ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب بخصوص عمليات الشراكة؛
- ✓ فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم؛
- ✓ توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الاهتلاك، كيفية معالجة المؤونات، وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

تعتبر الضريبة مصدرا هاما من مصادر الإيرادات العامة لدى الدولة، بل وازدادت أهميتها ليس لأنها توفر المال اللازم لتمويل الإنفاق العام بل تعداه لتحقيق أهداف سياسية واقتصادية وأخرى اجتماعية، وبما أن المؤسسات هي النواة الأساسية في اقتصاديات الدول فتفرض عليها أهم أنواع الضرائب والتي تقوم باحتسابها وتسجيلها وفقا للنظام المحاسبي المعمول به.

أولاً: مفهوم الضريبة على أرباح الشركات¹

المادة 135: تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليها في المادة 136.

وتسمى هذه الضريبة " الضريبة على أرباح الشركات".

خصائص الضريبة على أرباح الشركات²:

تتميز هذه الضريبة بالخصائص التالية :

- **ضريبة وحيدة:** لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين؛
- **ضريبة عامة:** لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها؛
- **ضريبة نسبية:** لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي؛
- **ضريبة سنوية:** إذ أن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة؛
- **ضريبة تعتمد على التصريح الإلزامي للمكلف من خلال إرسال الميزانية الجبائية لمفتش الضرائب قبل الفاتح من شهر أفريل من كل سنة تلي سنة تحقيق الربح.**

ومن المزايا التي تتمتع بها الضريبة على أرباح الشركات هي أنها تشجع على إقامة الشركات على شكل مجموعات (الشركة الأم وفروعها) وهذا من أجل الامتيازات والتخفيضات الممنوحة، وتخضع الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة إلى غاية السنة الرابعة.³

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 136

² حميد بوزيدة " التقنيات الجبائية" ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2017، ص72.

³ ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث عدد 02، 2003، ص29.

أ - مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات :

حسب نص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019 فإن مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات يتم على أساس الخضوع الإجمالي أو الاختياري للشركات حيث أن:

1- الأشخاص المعنويون الخاضعون :

تطبق الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة من طرف:

- شركات الأموال (شركات المساهمة S.P.A، والشركات ذات المسؤولية المحدودة S.A.R.L، والشركات الوحيدة ذات المسؤولية المحدودة E.U.R.L؛
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء المعفاة بواسطة قوانين المالية؛
- الشركات المدنية التي لم تؤسس وفق نظام الشركات بالأسهم، ولكنها اختارت نظام الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وهذا الطلب غير قابل للإرجاع خلال مدة حياة الشركة؛
- الشركات التي تحقق العمليات والإيرادات المبنية في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمتمثلة في عمليات شراء العقارات من أجل بيعها وعمليات تأجير المؤسسات التجارية والصناعية بما فيها الأثاث أو العتاد اللازم لاستغلالها.

✓ واجبات الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات :

- مسك محاسبة منتظمة؛
 - اكتتاب وإرسال التصريح (الميزانية الجبائية)؛
 - تقديم الوثائق الضرورية لإثبات النتائج؛
 - الدفع التلقائي للضريبة (حسب تواريخ استحقاقها).
- وتؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنويين في مقر شركتهم، أو إقامتهم، وإذا تعذر ذلك يلتزم الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي، بدفع الضريبة والغرامات المرتبطة بها.

2 - الأشخاص الطبيعيون:¹

تخضع اختياريًا لهذه الضريبة، أرباح الشركات الأشخاص التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

3- الشركات الخاضعة اختياريًا:

هناك بعض الشركات خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي لكن سمح لها القانون باختيار منها الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، إذ يتعين على الشركة تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لدى مصلحة الضرائب الخاصة بها، علما أن هذا الاختيار نهائي ولا رجعية فيه، وهذه الشركات هي شركات الأشخاص مثل :

- شركة التضامن؛

- شركة التوصية البسيطة؛

- جمعيات المساهمة؛

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص73

4- الإعفاءات :

- تمنح الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات ، بصفة مؤقتة، أو دائمة، وتحدد بموجب قوانين المالية، ويمكن قراءة بعض الإعفاءات حسب(المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة) في الآتي:
- تعفى بصفة دائمة، المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدين، وكذا الهياكل التابعة لها؛
 - تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من مساعدة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "A.N.S.E.J" من إعفاء كلي لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ بداية الاستغلال، ويمدد هذا الإعفاء إلى 06 سنوات، إذا كانت هذه النشاطات تمارس مناطق يراد ترقيةها والمحددة من طرف التنظيم؛
 - تعفى بصفة دائمة تعاونيات الاستهلاك للمؤسسات والمنظمة العمومية، تمارس مناطق يراد ترقيةها والمحددة من طرف التنظيم؛
 - تستفيد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المقامة والمنتجة في ولاية الجنوب والهضاب العليا والمستفيدة من الصندوق الخاص لتنمية ولاية الجنوب الكبير والصندوق الخاص بالتنمية الاقتصادية للهضاب العليا من تخفيض في مبلغ الضريبة على ارباح الشركات المستحقة على أنشطتهم المتعلقة بإنتاج المواد والخدمات المقامة على مستوى هذه الولايات يقدر بـ 15% لفائدة ولايات الهضاب العليا و 20% لفائدة ولايات الجنوب وذلك لمدة خمس (05) سنوات ابتداء من أول يناير سنة 2004 ويستثنى من أحكام هذه المادة المؤسسات العاملة في مجال المحروقات (المادة 8 من قانون المالية لسنة 2004).

ثانيا: معدلات الضريبة على أرباح الشركات

قبل القيام بالتصريح بالضريبة على أرباح الشركات على المؤسسة أن تكون على علم للنسبة التي ستفرض عليها، وفي هذا المجال حددت المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلات التالية:¹

المعدل العادي:²

- 19 % بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع ما عدى المنجمية منها والمحروقات؛
- 23 % بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء الأسفار؛
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه، إن عدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26 %.

المعدلات الخاصة:³

تحديد نسبة الاقطاعات من المصدر بالنسبة لضريبة على أرباح الشركات كما يوضح الجدول التالي :

¹ المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019، مرجع سابق، ص36

²رتيبة بوهالي، محاضرات في جباية المؤسسة، مطبوعة جامعية، جامعة محمد الصديق بن يحي -جيجل- 2016/2017 ص34.

³محمد شريف، محاضرات في جباية المؤسسة، جامعة ابن خلدون- تيارت، 2017/2018، ص78.

الجدول رقم (1-1) : معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات

النشاط الخاضع للضريبة	المعدل
- بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات ويمثل الإقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتماداً ضريبياً بخضم من الضريبة النهائي.	10%
- بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.	
- بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الإقتطاع من المصدر يكتسي طابعا محمرا.	20%
- للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.	24%
- الحواصل المدفوعة للمخترعين الذين المقيمين في الخارج، أما بموجب امتياز رخصة استغلال براعتهم وأما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو صيغته أو منح امتياز ذلك.	
- المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر .	
- بالنسبة للمداخل الناتجة عن الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الإقتطاع طابعا محمرا.	40%

المصدر : الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

ثالثا : آلية دفع الضريبة على أرباح الشركات

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات عن طريق نظام التسيقات والذي يعرف بالتسديد التلقائي وهو يتم وفق ثلاثة أقساط متساوية خلال السنة المالية متبوعة بقسط يسمى قسط التسوية "رصيد التصفية" الذي يعبر عن الرصيد الباقي من الضريبة الواجبة الدفع ويتم حساب مبلغ الأقساط بالاعتماد على ضريبة السنة السابقة (N-1) وفي حالة كانت المؤسسة قد حققت خسارة في السنة السابقة فإنها تعتمد على ضريبة السنة (N-2) أو 5% من الرأسمال الاجتماعي للشركات حديثة التأسيس.

الجدول رقم (2-1) : تسيقات الضريبة على أرباح الشركات

التسبيق	مبلغ التسبيق	أجل الدفع
التسبيق الأول	ضريبة السنة السابقة × 30%	من 20 فيفري إلى 20 مارس
التسبيق الثاني	ضريبة السنة السابقة × 30%	من 20 ماي إلى 20 جوان
التسبيق الثالث	ضريبة السنة السابقة × 30%	من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر
رصيد التصفية	ضريبة السنة الحالية - مجموع التسيقات	قبل 30 أفريل من السنة الموالية

المصدر: من إعداد الطالب اعتماد على ما سبق.

يتم حساب قيمة التسيبقات على أساس 30 % من الربح الجبائي المصرح به في السنة المالية الماضية، مع العلم أن التسيبقات الأولى يحسب على أساس السنة المالية قبل الماضية في حالة عدم تحديد الربح الجبائي للسنة المالية الماضية ويتم تعديله عند التسيبقات الثاني ؛ من خلال ما سبق يمكن أن نكون أمام ثلاث حالات، وهي:

- الحالة الأولى: مجموع التسيبقات المؤقتة تساوي مبلغ الضريبة، وهي حالة نادرة، في هذه الحالة لا يوجد رصيد التسوية.
- الحالة الثانية: مجموع التسيبقات المؤقتة أصغر من مبلغ الضريبة المستحقة، في هذه الحالة رصيد التسوية موجب، أي يتوجب على المكلف تسديد الفرق بين قيمة الضريبة وما تسديده في التسيبقات.
- الحالة الثالثة: مجموع التسيبقات أكبر من مبلغ الضريبة، وعليه فإن رصيد التسوية يكون سالبا، وبذلك يسترجع ذلك الرصيد من تسيبقات السنة المقبلة.

رابعا: المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تتم المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات كما يلي¹: يتم جعل ح/695 : ضرائب على الأرباح على نتائج الأنشطة العادية لدينا بدائية ح/4442 : الدولة، الضرائب على النتائج (ض أش)، وذلك كما يلي :

		ن/12/31			
xxxx	xxxx	4442	إثبات الضريبة على أرباح الشركات للسنة ن.	695	

وعند تسديد مبلغ الضريبة الذي يجب ألا يتجاوز تاريخ 30/04/ن+1 يتم جعل ح/4442 لدينا بدائية أحد حسابات الخزينة (عادة حساب البنك)، وذلك كما يلي :

		قبل 30/04/ن+1			
xxxx	xxxx	512	تسديد الضريبة على أرباح الشركات للسنة ن بشيك بنكي رقم...	4442	

أما إذا اعتمدت المؤسسة نظام التسيبقات في تسديدها للضريبة على أرباح الشركات، فإن هذه الأخيرة تقوم بتسديد ثلاث تسيبقات خلال السنة، وذلك كما يلي :

أ- عند تسديد التسيبقات :

		02/20 - 03/20 ن			
xxxx	xxxx	512	التسيبقات الأولى للضريبة على أرباح الشركات للسنة ن بشيك بنكي رقم...	4441	

¹ عريوة رشيد، محاضرات مقياس محاسبة الشركات ألفت على طلبة السنة الأولى ماستر محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2015/2016.

XXXX	XXXX	06/20 – 05/20 ن	512	4441
		التسبيق الثاني للضريبة على أرباح الشركات للسنة ن بشيك بنكي رقم...		
XXXX	XXXX	11/20 – 10/20 ن	512	4441
		التسبيق الثالث للضريبة على أرباح الشركات للسنة ن بشيك بنكي رقم...		

ب- عند إثبات مقدار الضريبة في نهاية السنة :

XXXX	XXXX	12/31 ن	4442	695
		إثبات الضريبة على أرباح الشركات للسنة ن.		

ج- عند تسديد رصيد التصفية :

Xxxx	XXXX	قبل 04/30 ن+1	4441 512	4442
		تسوية رصيد التصفية للضريبة على أرباح الشركات للسنة ن.		

الفرع الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

حيث سنتطرق ضمن هذا الفرع إلى كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، وذلك كما يلي:

أولاً: النتيجة المحاسبية

1- تعريف النتيجة المحاسبية: بما أن الضريبة لا تفرض إلا على النتيجة الجبائية، فإن معظم الكتاب ذهبوا إلى تعريف النتيجة من خلال الربح، حيث أن الربح هو الزيادة في القيمة التي تنتج عن أي عملية تتم من الغير، كما يعرفه البعض على أنه زيادة في قيمة حقوق المساهمين في نهاية الفترة.¹

يمكن تعريف النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي على النحو التالي :

نتيجة الدورة² = إيراد النشاط - نفقات على تكاليف النشاط + /- تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية + /- تغيرات المخزون (مخ اول المدة و مخ اخر المدة) + /- التصحيحات الخاصة بأصول الثابتة + /- التصحيحات الخاصة بالقروض. ويكون ذلك بمراجعة كيفية تحديد النواتج والأعباء بإجراء عمليات بحث وتحقيق فيها.¹

¹ قدوري عمار، بن عواق العربي، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، 2018، ص 68-69.

² رضا جاو، إيمان حمدي، اثار تطبيق النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013، ص 4، 5.

- 2- كيفية تحديد النتيجة المحاسبية: وتحدد انطلاقا من الميزانية أو من جدول حسابات النتائج، وذلك كما يلي ؛
- 2-1 النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية: يتم استخلاص النتيجة المحاسبية من خلال الفرق بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية، يمثل هذا الفرق في نهاية الأمر من معرفة المؤسسة ووضعيتها المالية.
- فإذا كان جانب الأصول أكبر من جانب الخصوم فالنتيجة هنا تمثل ربح للمؤسسة وإذا كان جانب الخصوم أكبر من جانب الأصول فالنتيجة خسارة بالنسبة للمؤسسة.
- 2-2 النتيجة المحاسبية من خلال جدول حساب النتائج: يتضمن جدول حسابات النتائج مجموعة من عناصر فإذا تم دمج هذه العناصر في عملية حسابية فستشكل لنا النتيجة المالية (المحاسبية) يتم احتساب هذه النتيجة وفقا للمعادلة التالية :

$$\text{النتيجة المالية} = \text{إيرادات النشاطات} - \text{نفقات النشاطات} + / - \text{تغيرات الديون قيد التنفيذ والحسابات الدائنة للاستغلال}$$

$$+ / - \text{التصحيحات المتعلقة بالتبنيات} + / - \text{التصحيحات المتعلقة بالاقتراضات}^2$$

من أجل التحديد الصحيح والجيد للنتيجة المحاسبية يجب أن يكون ذلك بمراجعة كيفية تحديد النواتج والاعباء بإجراء عمليات بحث وتحقيق فيها.

- مراجعة النواتج (الإيرادات): وتتمثل في مراجعة رقم الأعمال (CA) ومراجعة النواتج الأخرى.
- مراجعة الأعباء: يجب التأكد من توافر هذه الأعباء على شروط معينة حددها التشريع الجبائي، وذلك لكي تكون عبئا قابلا للخصم من الوعاء الضريبي، وعليه يمكن ذكر أهم الشروط الواجب توافرها لخصم العبء وهي كما يلي:
- أن تكون النفقة (العبء) مرتبط بأعمال المؤسسة بطريقة مباشرة؛
- أن تكون النفقة (العبء) متعلقة بالسنة المالية موضوع الحساب، وذلك لان سريان الضريبة مرتبطة بالاستحقاق بغض النظر عن تاريخ قبض الإيرادات أو دفع المصروفات؛
- أن يكون العبء حقيقيا ومؤكد بحيث يجب ألا يكون أمر احتمالي، بل يجب أن يكون قد تم حدوثه فعلا ومتى تحققت جدته العبء فليس من حق مصلحة الضرائب الاعتراض على الأوجه التي استفادت منه؛
- أن يكون العبء مؤيدا بالمستندات اللازمة، بحيث تقرر القواعد السليمة تسهيلات لإثباته واعتماده؛
- أن يكون العبء متعلق بنشاط خاضع للضريبة على الأرباح؛
- أن تكون هذه الأعباء قد أنفقت في إنتاج الربح الخاضع للضريبة؛

ثانيا: النتيجة الجبائية

- 1- تعريف النتيجة الجبائية بحسب المشرع الجبائي: تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 01 مع مراعاة المادتين 172 و173 على إن الربح الخاضع للضريبة هو: "الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف مؤسسة باقي ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته.

¹ عريوة محمد وعبد الجبار علي، أهمية توافق القواعد الجبائية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2018، 26-

27.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 79.

كما تنص الفقرة 02 من نفس المادة على ان النتيجة الجبائية هي: "الفرق في الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال او الشركات خلال هذه الفترة "وعليه فإن :

الأصول الصافية = الأصول - الإهلاكات - المعونات.

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

يتم التوصل إلى الربح الجبائي عن طريق إضافة الأعباء المرفوضة (الاستردادات) وحسب التخفيضات للربح المحاسبي وذلك على النحو التالي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات - التخفيضات - العجز المالي السابق

2- كيفية تحديد النتيجة الجبائية: بعد تحديد النتيجة المحاسبية تلزم المؤسسة بالتصريح لدى الإدارة الجبائية لأجل إعادة النظر فيها قبل فرض الضريبة عليها، حيث يتم التوصل إلى النتيجة الجبائية عن طريق إضافة الأعباء المدججة (الاستردادات) وحسب التخفيضات والعجز المالي السابق (إن وجد) من النتيجة المحاسبية.

❖ **الإستردادات:** هي الأعباء غير القابلة للخصم لأنها مرفوضة جبائياً، والتي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، قد ترفضها مصلحة الضرائب نهائياً لأنها لا تتصل بدورة الاستغلال، ولأ تجاوز الحد المحدد قانوناً أو قد ترفضها مؤقتاً حتى يتم تسديدها.²

وحسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فهي كما يلي :

- التكاليف والأعباء واجور الكراء الخاصة بالمباني غير مخصصة مباشرة للاستغلال؛
- الهدايا ذات الطابع الإشهادي إذا تجاوزت قيمة كل واحدة مبلغ 500 دج حدود واحد مليون دينار (1000000 دج)؛
- الإعانات والتبرعات الممنوحة إلى المؤسسات والجمعيات ذات الطبع الإنساني إذا تجاوزت مبلغ سنوي مقدر بـ 200.000 دج؛
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف القطاع والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزمة بها والمثبتة قانوناً والمرتبطة مباشرة بالاستغلال المؤسسة؛
- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب إذ تجاوزت حدود 10 % من رقم الأعمال السنة المالية ولا تتجاوز 30.000.000 دج؛
- النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة والتي تجاوزت نسبة 10% من الدخل أو الربح أو تجاوز 100.000.000 دج أو إذا لم يتم إعادة استثمار المبلغ؛
- الرخص بخصم في إطار هذا البحث.

¹ المادة 140، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الفقرة 01، ص 44.

² حنان شلغوم، اثر الاقتصاد الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، الجزائر 2011/2012 غير منشورة، ص 114.

- الاهتلاكات المرفوضة، وكمثال على ذلك الاهتلاك المحسوب على أساس قاعدة اهتلاك تفوق 1.000.000 دج والخاص بالسيارات السياحية إذا كانت لا تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة (المادة 141 الفقرة رقم 03. من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).
- المؤونات غير القابلة للتخفيض، إذ لم تتوفر فيها الشروط الشكلية والضمنية التالية:
 - **الشروط الشكلية :**
 - مسجلة محاسبيا ؛
 - مسجلة في كشف يلحق بالتصريح الجبائي.
 - **الشروط الضمنية:**
 - تحديد طبيعة الخسارة، وأن يكون التقدير غير مبالغ فيه؛
 - تكون الخسارة في حد ذاتها قابل للخصم ؛
 - تكون الخسارة في بداية الدورة، وتترتب عن النشاط الاستغلالي للمؤسسة؛
 - الضرائب والرسوم إذا لم تكن متعلقة بالاستغلال أو التخفيضات الممنوحة للمؤسسة في هذه الضرائب والرسوم (الفقرة 04 من المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)؛
 - الضرائب على الأرباح المستحقة؛
 - الغرامات والعقوبات (المادة 141 الفقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).
- ❖ **التخفيضات¹:** هي الأعباء التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي، تعتبرها مصلحة الضرائب أعباء مقبولة جبائيا، هذه التخفيضات المسموح بها هي شكل من أشكال تخفيض العبء الضريبي وتشجيع المؤسسات.

الجزء غير الخاضع للضريبة من فائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات، وذلك حسب المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث تتمثل نسبة هذا الجزء فيما يلي :

نعلم أن فوائض القيم محاسبيا مدرجة مائة بالمائة (100%) ضمن الربح الخاضع

 - 30% إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأمد، أي قبل أن تمر 3 سنوات عن تاريخ حيازتها أو إنشائها حتى تاريخ التنازل.
 - 65% إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد، أي عند التنازل عن تثبيتات مرت أكثر من 3 سنوات عن اكتسابها أو إنشائها حتى تاريخ التنازل.
 - المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة، وتتمثل في تقسيمات الأرباح المتأتية من شركات خاصة في حالة الأسهم (سندات الأسهم) تسجل في > 76.
 - الخسائر المرحلة: في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفف من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، و إذا كان هذا الربح غير كافي لتخفيض كل العجز فإن العجز الزائد ينتقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالي ، الى غاية السنة المالية الرابعة لسنة العجز.

¹عريوة محمد، وعبد الجبار علي، مرجع سبق ذكره، ص28.

المطلب الثالث: تقديم المعيار المحاسبي الدولي (IAS12)

سيتم التطرق ضمن هذا المطلب إلى كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) والضرائب المؤجلة وذلك كما يلي:

الفرع الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يعطي مصداقية وشفافية كبيرة للقوائم المالية ويكشف عن القيمة الاقتصادية للمؤسسات على خلاف القوانين المحلية التي تخدم هيئات وطنية محددة فالنتائج التي تحققها المؤسسة ينظر لها من الناحية الجبائية بنظرة تختلف في كثير من الأوقات من نظرة المعايير المحاسبية.

أولاً: نشأة وتطور المعيار المحاسبي الدولي رقم 12¹

لقد عمدت لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل من أجل توفير دليل المؤسسة التي تطبق معايير المحاسبة الدولية لمعالجة الفروقات التي تنشأ نتيجة اختلاف متطلبات القوانين الضريبية عن نظيراتها وفق المعايير المحاسبية الدولية بحيث لا تترك تلك الفروقات لتبقى خارج الدفاتر المحاسبية دون أثرها في القوائم المؤسسة المالية على مدى قنوات مالية عديدة.

فقد عرفت هذه الأخيرة عدة تعديلات منذ ظهوره أول مرة فتمت إضافة بعض الفقرات كان من الضروري إضافتها أو تعديلها وإزالة أخرى لم تكن تتوافق مع محتوى هذا المعيار وهذا كله من أجل الوصول إلى معيار موحد عالمياً يعالج ضرائب الدخل. وقد عدل المجلس المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 في أكتوبر 1996 "ضرائب الدخل" الذي أنهى المعيار المحاسبي 12 المعاد صياغته عام 1994 "المحاسبة على ضرائب الدخل" لقد أصبح المعيار المعدل نافع المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفقرات التي تبدأ من الأول جانفي 1992 أو بعد ذلك التاريخ في ماي 1999 عدل معيار المحاسبة الدولي العاشر (المعدل عام 1999) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية "الفقرة 86"، لقد أصبح النص المعدل باق المفعول للبيانات المالية السنوات التي تغطي الفقرات المعيار 40 التي تبدأ في أول من كانون الثاني أو بعد ذلك التاريخ "استثمارات العقارات" أما في أكتوبر عام 2000 أقر المجلس تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي 12 والتي تشمل إضافة الفقرات 52(أ)، 25(ب)، 81(أ)، 87(أ)، 87(ب)، 87(ج)، 91 وحذفت الفقرات 3 و50 ويوضح التعديل المحدد المعالجة المحاسبية لتاريخ الضرائب الدخل على الأرباح الموزعة ويصبح النص المعدل نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفقرات التي تبدأ من أول فيفري 2001 أو بعد ذلك التاريخ وتشجيع التطبيق المبكر حالة تأخير التحقيق المبكر على البيانات المالية فيجب على المؤسسة الإفصاح عن هذه الحقيقة.

تمت الموافقة على المعيار المحاسبي الدولي 12 على المستوى الأوروبي في 29 سبتمبر 2003 وقد تم تعديل هذا المعيار في ديسمبر 2010 المعيار المحاسبي "ضرائب الدخل" بعنوان الضرائب المؤجلة استعادة الأصول وفي 19 جانفي عام 2016 إصدار مجلس معايير المحاسبة تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي 12 بعنوان "التعرف على أصول الضريبة المؤجلة من خسائر غير محققة" وهذه التعديلات قابلة للتطبيق من جانفي عام 2017.

وفي ديسمبر 2017 تم تعديله بواسطة التحسينات السنوية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دورة 2015-2017 (توضيح النتائج الضريبية لأرباح الاسهم وهذه التعديلات قابلة للتطبيق في جانفي 2019 ويسمح بالتطبيق المبكر.²

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير الدولية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2006، ص135

² WWW.IASLUS.COM IAS12 15-03-2020 20 :10

الجدول رقم (1-3): التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي (IAS12)

التاريخ	التعديل	التعليقات
أفريل 1978	عرض مشروع المحاسبة للضرائب على الدخل	
جويلية 1979	معيار المحاسبة الدولي رقم 12 المحاسبة للضرائب على الدخل	
جانفي 1989	عرض مشروع المحاسبة للضرائب على الدخل المنشورة	
1994	تم اخراج IAS112	
أكتوبر 1994	عرض مشروع ضرائب الدخل	
أكتوبر 1996	إصدار معيار المحاسبة الدولي رقم 12 ضرائب الدخل	
أكتوبر 2000	مراجعات محدودة لمعيار المحاسبة الدولي رقم 12 ضرائب الدخل	
مارس 2009	عرض مشروع ضريبة الدخل	
10 سبتمبر 2010	عرض مشروع الضريبة المؤجلة: استعادة الأصول (التعديلات المقترحة على المعيار المحاسبي الدولي رقم 12)	ساري المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد جانفي 2012
19 جانفي 2016	عدالة الاعتراف الأصول الضريبية المؤجلة عن الخسائر غير المحققة	ساري المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد جانفي 2017
12 ديسمبر 2017	التحسينات السنوية على المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (2015-2017) لتوضيح النتائج الضريبية لأرباح الأسهم	ساري المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد جانفي 2019

المصدر:

www.ias-plus.com IAS12. 1-04-2020 ,9:48

الفرع الثاني: أهداف ومجال التطبيق

يتناول كل معيار محاسبي دولي هدف ونطاق يحددان طبيعة ويتمثل هدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12* ضريبة الدخل* في:

اولا: الهدف: يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الاساسية في ذلك وهي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة ل:

- الاسترداد المستقبلي للمبالغ المسجلة كأصول أو خصوم معترف بها في ميزانية الكيان.

- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها للكشوفات المالية للكيان.

- إن الأمر الملازم للاعتراف بالأصل أو التزام هو توقع قيام المؤسسة بالاسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو التزام فإذا كان من المحتمل أن استرداد أو السداد تبعات ضريبة فإن هذا المعيار يتطلب من الكيان الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل.

- يتطلب هذا المعيار من شركة المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك.

- كذلك يعالج هذا المعيار الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصوم الضريبية غير المستخدمة وعرض ضرائب الدخل فب الكشوف المالية والافصاح عن المعلومات المتعلقة بها.¹

ثانيا: مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12: يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل لغايات هذا المعيار، وتضم ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة كما تشمل أيضا ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمؤسسة معدة التقرير.²

لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهبات الحكومية أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، ولكن هذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل هذه الهبات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.³

الفرع الثالث: مصطلحات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

يستخدم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المصطلحات التالية وهذا وفقاً للمعنى المحدد لها:⁴

1- الربح المحاسبي: هو صافي الربح أو الخسارة للفترة وذلك قبل طرح مصروف الضريبة.

2- الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية): هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والذي تتحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد).

3- الدخل الضريبي: هو المبلغ الإجمالي المعمول في تحديد صافي الربح والخسارة للفترة بخصومات الضريبة (الخسارة) الجارية والضريبة المؤجلة.

4- الضريبة الجارية: هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.

¹ غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IAS IFRS، نومبديا للطباعة والنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2009، ص72.

² محمد خالد المهياي، المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل (المعدل عام 1996)، 2009، ص06.

³ معايير المحاسبة الدولية بالعربية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، منشورات الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014.

⁴ المعيار المحاسبي الدولي IASR، تعريب الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجلس المعايير المحاسبية، الأردن، ص12.

5- أصول ضريبية مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية نتيجة:

- الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع.
- ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.
- ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

مصطلحات أخرى:

6- الفروق المؤقتة: الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الخصوم في بيان المركز المالي والقواعد الضريبية.

7- التزامات ضريبية مؤجلة: مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.

8- الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة: هي الفروقات التي من نشأتها أن تؤدي إلى مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح

الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد القيمة الدفترية للأصل أو التزام أو تسوية.

9 - الفروق المؤقتة القابلة للخصم: الفروق المؤقتة التي من نشأتها أن تؤدي إلى المبالغ التي يتم اقتطاعها عند تحديد الربح

الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد القيمة الدفترية للأصل أو التزام أو تسوية.

10- القاعدة الضريبية: القاعدة الضريبية للأصول أو الخصوم في القيمة التي تعزى إلى تلك الأصول أو الخصوم لأغراض الضريبة.

❖ الاعتراف بالضريبة:

1- الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية الجارية: يجب الاعتراف بالضريبة الحالية غير المدفوعة عن الفترة الحالية والفترات

السابقة كالتزام، أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الحالية والفترات السابقة أكبر من المبلغ المستحق فيعترف بالزيادة

كأصل، كما يجب الاعتراف كأصل بالمنافع المتعلقة بالخسارة الضريبية الممكن استخدامها بأثر رجعي لاستعادة ضريبة الحالية

متعلقة بفترات سابقة.

2- الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة: يجب الاعتراف بالتزامات ضريبية مؤجلة لجميع الفروقات الضريبية

المؤجلة ما لم تنجم الالتزامات الضريبية عما يلي :

❖ الاعتراف الأولي في الشهر.

❖ الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتميز بأنها:

- ليست اندماج أعمال؛

- عدم تأثير العملية على الدخل المحاسبي أو على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) عند حدوثها.

أما الفروقات المؤقتة الضريبية المتعلقة بالاستثمارات في الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الزميلة والخصص في

الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة، فإنه يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل، وتنتج بعض الفروقات المؤقتة عندما يتم شمول هذه

البنود في احتساب الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة، وتسمى هذه الفروقات بالفروقات المؤقتة أي الناجمة عن فروقات التوقيت.

3- قياس الأصول والالتزامات الضريبية:

- يجب قياس الأصول والالتزامات الضريبية الحالية المتعلقة بالفترات الحالية والسابقة بالمبلغ المتوقع استرداده (دفعه) من

الجهات الضريبية بحيث تستخدم معدلات الضريبية وقوانين ضريبة السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي.

- يجب قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضرائب المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي تحقق

فيها الأصل أو يسدد الالتزام اعتماداً على معدلات الضريبة وقوانين الضريبة الفعلية السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي.

❖ مفهوم الربح المحاسبي والربح الضريبي

1- الربح المحاسبي: هو الفرق بين الإيرادات المحققة والتي يمكن تحقيقها والنفقات الفعلية سواء دفعت أم لم تدفع التي تم إنفاقها من قبل المؤسسة من أجل الحصول على الإيرادات خلال فترة زمنية معينة عادة سنة واحدة وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.

وعليه فإن مفهوم الربح يرتبط بالإيرادات والنفقات بشكل عام، فالإيرادات العادية التي تنشأ من خلال ممارسة المؤسسة للنشاطات العادية، في حين أن النفقات هي جميع المبالغ التي تدفعها المؤسسة أو تتحملها في سبيل الحصول على هذه الإيرادات، علماً أن الإيرادات والنفقات تكون مرتبطة بفترة مالية واحدة ويتم مقابلة الإيرادات بالنفقات.¹

2- الربح الضريبي: أن الربح الضريبي يبدأ من نقطة النهاية للربح المحاسبي، وذلك بعد إصدار القوائم المالية للمؤسسة والوصول إلى الربح المحاسبي أو الخسارة المحاسبية حيث يتم الإضافة على الربح من خلال بعد البنود غير المقبولة ضريبياً أو وفقاً لقوانين وتشريعات ضريبية الدخل أو تخفيض الخسارة المحاسبية من خلال بعض الإعفاءات لبعض البنود، مثل إعفاء بعض الصادرات من الضرائب أو إعفاء أرباح الأسهم وبيع السندات،... الخ.²

3- الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي:³

هناك نوعان من الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري، إحداها مؤقتة والأخرى دائمة؛

أ- الفروقات الدائمة: تنتج الفروقات الدائمة عن الاختلافات النهائية بين التشريع الجبائي والنظام المحاسبي المالي فيما يخص بعض الإيرادات والتكاليف التي تكون آثارها الجبائية المحاسبية متزامنة، أي لا تكون لها تأثيرات على السنوات اللاحقة، ويتخلص الكيان من آثار هذه الفروقات في سنة حدوثها، مع ظهور هذا التأثير في قائمة حساب النتائج دون الميزانية ويتم عرض هذه التكاليف والنواتج في القانون الجبائي.

ب- الفروقات المؤقتة: يؤدي الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي ونصوص التشريع الضريبي لنشوء فروقات مؤقتة تجعل من الربح الخاضع للضريبة أكبر من الربح المحاسبي (أو العكس) لفترة مالية معينة، تسمى هذه الفروقات بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع أو الاسترداد مستقبلاً. حيث تظهر هذه الفروقات المؤقتة نتيجة للاختلاف بين الأحداث المحاسبية و الجبائية، والآثار المترتبة عنها في المستقبل مما يترتب عنه تأسيس للضريبة المؤجلة.

¹ هيثم ممدوح وحمدان العبادي، مدى ملائمة القوانين والتشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة عمان، 2006، ص 41.

² المرجع نفسه، ص 57.

³ حسوس صديق، شريط صلاح الدين، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية

— دراسات اقتصادية، جامعة زيان عشور الجلفة، ص 387.

المبحث الثاني: كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12).

من أهم المفاهيم والمصطلحات التي عالجها المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS12) مفهوم الضرائب المؤجلة وقد استعمل هذا المصطلح خاصة من أجل إيجاد حلول للفروق الناشئة بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

المطلب الاول: الضرائب المؤجلة

إن الهدف من تقييم وتسجيل الضرائب المؤجلة، يتمثل في فك الارتباط بين المحاسبة والجبائية، بحيث تخضع الأنظمة المحاسبية للقواعد التي تسمح بالحصول على معلومات إدارية ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، وتجعل علاقتها بالجبائية في مجرد تحديد العبء الضريبي السنوي على نتائج المؤسسة بإعادة توزيع الضرائب المستحقة محاسبيا بعد قياسها بشكل مستقل عن المحاسبة في ظل القواعد المحاسبية.

الفرع الاول: مفهوم الضرائب المؤجلة

الضرائب المؤجلة هي الضريبة التي تنشأ من الفروقات بين الاعتراف والتقييم المحاسبين للعمليات المتعلقة بالأعباء والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة محل الاهتمام وبين الاعتراف والتقييم الجبائي لها.

ويقوم مفهوم الضريبة المؤجلة على التمييز بين الضريبة المستحقة خلال الدورة والضريبة الجارية المتعلقة بالدورة، أي تلك التي لا يتم حسابها وفقا للقواعد الجبائية، وإنما يتم تقديرها على أساس عمليات الفترة محل الاهتمام فقط.¹

حيث عرف النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة بأنها:² عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابلة للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال السنوات المالية المستقبلية، تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب الناجمة عن:

* اختلاف زمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد ما أو عبء ما وأخذه في الحسابان في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع؛

* عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضريبة مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛

* ترتيبات، وإقصاء، وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

وعند إقفال سنة مالية، يدرج أصل أو خصم للضريبة مؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يَحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو منتج ضريبي.

يمكن إعطاء تعريف آخر مبسطة للضرائب المؤجلة وهو:

* الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج عبء الضريبة كأعباء في النتيجة المعزوة لعمليات السنة المالية وحدها.³

الفرع الثاني: مجال تطبيق الضرائب المؤجلة وأصنافها

اولا - مجال التطبيق: تطبيق الضرائب المؤجلة يخص جميع المؤسسات الاقتصادية الخاضعة لدفع الضريبة على أرباح الشركات والتي تطبيق النظام الحقيقي، أما المؤسسات غير خاضعة للضريبة على الأرباح أو التي تخضع للنظام الجبائي الجزائي فهي غير معنية.

¹ سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص130.

² الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص18.

³ Systeme Comptable Financier Collectif EPBI Matijaa amprim alger 2010 p51.

ثانيا - تصنيف الضرائب المؤجلة: لا تخرج في معنى الضرائب المؤجلة من حالتين اثنتين فقط هما : الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم.¹ ويعرف نوعي الضرائب المؤجلة كما يلي:²

1- ضرائب مؤجلة أصول (أصل ضريبي مؤجل): تمثل مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل وبعبارة "تحصل" يعني أنها ستخفص من مبلغ الضرائب المستحقة للدفع، ومن أمثلة ذلك:

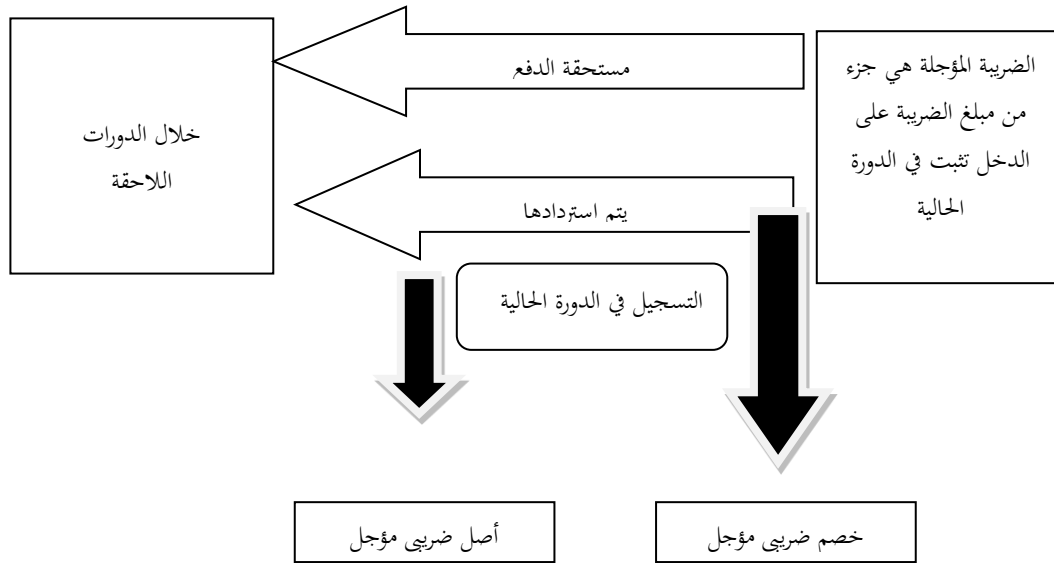
- الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفص من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفص من الضريبة المسددة خلال هذه الدورات.

- بعض الأعباء (مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة) لا تخفيص من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها بل يتم تخفيصها خلال السنة الموالية والتي يتم خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة، فتقول أن للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية أي للمؤسسة حقوقا في ذمة إدارة الضرائب سيتم تحصيلها بعد تسديد المصاريف المعنية.

- نفقات وأعباء التطوير التي يتم تثبيتها وإظهارها ضمن التثبيات محاسبيا، على العكس جبائيا التي يجب طرحها خلال الدورة التي حدثت فيها.³

2- ضرائب مؤجلة خصوم (خصم ضريبي مؤجل): تمثل مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق. والشكل التالي يوضح هذين الصنفين:⁴

الشكل رقم (1-1): مفهوم الضريبة المؤجلة و أصنافها



المصدر: تجاني بالرقمي، الحاج حلقوم، محاسبة الضرائب المؤجلة، محاضرات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فروعحات عباس، سطيف، 2012، ص3.

¹ كوتوش عاشور، أصول المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي scf، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص169.

² عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة، وفق النظام المحاسبي المالي، ط2، 2014، ص139.

³ بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية IFRS/IAS، الجزء الثاني، منشورات كليك، الطبعة الأولى، الجزائر، 2013، ص298.

⁴ ميسي سارة، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2014، ص77.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

لقد قسم النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة إلى ضرائب مؤجلة أصول وأدرجها في حساب 133 وضرائب مؤجلة خصوم 134 وسوف نتعرف على المعالجة المحاسبية لكلا الحسابين:

الفرع الاول: ضرائب مؤجلة أصول

تسجل الضرائب المؤجلة أصول في نهاية الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي المتعارف عليها عند تواريخ الإقفال، حيث تسجل وفق:

الفوارق التي بين تسجيل النواتج أو المصروف في المحاسبة وأخذها بعين الاعتبار في القاعدة الضريبية. الخسائر الضريبية أو الديون الضريبية المؤجلة حيث يتم تسجيلها في الأرباح الضريبية أو الضريبة المستقبلية الممكنة. الحساب 133 (ح/ضرائب مؤجلة أصول) يكون مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وهذا يجعل الحساب 692 (ح/ فرض الضريبة المؤجلة أصول) دائئا، هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فنسجل قيدا معاكسا، جبائيا بعض الأعباء لا تخفض خلال سنة تحملها بل خلال سنة تسديدها الفعلي مثل هذه العمليات ينتج عنها ضريبة مؤجلة أصول لصالح المؤسسة،¹ يتم تسجيل القيد المحاسبي التالي:

		12/31 ن			
Xxxx	xxxx		إثبات الضريبة المؤجلة أصول بتاريخ 12/31 ن.	692	133

في حالة التسوية يسجل القيد التالي :

		12/31 ن			
Xxxx	xxxx		تسوية الضريبة المؤجلة أصول.	133	692

الفرع الثاني : ضرائب مؤجلة خصوم

الحساب 134 (ح/ ضرائب مؤجلة خصوم) يكون دائئا يجعل الحساب 693 (ح/ فرض ضرائب مؤجلة خصوم) مدينا بمبلغ الضريبة المطلوب دفعة خلال السنوات المالية المقبلة مثلا كما في حالة إيراد مدرج في الحسابات، لكنه خاضع للضريبة في السنوات المقبلة ونذكر كمثل على ذلك إعانات الاستغلال تسجل بحساب النواتج بتاريخ الحصول على وعد بتقديمها من قبل السلطة المركزية أو المحلية، لكنها لا تحسب ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة إلا بعد استلامها الفعلي²، وعلية تسجل القيد التالي :

¹ عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 140.

² عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة، مرجع سابق، ص 145.

		12/31 ن			
Xxxx	xxxx		إثبات الضريبة المؤجلة خصوم بتاريخ 12/31 ن.	134	693

في حالة التسوية يسجل القيد التالي :

		12/31 ن			
Xxxx	xxxx		تسوية الضريبة المؤجلة خصوم.	693	134

والجدول التالي يوضح حالات الضرائب المؤجلة أكثر¹:

جدول رقم (1-4): يوضح الضرائب المؤجلة

عناصر الميزانية خصوم	عناصر الميزانية أصول	الحالة
ضريبة مؤجلة أصول	ضرائب مؤجلة خصوم	القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية
ضريبة مؤجلة خصوم	ضرائب مؤجلة أصول	القيمة المحاسبية اقل من القيمة الجبائية
لا شيء	لا شيء	القيمة المحاسبية تساوي القيمة الجبائية

La source: olivier de brouker initiation aux impots différés, 28 sptembre 2013, p 12.

¹ بوعلوي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لبويرة 2014، ص98.

خلاصة الفصل

من خلال ما جاء في هذا الفصل فقد حاولنا التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بضرائب الدخل ومصادره وإلى النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 وكيفية معالجة الضرائب المؤجلة، حيث تبين لنا أنه يوجد العديد من الاختلافات المحاسبية الضريبية مما ينتج عنها الضرائب المؤجلة والتي تناولها المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، والذي يبين كيفية التعامل مع تلك الاختلافات، حيث يترتب على المؤسسات إعادة النظر في مخرجات النظام المعلومات المحاسبي وإعادة النظر في برامج حول كيفية ممارسة مضمون هذا المعيار.

وبما أن النظام المحاسبي المالي مستوحى من المعايير المحاسبة الدولية بصفة عامة، فإن هدف النظام المحاسبي المالي هو توفير قاعدة بيانات تمتاز بالوضوح والمصدقية والشفافية في غرض القوائم المالية لجميع المستخدمين لهذه القوائم.

كما أن النظام الجبائي خصص قانون خاص للضرائب على الدخل وكيفية المعالجة لمختلف الضرائب على الدخل.

الفصل الثاني

دراسة مقارنة للدراسات السابقة

للضرائب على الدخل

تمهيد :

من أجل معالجة إشكالية الدراسة المطروحة لا بد أن نذكر بعض الدراسات التي كان لها السبق في تناول هذا الموضوع أو المواضيع المتشابهة، وذلك من أجل وضع أساس علمي للدراسة الحالية وعلى اعتبار وجود دراسات سابقة التي تناولت جوانب الموضوع أو بعض الجوانب الموضوع يثبت أن الموضوع قابل للدراسة.

يتضمن هذا الفصل عرضينا للبحوث والدراسات السابقة العربية التي أتيح لنا الاطلاع عليها ، والتي تناولت المتغيرات التي لها صلة وثيقة بالدراسة الحالية، والغرض من العرض هو معرفة علاقة الدراسات الحالية بالدراسات السابقة، سيتم تحليل هذه الدراسات من حيث الموضوع والهدف والأشكالية والعينة والأدوات والنتائج.

حيث سنتناول في الفصل الى مبحث مقسم الى مطلبين هما :

المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة.

المطلب الثاني : اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

المبحث الأول : الأدبيات التطبيقية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري**المحاسبي الدولي رقم 12.**

في هذا المبحث نستعرض بعض الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوعنا هذا ،

المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة.

حسب ما تم الإطلاع عليه كانت أهم الدراسات السابقة في هذا الموضوع وذلك بشكل جزائي فقط، حيث سنقوم بعرض مختصر لأهم الدراسات التي تعلقت بضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي والمعياري الدولي رقم 12 ما يلي:

✓ صايل رمضان وتركلي الحمود ومحمود قاقيش، المشاكل التي تواجه مقدري ضريبة الدخل في الاردن، مجلة أبحاث، جامعة اليرموك، الاردن، 1990. ¹ نسخة إلكترونية.

هدفت هذه الدراسة الى تحديد المشاكل التي تواجه مقدر ضريبة الدخل في الاردن عند تحديد دخول المكلفين افراد و مؤسسات، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبيان وزع على جميع مقدري ضريبة الدخل في مكاتب تقدير عمان. حيث توصلت الدراسة ان اهم المشاكل التي تواجه المقدر هي : قيام مكاتب تدقيق الحسابات بمساعدة المكلفين في التهرب الضريبي، عدم تقيد المكلفين بمواعيد المقابلات مع المقدرين، تأثير تدني المستوى التعليمي لبعض المكلفين عند عملية التقدير، كما بينت الدراسة أن مقدري الضريبة يعتقدون بأنه يمكن تذييل وتخطي هذه المشاكل باستخدام رسائل متعددة اهمها :رفع كفاءة نظام المعلومات في دائرة ضريبة الدخل، تشديد العقوبات على المتهربين من دفع الضريبة، التزام المكلفين عامة بمسك دفاتر منتظمة، نشر الوعي الضريبي بين المكلفين.

✓ دراسة عبد الحليم عبد الجبار احمد عبده " الضرائب على الدخل ومعايير الحاسبة الدولية " أطروحة لنيل درجة الدكتوراة في المحاسبة جامعة دمشق كلية الاقتصاد قسم المحاسبة 2006. ²

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل طبقاً لمعايير الأمريكية ومدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي رقم 12 في المحاسبة على الضرائب على الدخل في الجمهورية اليمنية وهدفت إلى ما يلي :

- ❖ التعرف على الاختلافات المؤقتة والدائمة بين الربح المحاسبي والضريبي التي تنشأ عنها الضرائب المؤجلة .
- ❖ التعرف على متطلبات المعيار الدولي رقم 12 في المحاسبة عن ضرائب الدخل خصوصاً الضرائب المؤجلة.

✓ دراسة احمد محمود خليل عبد الفتاح، أثر الاختلاف في تطبيق معيار الحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية. "دراسة تطبيقية على شركات

¹ صايل رمضان وتركلي الحمود ومحمود قاقيش، المشاكل التي تواجه مقدري ضريبة الدخل في الاردن، مجلة أبحاث، جامعة اليرموك، الاردن، 1990.

² عبد الحليم عبد الجبار احمد عبده " الضرائب على الدخل ومعايير الحاسبة الدولية " أطروحة لنيل درجة الدكتوراة في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، 2006 .

المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين "رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة الأزهر - غزة، 2011/2012.¹

The impact of differences in the application of International Accounting And the Income Tax law No.(8) for the year 2011 on the (12) Standard No measurement and disclosure of income taxes in the financial statements. "An Applied study on Corporations listed in Palestine Exchange"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل المعالجات المحاسبية والضريبية لأرباح الشركات المساهمة وانعكاساتها على القياس والإفصاح في القوائم المالية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين ارتباطاً بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 12. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي للحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بالإطار النظري، صمم الباحث استبيان لمعرفة أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011)، وقد تم توزيع الاستبيانات على كافة الشركات المكونة لمجتمع الدراسة والبالغ عددها (50) شركة وقد تم الحصول على استجابة (39) شركة، أي ما نسبته (78) من الشركات المكونة لمجتمع الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن هناك اختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل، كما أظهرت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين معيار المحاسبة الدولي للدخل رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة للدخل لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وكل من قواعد القياس والاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12).

✓ مساعد عبد الباسط "مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي رقم 12 في الجزائر" مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير جامعة قاصدي مرباح ورقلة الموسم الجامعي 2011.1012.²

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية وإلى مدى تم تطبيق المعيار الدولي رقم 12 في النظام المحاسبي المالي، حيث تمحورت إشكالية الدراسة: كيف ينظر النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى الضريبة على الدخل في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، باعتداده على المنهج الوصفي التحليلي ودراسة حالة في الجانب التطبيقي للموضوع.

ومن خلال ذلك استطاع الباحث التوصل إلى أن: المعايير المحاسبية الدولية مطبقة بشكل جزئي يتوافق مع ما يمكن تطبيقه وأن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يبين كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل، وتوصل إلى أن النظام المحاسبي المالي يعالج ضرائب الدخل وفق المعايير المحاسبية الدولية.

¹ دراسة احمد محمود خليل عبد الفتاح، أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر - غزة، 2011/2012.

² مساعد عبد الباسط "مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار الدولي رقم 12 في الجزائر" مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير علوم تجارية، جامعة ورقلة 2011/2012.

✓ دراسة عمر تركي هزاع العجيلي

The Impact of Un adopting IAS (12) income Tax on the Financial Statements

Experimental study of Iraqi Middle East Investment Bank

رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، قسم المحاسبة والتمويل كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط 2013/2012.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية لمصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار وتهدف الدراسة الى ما يلي، التعرف على أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل، وتمحورت مشكلة الدراسة في الاثر الذي يترتب على القوائم المالية والمركز المالي لمصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار بسبب الفرق بين عدم تبني معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل، حيث اعتمد الباحث على المنهج النوعي.

توصلت الدراسة الى النتائج الآتية:

تقسيم الفروقات التي تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي الى فروقات مؤقتة وفروقات دائمة، تظهر الاولى بعد فترة وتعود لتأخذ اتجاهها معاكس في فترة اخرى، أو فترات اخرى لاحقة، أما الثانية فتظهر دون تتأثر باختلاف مقابل أو معاكس في فترة أخرى لاحقة، يتوافق الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة الناجمة عن الفروقات المؤقتة مع مبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات ومبدأ استقلال السنوات المالية.

✓ دراسة أحلام لموسخ "المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 دراسة حالة مؤسسة النقل الحضري بولاية ورقلة للفترة ما بين 2010 الى 2013 " مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014/2013.¹

من خلال هذا الدراسة حاولت الباحثة التطرق للمعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل بشقيها الوطني والدولي، ومدى توافق المعالجة المحاسبية لضرائب على الدخل بين النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للإلمام بالجوانب النظرية للموضوع، أما في الجانب التطبيقي فاعتمدت على الوثائق الخاصة بالمؤسسة المتمثلة في قوائم مالية وكشف راتب وتقرير سنوي يخص دورة 2012. وتوصلت الى النتائج التالية: أن النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل متوافقان في المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل ، لكن يكمن الخلل في النظام الجبائي الجزائري الذي يعرقل هذا التوافق في بعض بنوده.

✓ دراسة أسماء حسين علي، مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي 12 الخاص بضرائب الدخل في البيئة العراقية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد 2014.²

¹ أحلام لموسخ "المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 دراسة حالة مؤسسة النقل الحضري بولاية ورقلة للفترة ما بين 2010 الى 2013 " مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014/2013.

² أسماء حسين علي، مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي 12 الخاص بضرائب الدخل في البيئة العراقية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

هدف هذا البحث الى تكيف ومواءمة القاعدة المحاسبية المحلية رقم 13 الخاصة بضرائب الدخل مع المعايير الدولية في ظل تطبيق النظام المحاسبي الموحد، وذلك من خلال ادراج الضرائب المؤجلة التي تم حسابها في شركة بغداد للمشروبات الغازية، شركة مساهمة خاصة في القوائم المالية للشركة، حيث تمحورت الإشكالية وهي: كيفية تحديد الوعاء ضريبة الدخل ومدى مساهمته للمعايير الدولية (معياري رقم 12) والقواعد المحلية (قاعدة رقم 13).
حيث استند البحث الى الاسلوب الاستنباطي من خلال تسليط الضوء على محاسبة الضرائب بشكل عام وفي البيئة العراقية بشكل خاص، وعرض ما جاء في المعايير الدولية والمحلية ذات الصلة، اما المنهج الاستقرائي فقد شخص ابرز المعوقات التي تمنع تطبيق المعيار الدولي 12.

وتوصلت الباحثة الى عدة الاستنتاجات اهمها: أن عرض الضرائب المؤجلة (الناشئة من اختلاف الدخل المحاسبي والضريبي) في الميزانية تؤثر في قيمة الشركة والاسعار السوقية لأسهمها، غياب اي معالجة محاسبية وفق النظام المحاسبي الموحد لتحديد مصروف الضريبة للمدة الحالية استناداً الى معالجة المحاسبية المالية وخلو قائمة الدخل من ذلك المصروف في الواقع العراقي، التطبيق الحالي لمعالجة يمثل الاعتراف الفوري وهي الاسهل للفهم، بموجب النظام المحاسبي الموحد تحسب الضريبة بعد البنود المنتظمة وغير المنتظمة في حين ان المعايير الدولية تقتضي احتساب الضريبة من العمليات المنتظمة ومعالجة العمليات غير المنتظمة ضريبياً.

✓ آمنة قريش " المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 مذكرة

مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية جامعة محمد بوضياف المسيلة 2015¹

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على ضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي الجديد والى بيان مختلف التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالعمليات الجبائية الخاصة بالمؤسسة، والى رصد الفروقات الدائمة والمؤقتة بين الربح الجبائي والربح المحاسبي والى تطبيق إجراءات المعالجة المحاسبية بموجب المعيار الدولي رقم 12 في المحاسبية عن ضرائب الدخل.

حيث تطرقت الباحثة الى الاشكالية التالية " كيف يمكن معالجة الضرائب على الدخل محاسبياً وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري رقم 12، والاجابة على الاشكالية، استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي ومن اجل الدراسة التطبيقية للمعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل قامت الباحثة باختيار المؤسسة الجزائرية للأشغال المتعددة ولإسقاط الجانب النظري المتطرق ايه على المؤسسة.

وتوصلت الى النتائج التالية: الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي ينجم عنه فروقات دائمة وفروقات مؤقتة، الضريبة المؤجلة تحقق مبادا استقلالية السنوات المالية ومبادا مقابلة الإيرادات بالمصروفات، الضريبة المؤجلة تحقق مصدر تمويل الاستثمار، يعالج النظام المحاسبي المالي الضرائب على الدخل وفق المعايير المحاسبية الدولية، توفر لمعلومات حول الضرائب المؤجلة في الوثائق المحاسبية يساعد على بناء استراتيجية جبائية.

✓ دراسة خبيطي خضير "تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية"، مذكرة

مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2016/2015².

¹آمنة قريش " المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية جامعة محمد بوضياف المسيلة 2015.

² دراسة خبيطي خضير "تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2016/2015.

هدف هذه الدراسة لتقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية، بالاعتماد على أساليب التحليل المعتمد في الدراسات الاجنبية (Nobes Schwencke 2006)، ومن ثم دراسة الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية تجاه العلاقة المحاسبية الضريبية الحالية، ولتحقيق هذه الأهداف تم إجراء دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية، وذلك باستخدام أسلوب الملاحظة والفحص المباشر للمعلومات المالية للفترة المالية 2014، وكذا أسلوب المقابلة مع عدد من المحاسبين سواء داخل المؤسسة أو خارجها (مكاتب المحاسبية).

توصلت الدراسة إلى انه بتطبيق النظام المحاسبي المالي أدى الى تغيير العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية باتجاهها نحو الانفصال، وبالتالي وجود العديد من الاختلافات (المؤقتة والدائمة)، وتوصلت الدراسة إلى أن التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يحقق مجموعة من الآثار الإيجابية على المستوى الكلي والجزئي.

✓ دراسة صديق حسوس "تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري. اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة الطور الثالث في العلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف -المسيلة- 2018/2017¹

هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على كل من الضرائب المؤجلة الواجب تحميلها ضمن المصاريف واليرادات في قائمة حساب النتائج، وكذلك الاصول والالتزامات الناشئة من الضرائب المؤجلة التي تنتج عن الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، والتعرف على مدى توافق التطبيق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 فيما يخص المعالجة المحاسبية .

استخدم الباحث الدراسة التطبيقية، والتي من خلالها قام بإجراء دراسة حالة على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للوصول إلى مدى امتثال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأحكام النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى دراسة احصائية بالاعتماد على برنامج SPSS على مجموعة من المؤسسات الناشطة في البيئة الجزائرية.

وتوصل الباحث الى النتائج التالية :النظام المحاسبي المالي يتفق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل في تعريف الضريبة المؤجلة، والى ان الاختلافات الموجودة ما بين مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي المتعلقة بقياس وتحديد النتيجة المحاسبية .

✓ دراسة تخونني أمال الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي scf والمتغيرات المحاسبية الدولية

IFRS/IAS أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراة الطور الثالث في علوم التسيير، جامعة باتنة 2019/2018²

هدف هذه الدراسة الى العديد من الاهداف وهي : تقديم أهم الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها المنادون إلى التوحيد المحاسبي؛ عرض مسببات الكامنة وراء التوجه العلمي نحو التوحيد المحاسبي؛ معرفة ماهي طبيعة الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛ توضيح ماهي فلسفة النظام المحاسبي المالي SCF؛ عرض أوجه الاختلاف والتوافق بين قواعد النظام المحاسبي المالي ومعايير الدولية والتقارير المالية ومستجداتها؛ حصر أهم نقاط التفاعل بين معايير التقارير المالية الدولية ومحيط الخارجي.

¹ صديق حسوس "تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري. اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة الطور الثالث في العلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف -المسيلة- 2018/2017.

² دراسة تخونني أمال الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي scf والمتغيرات المحاسبية الدولية IFRS/IAS. اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراة الطور الثالث في علوم التسيير، جامعة باتنة 2019/2018.

حيث تمحورت الدراسة الى الاشكالية التالية: كيف نتوقع أن تكون فجوة الاختلاف بين القواعد المحاسبية المطبقة من طرف النظام المحاسبي المالي ومعايير التقارير المالية الدولية في ظل التغيرات المستمرة في هذه الأخيرة؟ وماهي تداعيات ذلك على نتائج الإصلاحات المحاسبية في الجزائر.

اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي ومنهج مقارن في مناقشة وتحليل الأفكار العلمية التي ترتبط أساسا بموضوع التوافق المحاسبي الدولي وموقف النظام المحاسبي المالي من المستجدات المحلية والدولية. ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة الهدف من التعديلات في IFRS / IAS يكمن في إكمال الدور الذي جاءت لأجله المعايير، أن تقييم النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمعايير الدولية للمحاسبة ومستجدات معايير التقارير المالية الدولية نتج عنه نشوء فجوة اختلاف عند بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي وتوسعت فجوة الاختلاف بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي مقارنة بالأبعاد الحديثة للمعايير التقارير المالية الدولية، يتوافق النظام المحاسبي المالي نسبياً فقط مع معايير التقارير المالية الدولية الصادرة عام 2004.

المطلب الثاني : اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

من خلال عرضنا للدراسات السابقة حول معالجة ضرائب الدخل في ظل تطبيق النظام المحاسبي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 12، لاحظنا أن ضرائب الدخل تعد ضمن المواضيع الهامة والاساسية في الجباية فهي تفتح اهتمامات متعددة ولها أهمية في المؤسسات الاقتصادية وفي إدارة الضرائب، كما اتضح لنا ان كل دراسة جاءت لتكمل ما بدأتها دراسة التي سبقتها، لكن توجد اختلافات بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية .

اختلفت الدراسات سواء الحالية او السابقة من حيث العينة الخاصة بالدراسة ومن حيث الفترة الزمنية ومن حيث طرق المعالجة للموضوع، فنجد أن :

من حيث المكان والزمان: تمت هذه الدراسة الحالية خلال سنة 2020/2019، بينما الدراسات السابقة في بيئة عربية وأجنبية من سنة 1990 إلى غاية 2019.

من حيث العينة: تناولت الدراسة الحالية اعتمادا على دراسة المقارنة ، اما الدراسات السابقة فقد اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي (دراسة حالة ميدانية) واستخدمت الاستبانة لمعالجة مواضيعها، ما عد دراسة خبيطي خضير، اعتمدت على أساليب التحليل المعتمد في الدراسات الاجنبية و دراسة اسماء حسين علي، اعتمدت على الاسلوب الاستنباطي من خلال تسليط الضوء على محاسبة الضرائب بشكل عام وفي البيئة العراقية والمنهج الاستقرائي و دراسة عمر تركي هزاع العجيلي، اعتمدت على المنهج حيث اعتماد الباحث على المنهج النوعي.

من حيث المتغيرات : هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة إلى أي مدى يتم التوافق في المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم (12)، اما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها :

- مساعد عبد الباسط " هدفت هذه الدراسة الى تحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل وفقا للمعايير المحاسبة الدولية والى أي مدى تم تطبيق المعيار الدولي رقم 12 في النظام المحاسبي المالي.
- آمنة قريش "هدفت هذه الدراسة الى التعرف على ضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي الجديد والى بيان مختلف التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالعمليات الجبائية الخاصة بالمؤسسة.
- احلام لموسخ " حاولت الباحثة التطرق للمعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل بشقيها الوطني والدولي، ومدى توافق المعالجة المحاسبية لضرائب على الدخل بين النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.
- خبيطي خضير " هدف هذه الدراسة لتقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبة في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية.

- " صديق حسوس" هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على كل من الضرائب المؤجلة الواجب تحميلها ضمن المصاريف والايادات في قائمة حساب النتائج، وكذلك الاصول والالتزامات الناشئة من الضرائب المؤجلة التي تنتج عن الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، والتعرف على مدى توافق التطبيق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 فيما يخص المعالجة المحاسبية .
- عبد الحليم عبد الجبار احمد عبده" هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل طبقا لمعايير الأمريكية ومدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي رقم 12 في المحاسبة على الضرائب على الدخل في الجمهورية اليمنية.
- تخونني أمال " هدف الباحثة الى العديد من الاهداف وهي : تقديم أهم الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها المندوبون إلى التوحيد المحاسبي؛ عرض مسببات الكامنة وراء التوجه العلمي نحو التوحيد المحاسبي؛ معرفة ماهي طبيعة الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛ توضيح ماهي فلسفة النظام المحاسبي المالي SCF؛ عرض أوجه الاختلاف والتوافق بين قواعد النظام المحاسبي المالي ومعايير الدولية والتقارير المالية ومستجداتها؛ حصر أهم نقاط التفاعل بين معايير التقارير المالية الدولية ومحيط الخارجي.
- اسماء حسين علي" هدف هذا البحث الى تكيف وموائمة القاعدة المحاسبية المحلية رقم 13 الخاصة بضرائب الدخل مع المعايير الدولية في ظل تطبيق النظام المحاسبي الموحد، وذلك من خلال ادراج الضرائب المؤجلة التي تم حسابها في شركة بغداد للمشروبات الغازية، شركة مساهمة خاصة في القوائم المالية للشركة.
- صايل رمضان وتركي الحمود ومحمود قاقيش" هدفت هذه الدراسة الى تحديد المشاكل التي تواجه مقدر ضريبة الدخل في الاردن عند تحديد دخول المكلفين افراد و مؤسسات.
- عمر تركي هنزاع العجيلي" هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية لمصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار.
- احمد محمود خليل عبد الفتاح " هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل المعالجات المحاسبية والضريبية لأرباح الشركات المساهمة وانعكاساتها على القياس والإفصاح في القوائم المالية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين ارتباطا بـ39 بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

الخاتمة

الخاتمة

إن ضرائب الدخل من أهم المواضيع التي عاجلها النظام المحاسبي المالي في ظل التطورات والتغيرات التي طرأت على المحاسبة في الجزائر وتبلورت التغيرات في النظام المحاسبي المالي لما له من أهمية كبيرة على الاقتصاد حيث أن التسجيلات المحاسبية لضرائب الدخل في المؤسسات الاقتصادية أداة أساسية لمعرفة ما يجري داخلها، وإعطاء صورة حقيقية ودقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا وخارجيا، مما ينجم عنه نجاح المؤسسات وتحقيق أهدافها، يوجد في المؤسسة مجموعة من الأدوار المهمة ولا يمكن التفصيل والتدقيق فيها إلا من خلال مسك محاسبة منتظمة ودقيقة.

حاولنا في هذا العمل التطرق إلى الضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12، حيث قمنا بمعالجة ضرائب الدخل بصفة عامة، والهدف من ذلك هو بيان وتوضيح مختلف الاعفاءات والإجراءات التي تقوم بيها الدولة لتحصيل الضريبة على الأرباح والتعرف على الاختلافات الموجودة بين الربح الضريبي والربح المحاسبي ومن خلال عرضنا للجانب النظري والدراسات السابقة لضرائب على الدخل والتسجيلات المحاسبية لها توصلنا إلى النتائج التالية :

أولاً: نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:

بعد ان تطرقنا الى مختلف جوانب الموضوع، من خلال الدراسة النظرية والدراسات السابق، تم التوصل إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات كما يلي:

أ- اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: والتي نصت على أن " تتم معالجة المحاسبية لضرائب على الدخل حسب النظام المحاسبي المالي، بتحديد النتيجة الجبائية في المؤسسة التي تعتبر وعاء الضريبة على الدخل، أضف إلى ذلك يتم تحديد الضرائب المؤجلة إن وجدت " هذه الفرضية صحيحة حيث ان المؤسسة تقوم بالعمليات اليومية وتسجيلها في الدفاتر اليومية، وخلال الدورة تقوم بتجميع جميع العمليات التي قامت بها خلال الدورة ومن ثم وضع النتيجة المحاسبية ثم الانتقال الى النتيجة الجبائية ومن خلال النتيجة الجبائية يتم تحديد الضريبة الواجبة الدفع وهنا تظهر الضرائب المؤجلة بوجود فروقات مؤقتة بين الاحداث المحاسبية و الجبائية.

الفرضية الثانية: والتي نصت على أن " يوجد هناك اختلافات وفروقات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) فيما يتعلق بتحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ومن بينها الضرائب المؤجلة والاهتلاكات، فرضية صحيحة ويكمل الاختلاف والتباعد بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم (12) في الاهتلاكات والضرائب المؤجلة، والتي تؤثر على الوعاء الضريبي بالنقصان أو الزيادة.

الفرضية الثالثة: والتي نصت على أن " إن الدراسات السابقة في الموضوع محل الدراسة توصلت إلى نفس النتائج فيما يتعلق بمعالجة الضرائب على الدخل وفق ما جاء ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، فرضية صحيحة، من خلال دراسة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والمعالجات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي، فالنظام المحاسبي المالي عالج الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، ولكن اجود بعض العراقيل في النظام الجبائي الجزائري في بعض البنود.

ب- نتائج الدراسة

✓ مع تطور الحياة الاقتصادية، وزيادة المؤسسات في الجزائر وزيادة التدفقات المالية، زادت الحاجة إلى المحاسبة إلى المعايير المحاسبية الدولية من أجل التوافق وزيادة الاستثمارات الاجنبية .

- ✓ سعى النظام المحاسبي المالي الجديد إلى حل المشاكل المحاسبية التي كانت في المخطط الوطني، من اجل الاصول الى وضعية صادقة وحقيقة للمؤسسة وتقديم قوائم مالية لمستخدمي المعلومة المالية.
- ✓ وجود اختلاف بين النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي، فالنظام المحاسبي المالي هو إعطاء معلومة مالية صادقة للمتعاملين الاقتصاديين اما النظام الجبائي هدفه زيادة إيرادات خزينة الدولة ومع التهرب والغش الضريبي.
- ✓ أن المعايير المحاسبية الدولية غير مطبقة بشكل كلي بل بشكل جزئي فقط.
- ✓ عاجل النظام المحاسبي المالي الضرائب على الدخل وفق ما جاءت بيه المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ تعتبر الضرائب المؤجلة أداة هامة لتفادي الاختلافات والفروقات بين المحاسبة والجباية.
- ✓ قد تساعد الضرائب المؤجلة في تحسن للوضعية المالية للمؤسسة.

ثانيا: التوصيات و الاقتراحات

بناء على النتائج السابقة يمكن اعطاء بعض التوصيات والاقتراحات :

- ✓ العمل على وضع دورات تكوينية في مجال المحاسبة والجباية من اجل معرفة التطورات والتحسينات التي تعود بالنفع على المؤسسات.
- ✓ ضرورة العمل بالمعايير المحاسبية الدولية والاستفادة من الدول الاخرى من اجل التحسين.
- ✓ إيصال جميع المشاكل والعراقيل الموجودة في النظامين للجهات المعنية والمتخصصة من المجلس الوطني للمحاسبة وإدارة الضرائب من اجل اجود حل .
- ✓ ضرورة المتابعة المستمرة للقوانين المالية، لانها لديها عدة تغيرات.
- ✓ ربط بين ما يتلقه الطالب في الجانب الاكاديمي مع الجانب التطبيقي فترة الدراسة.

ثالثا : أفاق الدراسة

رغم الجهود المبذولة من أجل اتمام الموضوع بشكل كام إلا أنه ومن الطبيعي أن تكون هناك نقائص، وهذا راجع بسبب جائحة كورونا ، تناولت الدراسة موضوع المعالجة المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) بشكل نظري والاختصار على الدراسات السابقة فقط ، ومن هنا يبقى المجال مفتوح أم البحوث القادمة الجديدة منها:

- ✓ معرفة إلى أي مدى يتم التوافق في المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) نظريا وتطبيقيا في المؤسسات الاقتصادية؟
- ✓ معرفة مدى تأثير ضرائب الدخل على المؤسسات الاقتصادية؟
- ✓ دراسة المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل بالمجمعات (مجمع الشركات) بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية الجزائرية؟
- ✓ كيف يتم القياس والافصاح المحاسبي عن ضرائب الدخل في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي؟
- ✓ دراسة العلاقة بين المحاسبة والجباية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية؟
- ✓ دراسة أثر الضرائب المؤجلة على المركز المالي للمؤسسة؟
- ✓ إجراء دراسة حول إمكانية تحقيق توافق بين النظامين المحاسبي والجبائي وتحقيق كل نظام هدفه؟

قائمة المصادر و

المراجع

أولاً: قائمة المراجع بالعربية

❖ الكتب

1. جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي الجديد، الجزائر، 2011.
2. حميد بوزيدة "التقنيات الجبائية"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2017.
3. شعيب شنوف، المحاسبة المالية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2016.
4. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، المكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
5. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير الدولية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2006.
6. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة، وفق النظام المحاسبي المالي، ط2، 2014.
7. غانم شطاط، المعايير المحاسبة الدولية IAS IFRS، نومبديا للطباعة والنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2009.
8. كتوش عاشور، أصول المحاسبة المالية وفقاً للنظام المحاسبي المالي scf، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
9. لشهب عمر، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، طبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، 2014.
10. محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
11. محمد خالد المهياي، المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل (المعدل عام 1996)، 2009.
12. معايير المحاسبة الدولية بالعربية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014.
13. المعيار المحاسبي الدولي IASR، تغريب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجلس المعايير المحاسبية، الأردن.
14. ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث عدد 02، 2003.

الرسائل والاطروحات

15. أحلام لموسخ "المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12" مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013/2014.

16. احمد محمود خليل عبد الفتاح، أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر - غزة.
17. اسماء حسين علي، مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي 12 الخاص بضرائب الدخل في البيئة العراقية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
18. آمنة قريش " المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2015.
19. بوعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لبويرة 2014.
20. دراسة تخونني أمال الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي scf والمتغيرات المحاسبية الدولية IFRS/IAS، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة 2018/2019.
21. دراسة خبيطي خضير " تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2015/2016.
22. سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2009/2010.
23. صديق حسوس " تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة - 2017/2018.
24. عبد الحليم عبد الجبار احمد عبده " الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية " أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، 2006.
25. عبد الرحيم عبد الجبار أحمد، اثر التخطيط الضريبي على تحقيق العبء ضريبة أرباح في الشركات الصناعية المساهمة في اليمن، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة البت المرفق اليمن، 2001.
26. عريوة محمد وعبد الجبار علي، أهمية توافق القواعد الجبائية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2018.

27. علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011-2012.
28. لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، تخصص الإدارة المالية، جامعة منتوري قسنطينة، 2011-2012.
29. مساعد عبد الباسط " مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار الدولي رقم 12 في الجزائر" مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر علوم تجارية، جامعة ورقلة 2011/2012.
30. ميسي سارة، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2014.
31. هيثم ممدوح وحمدان العبادي، مدى ملائمة القوانين والتشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة عمان، 2006.

المؤتمرات والملتقيات

32. عزوز علي، متناوي محمد، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع التنظيم المحاسبي المالي، مداخلة، الملتقى الدولي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي يومي 17-18 جانفي 2010.
33. صالح مرازاقة وعبد الكريم فروحات، النظام المحاسبي والقواعد الجبائية الجزائرية الواقع والآفاق، مداخلة في الملتقى الدولي - حول معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، الجزائر نوفمبر 2014.
34. رضا جاو، إيمان حمدي، اثار تطبيق النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013.

المراسيم والقوانين

35. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.
36. الجريدة الرسمية الجزائرية الصادرة في 25/11/2007، المتضمنة القانون رقم 07-11، المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74.
37. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الموافق لـ 25 مارس 2009.

38. المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429هـ الموافق لـ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/العدد 27، المادة رقم 2.

الجرائد والمجلات

39. حسوس صديق، شريط صلاح الدين، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية

وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية – دراسات اقتصادية، جامعة زيان عشور الجلفة.

40. صايل رمضان وتركي الحمود ومحمود قاقيش، المشاكل التي تواجه مقدري ضريبة الدخل في الاردن،

مجلة أبحاث، جامعة اليرموك، الاردن.

41. قدوري عمار، بن عواق العربي، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام

المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، 2018.

المطبوعات الجامعية

42. رتيبة بوهالي، محاضرات في جباية المؤسسة، مطبوعة جامعية، جامعة محمد الصديق بن يحيى – جيجل -

2017/2016.

43. عريوة رشيد، محاضرات مقياس محاسبة الشركات ألقيت على طلبة السنة الأولى ماستر محاسبة

وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2015.

44. محمد شريف، محاضرات في جباية المؤسسة، جامعة ابن خلدون - تيارت، 2018/2017.

ثانيا: المصادر بالأجنبية

45. Système Comptable Financier Collectif EPBI Matijaa amprim alger

2010.

مواقع الانترنت

46 WWW.IASLUS.COM IAS12 15-03-2020 20 :10

47 www.ias plus.com IAS12. 1-04-2020 ,9:48

48. www.benbelghit.com.

الفهرس

الصفحة	البيان
I.	الأهداء.
II.	الشكر و العرفان.
III.	الملخص.
IV.	قائمة المحتويات.
V.	قائمة الجداول.
VI.	قائمة الاشكال.
VII.	قائمة الاختصارات و الرموز.
أ-ب-ج	المقدمة
1	الفصل الاول : الأدبيات النظرية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12).
3	المبحث الأول : الأدبيات النظرية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12
3	المطلب الأول : ماهية الدخل
3	الفرع الأول : مفاهيم الدخل
5	الفرع الثاني : مصادر الدخل
6	المطلب الثاني : ال نظام المحاسبي المالي والضرائب على الدخل
6	الفرع الأول : النظام المحاسبي
12	الفرع الثاني : الضرائب على أرباح الشركات
17	الفرع الثالث : الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية
21	المطلب الثالث : تقديم المعيار المحاسبي الدولي والضرائب المؤجلة
21	الفرع الأول : المعيار المحاسبي الدولي رقم 12
21	الفرع الثاني : أهداف ومجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12
23	الفرع الثالث : مصطلحات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

26	المبحث الثاني : كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12
26	المطلب الأول : الضرائب المؤجلة
26	الفرع الأول : مفهوم الضرائب المؤجلة
26	الفرع الثاني : مجال تطبيق الضرائب المؤجلة وأصنافها
28	المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي
28	الفرع الأول : ضرائب مؤجلة أصول
28	الفرع الثاني : ضرائب مؤجلة خصوم
30	خلاصة الفصل
31	الفصل الثاني : دراسة المقارنة للدراسات السابقة للضرائب على الدخل.
32	تمهيد
33	المبحث الأول : الأدبيات التطبيقية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12.
33	المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة
38	المطلب الثاني : اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
40	الخاتمة
41	قائمة المصادر و المراجع
49-48	الفهرس